



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15504.723708/2013-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.124 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria IRPJ E CSSL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente MINERAÇÃO BELOCAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Mateus Ciccone, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente de autos de infração do IRPJ e da CSLL nos valores de R\$ 46.170.573,88 e 17.686.545,43; respectivamente, como decorrência da amortização indevida de despesas a título de ágio, aí incluídos multa de ofício, multa de mora e multa isolada.

Transcrevo abaixo partes do relatório de auditoria fiscal que bem resume o procedimento:

Relatório de auditoria fiscal:

- A ação fiscal teve como objetivo, mediante o exame da escrituração contábil e fiscal do contribuinte referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, verificar se houve a continuação de uma amortização de ágio indevida que fora constatada em fiscalização anterior.
- O referido ágio já foi objeto de glosa em períodos anteriores, com lavratura de autos de infração, formalizados nos seguintes processos: 13609.001447/2010-89 e 15504.723633/2011-57, relativos aos anos-calendário de 2005 a 2009. As cópias dos relatórios de auditoria fiscal, juntamente com os autos lavrados, foram juntadas ao presente processo a fls. 711/760 e 811/858, respectivamente.
- As impugnações dos autos de infração anteriores já foram julgadas pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE. Os acórdãos nº 0232964, de 22/06/11, e 0239.569, de 30.05.2012, mantiveram integralmente as exigências fiscais. Uma cópia desses acórdãos se acha juntada a folhas 859 a 911, e a folhas 912 a 966, respectivamente.
- Como a presente fiscalização continua as anteriores e os seus fundamentos fáticos e de direito foram confirmados pelo órgão julgador de primeira instância administrativa, eles são adotados integralmente neste relatório. Faz-se, por isso, remissão ao inteiro teor do relatório de auditoria fiscal elaborado na fiscalização precedente.
- Durante o ano de 2004 houve diversas reestruturações societárias na Mineração Belocal e em suas controladoras. As empresas envolvidas são assim referidas: Calmit Industrial Ltda (Calmit), Companhia de Cimento Portland Itaú (CCPI), Call Itaú Participações Minas Gerais S/A (Call), Lhoist do Brasil Ltda (Lhoist), Cananga Participações Ltda (Cananga) e Mineração Belocal Ltda (Belocal).
- Em junho de 2004 (momento de criação da empresa), o controle da Belocal, cujo capital ainda estava inteiramente por ser integralizado, estava dividido entre a Calmit (20%) e a CCPI (80%), ambas do grupo Votorantim.
- Em 30.08.2004, a Calmit e a CCPI cedem suas quotas à Call, também pertencente ao grupo Votorantim, a qual as integraliza com a cessão dos créditos

decorrentes do contrato de compra de ativos, no montante de R\$ 114.756.341,00. O capital social da Belocal passa de R\$100.000,00, para R\$ 114.856.341,00.

- Em 31.08.2004 a CCPI transfere sua única quota à Call, que passa a ser a única quotista.

- Em 31.08.2004 a Call emite 100 novas ações ordinárias, com direito a voto (correspondentes a 50% do capital social e a 100% do capital votante), subscritas e integralizadas em dinheiro pela Lhoist, no montante de R\$ 447.555.000,00. Desse montante, a Lhoist registrou R\$ 332.698.559,00 em conta representativa de ágio. A Call, em atendimento à cláusula 1.1 do Contrato de Investimentos e Outras Avenças, registra R\$ 332.698.559,00 a título de reserva de ágio. Nesse ato, a Lhoist passa a ser controladora direta da Call, que possuía o controle direto da Belocal. Assim a Lhoist passou a deter o controle indireto da Belocal.

- Em 30.09.2004, a Call resgata as cem ações subscritas em agosto pela Lhoist. Em pagamento, transfere a esta a totalidade das quotas da Belocal, conforme o Acordo de Desinvestimento e Outras Obrigações. A Call então passa a ser uma controlada integral do grupo Votorantim, enquanto a Belocal assume essa condição em relação à Lhoist.

Estranhamente, a Lhoist somente registra em sua contabilidade a aquisição das quotas da Belocal e a baixa de seu investimento em 01.11.2004.

- Paralelamente a esses fatos, o grupo Lhoist realizou alterações na Cananga, visando a sua posterior utilização nessa reorganização societária que tinha como objetivo um planejamento tributário indevido.

- A Cananga foi constituída em 22/12/2002, tendo em seu quadro societário as empresas Gesellschaft Participações Ltda e Schaft Participações Ltda. O quadro societário dessas duas empresas era composto, exclusivamente, por pessoas que, à época, eram funcionários da empresa Pinheiro Neto Advogados. Tanto a Cananga quanto a Lhoist registram em sua contabilidade a prestação de serviços por essa empresa de advocacia.

- Em 23/08/2004 a Lhoist e Marcos de Azevedo Ferreira França, responsável legal por todas as empresas do grupo Lhoist, substituem a Gesellschaft e Schaft no quadro societário da Cananga.

- A relação entre a participação no quadro societário da Gesellschaft e da Schaft e o vínculo empregatício com a Pinheiro Neto Advogados, comum a todos seus sócios, fica ainda mais evidente quando se constata que, logo após o desligamento dos empregados Ayaé Ikeda e Célia Vettore de Oliveira, ocorrido em 27/09/2001, eles deixaram também o quadro societário da Schaft e foram substituídos por outros funcionários da Pinheiro Neto Advogados.

- Apesar de não possuir, na época, nenhum ativo e contar com capital social de R\$100,00 (ainda não integralizado), em setembro de 2003 a Cananga obteve um empréstimo de 180.000 euros da empresa Participations et Investissements Mineraux, sediada em Luxemburgo, conforme relatório do Departamento de Capitais Estrangeiros e Câmbio do Banco Central.

Essa empresa, conforme página do Journal Officiel du GrandDuché de Luxembourg, tem como administrador Leon A. Lhoist, o qual faz parte do conselho executivo do Grupo Lhoist.

• As únicas operações relevantes praticadas pela Cananga foram: a) a obtenção de empréstimo da empresa Participations et Investissements Mineraux, no valor de EUR 180.000; b) aquisição, em 2003, da Master Administração Técnica de Venda, dos direitos minerários da Extramil, que foram transferidos para a Lhoist do Brasil Ltda em 03/01/2004, por uma quantia muito semelhante ao valor daquele empréstimo; c) o pagamento dessa transferência de direitos, mediante o repasse de R\$ 512.252,50 (apesar de referir-se à liquidação de um direito creditório, a Cananga estranhamente registra a operação como "Vr.Ref. a empréstimo"); d) em 27/08/2004, a aquisição do controle acionário da Cananga pela Lhoist, por RS 100,00; e) a liquidação do empréstimo concedido pela empresa luxemburguesa', em 30.09.2004 (no histórico do razão a operação é descrita como "Vr. Ref. a pagto do empréstimo Lhoist", em vez de se referir à mutuante; os recursos para a liquidação advieram, em grande parte, do pagamento da transferência dos direito minerários da Extramil, feito pela Lhoist na mesma data).

• Em 17.12.2004, a Lhoist, já sendo a detentora do controle acionário da Belocal e da Cananga, aumenta o capital desta e o integraliza com as quotas daquela, de modo que ela passa a ser integralmente controlada pela Cananga. O capital da Cananga passa a R\$456.557.006,00.

• O ágio de R\$ 332.698.559,00 é registrado a débito da conta 00082 – Ágio s/Investimentos Mineração Belocal Ltda, tendo como descrição, na coluna histórico de seu livro razão "vr. Ref. a integralização de capital com Investimento na Mineração Belocal Ltda, parte ágio", e, como contrapartida, o lançamento na conta capital realizado.

• Em 31.12.2004 a Belocal incorpora a Cananga, voltando a ser uma controlada integral da Lhoist. Com a incorporação, o ágio que estava registrado na Cananga, relativo ao investimento na Belocal, foi lançado na escrituração da própria Belocal, a débito da conta “Ágio na Incorporação Cananga Participações” e partir de janeiro de 2005 passou a ser amortizado.

• A investigação levada a efeito pela fiscalização, confirmou que esse ágio, amortizado pela Belocal, teve origem naquelas operações de reorganização societária, cuja finalidade era a obtenção de benefícios fiscais, mediante planejamento tributário indevido.

Da inexistência de ágio a ser amortizado

• O ágio foi gerado pela Lhoist, por ocasião do resgate das cem ações da Call, quando recebeu, como pagamento, a totalidade das quotas da Belocal. Essas quotas da Belocal foram transferidas pela Lhoist para a Cananga, por ocasião do aumento de seu capital, juntamente com o ágio, que já estava reconhecido. Quando a Belocal, que era, então, controlada da Cananga, é incorporada por esta, recebe seu próprio ágio nessa operação.

• A origem do ágio, no entanto, é indevida, pois a operação a que se refere o contrato pelo qual a Lhoist cede suas ações da Call e recebe em troca a totalidade das quotas da Belocal caracteriza-se como permuta. Conforme o artigo 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), às operações de permuta aplicam-se as disposições pertinentes à compra e venda. Assim, é aplicável ao caso o artigo 426 do RIR 1999. Logo, a operação de resgate representou uma perda na alienação de investimentos

pela Lhoist (332.698.659,00), que deveria ser reconhecido no resultado do exercício correspondente, e não ser novamente contabilizada como ágio.

- A Cananga não pagou ágio na operação ocorrida em 17.12.2004 (fls. 78 a 89), pela qual houve a integralização de seu capital por parte da Lhoist. O custo de aquisição do investimento na Belocal foi de R\$456.464.249,18, de acordo com o previsto no artigo 20 do Decreto-lei 1.598, de 1977, e com os registros contábeis da Lhoist, nas contas 00585 (Mineração Belocal R\$ 114.856.441,00 e R\$8.909.249,18, referente à equivalência patrimonial) e 00596 (Ágio sobre Investimentos Mineração Belocal (R\$332.698.559,00 – fls. 348). O pagamento deuse por meio da emissão de novas quotas da Cananga, no valor exato do investimento adquirido, de acordo com os registros contábeis da Lhoist.

- Isso se comprova pelos lançamentos contábeis na conta Capital Social Realizado, da Cananga, quando é aumentado o capital de R\$ 100,00 para R\$ 456.464.349,18, em virtude da integralização em causa, e do Protocolo de Incorporação e Justificação, no qual é discriminado o montante e o valor de cada quota da Cananga. Sendo o custo de aquisição das quotas da Belocal pela Cananga idêntico ao valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, nos registros da Lhoist, não houve também nessa operação o surgimento de ágio, como definido no artigo 385 do RIR 1999.

- Inexistindo ágio a ser contabilizado, não há valores relativos a sua amortização a serem deduzidos pela fiscalizada.

Da inexistência de fundamentação econômica

- Em 30.09.2004, em pagamento do resgate das cem ações da Call que havia adquirido trinta dias antes, a Lhoist recebe todas as quotas da Mineração Belocal, tornando-se sua controladora direta. No entanto, a empresa somente registra na contabilidade esse investimento (e também o ágio) em 01.11.2004.

- De acordo com o art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, esse registro deveria ter sido feito no momento da aquisição do investimento, e é também, no momento do lançamento deveria ser comprovado o fundamento econômico do ágio.

- O documento que, de acordo com o § 3º do artigo 20 do Decretolei nº 1.598, de 1977, devia servir de base para o lançamento do ágio, foi elaborado mais de dois meses depois da data de celebração do contrato apresentado pela Lhoist. Portanto, esse documento não pode servir para o propósito desejado.

- Talvez por esse motivo a Lhoist fez o lançamento contábil da aquisição do investimento somente em novembro. Tal procedimento mostra-se infrutífero, pois fere o princípio contábil da oportunidade, previsto no art. 6º da Resolução CFC nº 750, de 1993.

- Desrespeita também o disposto no mesmo artigo 20 do Decreto-lei 1.578, de 1977, que prevê que o desdobramento do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio na aquisição deverá ser feito no momento de aquisição da participação.

- Da combinação do disposto no caput do artigo 20 (obrigatoriedade de, na ocasião da aquisição do investimento, desdobrar custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio), com o seu § 3º (necessidade de que o lançamento do ágio cujo fundamento seja a rentabilidade futura seja baseado em documento que o

comprove), conclui-se que, tanto na data da celebração do contrato de investimento (31.08.2004), quanto na data da celebração do contrato de desinvestimento (30.09.2004), não havia a comprovação do fundamento econômico do ágio pago.

- O Relatório de Avaliação EconômicoFinanceira– Mineração Belocal Ltda foi elaborado com o único objetivo de adequar, extemporaneamente, o pagamento do ágio na aquisição do investimento, já ocorrido, à legislação tributária. Isto é expressamente afirmado nos seus itens 1.4, 1.5 e 1.6.

- Conclui-se que o pagamento do ágio, ocorrido em 31.08.2004, não foi baseado em nenhum documento que comprovasse, no momento de sua ocorrência, sua fundamentação econômica.

Portanto, por não se enquadrar nas disposições do artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, ele não é amortizável.

Da ausência de finalidade negocial

- A Cananga, controladora da Belocal, que foi incorporada, é empresa veículo, cujo ágio não tem fundamento econômico, nos termos da alínea "a" do § 1º do art. 6º da Instrução CVM 319/99, com a redação dada pelo art. 1º da Instrução CVM 349/01.

- Ficou demonstrado que não havia propósito negocial nem societário em proceder à subscrição de participação societária em empresa pertencente ao mesmo grupo econômico que, em curto espaço de tempo, foi incorporada por sua controlada. A caracterização da Cananga como empresa veículo, utilizada com a única finalidade de carrear os ágios contabilizados, é evidente.

- Os procedimentos previstos na Instrução CVM 349 foram adotados pela Belocal na contabilização do ágio e sua respectiva provisão. Portanto, se o disposto na Instrução CVM 349/01 é exclusivo para os casos em que houve a utilização de empresa veículo, como esclarece a CVM através do OFÍCIO CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e os procedimentos nela previstos foram adotados pela Belocal nos lançamentos contábeis relativos ao ágio e respectiva provisão, é inegável o papel de empresa veículo que a Cananga desempenhou.

Da utilização de empresa de prateleira

- A Cananga foi utilizada como empresa de prateleira, o que reforçou os indícios de ausência de finalidade negocial ou societária na operação.

- A constituição da Cananga por duas empresas que tinham como sócios unicamente funcionários do escritório de advocacia que prestava serviços ao grupo Lhoist do Brasil, a sua inatividade por um ano inteiro e o perfil das alterações patrimoniais registradas por ela, resultantes unicamente de operações relacionadas ao grupo Lhoist, mesmo antes do registro contábil da aquisição de seu controle, caracterizam a Cananga como uma empresa de prateleira, controlada oficiosamente pelo grupo Lhoist a partir de 2003 e utilizada para operações internas do grupo, sem fundamento econômico que as justificasse.

- Não havendo fundamento econômico para as operações, não há como admitir a amortização do ágio. A jurisprudência do Primeiro Conselho de

Contribuintes (acórdão 1032-3290, datado de 05/12/2007) confirma a impossibilidade de aproveitamento de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando este se incorpora ao patrimônio da empresa por meio de incorporação sem nenhuma finalidade negocial ou societária.

Da não caracterização de despesa dedutível

Nos termos do art. 299 do RIR 1999, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A amortização de ágio realizada pela Belocal não é necessária à atividade da empresa, nem à manutenção da fonte produtora. Portanto, não é uma despesa dedutível. Por esse motivo, os valores referentes a essas amortizações foram adicionados ao lucro líquido apurado pela empresa, conforme determinado pelo artigo 249 do RIR 1999.

Conclusão

- Como foi constatada a continuação da amortização indevida de ágios, nos anos-calendário 2010 e 2011, procedeu-se à glosa desses valores, e o conseqüente lançamento dos créditos tributários respectivos.

- São indevidas as despesas de amortização de ágio, uma vez que não foram satisfeitas as seguintes condições de dedutibilidade: a) demonstração do fundamento do ágio mediante documentação hábil e tempestiva; b) existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; c) independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; d) ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; e) reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

- Em decorrência da glosa das despesas de amortização do ágio, os resultados mensais escriturados pelo contribuinte foram ajustados, ensejando o surgimento de estimativas devidas, e não recolhidas, de IRPJ e CSLL. Assim, nos termos da legislação em vigor, efetuou-se o lançamento da multa isolada, pela falta de pagamento dessas estimativas.

- Os valores informados em Dirf a título de IRRF foram deduzidos no auto de infração, tanto na apuração das estimativas como no ajuste anual.

- Conforme extratos dos sistemas da RFB, fls 1.152 a 1.162, no lançamento anterior todos os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL foram exauridos, não havendo compensações a fazer.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou impugnação fazendo uma descrição das operações sob a ótica que entendeu como correta. A transcrição do relatório da decisão recorrida mostra:

Impugnação do lançamento

Conforme assinatura aposta nos próprios autos de infração por seu representante legal, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento pessoalmente em 12.07.2013, uma sexta-feira. Em 12.08.2013 foi apresentada uma só impugnação, juntada a folhas 1.261 a 1.300, e acompanhada dos documentos

juntados a folhas 1.301 a 1.469. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo da impugnação.

Tempestividade

- A requerente teve ciência dos autos de infração em 12.07.2013, uma sexta-feira, de forma que a contagem do prazo se iniciou no primeiro dia útil subsequente a tal data, isto é, em 15.07.2013. Daí que o prazo para apresentar impugnação termina somente em 13.08.2013.

Portanto, fica demonstrada a tempestividade da impugnação.

Os fatos

- A requerente é sociedade limitada que tem por objeto social, entre outros, a extração, beneficiamento e comercialização de produtos calcários. É contribuinte de diversos tributos, entre os quais o IRPJ e a CSLL, que são regularmente recolhidos aos cofres públicos nos prazos e formas previstos em lei.
- Em 2004 a requerente foi objeto de uma série de operações societárias, graças às quais a totalidade do seu capital passou a ser detida pela Lhoist do Brasil Ltda (LDB).

Subscrição das ações da Call pela LDB

- Em 31.08.2004, conforme comprova a ata da Assembléia Geral Extraordinária da Call, essa sociedade emitiu novas ações ordinárias, representando 50% de seu capital social e 100% de seu capital votante, que foram subscritas e integralizadas em sua totalidade pela LDB ao preço de R\$447.555.000,00.
- Após a subscrição das ações, o patrimônio líquido da Call correspondia, aproximadamente, a R\$562.411.441,00. Logo, o valor do ágio pago pela LDB pela aquisição de 50% do capital da Call correspondeu a aproximadamente R\$166.349.279,50.
- Entretanto, certa de que o investimento realizado pela LDB na Call representava, em essência, a aquisição da totalidade das quotas da requerente então detidas pela Call, a LDB, desde o início, registrou em sua contabilidade o ágio relativo ao investimento na Call pelo mesmo valor (R\$332.698.559,00) que seria registrado na hipótese de a aquisição de participação no capital social da requerente tivesse sido realizada diretamente.

Resgate de ações da Call

- Em 30.09.2004, conforme a ata da Assembléia Geral Extraordinária da Call (doc. 5), esta promoveu o resgate de 100 ações ordinárias detidas pela LDB, que representavam 50% de seu capital social. O resgate foi realizado por meio da devolução de ativos de sua titularidade para LDB, conforme faculta a legislação. Esses ativos corresponderam à totalidade das quotas que a Call detinha na requerente.
- As quotas foram entregues pelo seu valor contábil, conforme expressamente autorizado pelo artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

O registro do investimento na requerente e a contabilização do ágio pela LDB

- No momento em que recebeu as quotas da requerente como devolução de sua participação no capital social da Call, a LDB substituiu o investimento que detinha na Call pelo investimento que passou a deter na requerente, atribuindo-lhe o preço (custo) inicialmente pago pelas ações da Call, conforme expressamente previsto no artigo 22, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995.

- Como a LDB passou a ser a sociedade controladora direta da requerente, ela estava legalmente obrigada a avaliar o investimento segundo o método da equivalência patrimonial, desdobrando-se o seu valor total (R\$447.555.000,00) em: a) patrimônio líquido da participação societária (R\$114.856.441,00); b) ágio (R\$ 332.698.559,00). Logo, a partir desse momento é que a LDB apurou o ágio em relação ao investimento detido na requerente.

- O ágio registrado pela LDB em relação ao investimento na requerente comprova que a real intenção do grupo Lhoist sempre foi a de adquirir integralmente a requerente.

- O fundamento econômico desse ágio era a expectativa de rentabilidade futura. O valor da expectativa de rentabilidade futura da requerente, de aproximadamente R\$462.000.000,00, foi primeiramente calculado em estudo econômico-financeiro preparado internamente pela LDB e seu controlador Lhoist S/A, sociedade constituída e existente de acordo com as leis da Bélgica.

- Para que não restasse dúvida a respeito da qualidade do cálculo, em 16.08.2004, antes da aquisição das ações da Call e da requerente, a LDB solicitou à KPMG Corporate Finance Ltda a confirmação das projeções de resultados futuros, com o fim de obter sua validação para fins fiscais.

- Em 12.11.2004, a KPMG emitiu o Relatório de Avaliação Econômico Financeira da Mineração Belocal Ltda (doc. 7), ratificando expressamente as premissas adotadas e o valor que a LDB tinha para a expectativa de rentabilidade futura da requerente.

Aumento de capital da Cananga, integralizado com as quotas da requerente:

- Em 17.12.2004, o capital social da Cananga foi aumentado de R\$100,00 para R\$456.464.249,00, conforme alteração do contrato social realizada em 17.12.2004 (doc. 8). O aumento foi totalmente subscrito e integralizado pela LDB mediante a entrega da totalidade das quotas que a LDB tinha da requerente. Com isso, a Cananga passou a deter totalidade do capital social da requerente.

- A transferência das quotas se deu pelo valor contábil, conforme consta da alteração contratual, o que foi atestado em laudo de avaliação datado de 17.12.2004 e emitido pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes (doc. 9).

A incorporação da Cananga pela requerente:

- Em 31.12.2004 foram realizadas reuniões de quotistas da requerente e da Cananga (doc. 10), por meio dos quais foi aprovada a incorporação da Cananga pela requerente, nos termos e condições estabelecidas no protocolo de incorporação, datado de 26.12.2004. A operação foi realizada pelo valor contábil e, nesse sentido,

suportada por laudo de avaliação da Cananga preparado pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes em 27.12.2004.

O tratamento fiscal do ágio registrado pela requerente após a incorporação da Cananga:

• No instante que antecedeu à incorporação, a Cananga detinha a totalidade das quotas da requerente, com o custo desdobrado em ágio e valor do patrimônio líquido. Esse ágio encontrava-se fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da requerente, projetado com base em fluxo de caixa descontado preparado pela equipe financeira do grupo Lhoist, bem como suportado por laudo de avaliação emitido em 12.11.2004 por empresa especializada, de forma que a requerente passou a atender todas as condições exigidas pela legislação para que esse ágio pudesse ser tratado como despesa amortizável para fins fiscais.

• Assim, a requerente passou a contabilizar esse ágio na conta de ativo diferido e a amortizá-lo como despesa operacional, à taxa média de 1/84, de modo que toda a amortização pudesse ser concluída em sete anos.

Nas razões de defesa, a interessada suscita em preliminar a ocorrência da decadência. No mérito, em síntese, sustenta:

• A amortização fiscal do ágio pela requerente atende, em sua forma e essência, as disposições previstas na legislação fiscal em vigor. O ágio foi reconhecido pelo grupo Lhoist (LDB), quando da aquisição da Belocal do grupo Votorantim, por meio da realização de um negócio jurídico indireto, amplamente reconhecido pela fiscalização e pelo Carf como "operação casa e separa" (i.e, investimento inicial da LDB na Call, seguido de resgate das ações da Call detidas pela LDB mediante o recebimento da totalidade do capital da Belocal).

• Assim, na medida em que o objetivo do grupo Lhoist sempre foi o de aquisição da Belocal; são atribuídos às operações de "casa e separa" os mesmos efeitos fiscais aplicáveis a operações de compra e venda; e o preço de aquisição pago pela LDB pela participação na Belocal foi substancialmente superior ao valor do patrimônio líquido dessa sociedade, o ágio de aproximadamente R\$ 333 milhões reconhecido pela LDB em relação ao seu investimento na Belocal é legítimo e é passível de amortização para fins fiscais.

• No caso concreto, a formação do ágio é lícita, real, resultante de uma operação realizada entre partes não vinculadas (grupo Lhoist e grupo Votorantim). O ágio está fundamentado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura da Belocal, tal como suportado por estudos internos do grupo Lhoist e laudo confirmatório elaborado pela KPMG, cuja emissão é anterior à data do aproveitamento fiscal do ágio pela requerente.

• A contribuição da participação detida pela LDB na Belocal em aumento de capital da Cananga foi feita a valor contábil, à época equivalente ao valor de mercado da participação.

Com isso, o ágio relativo ao investimento na Belocal, legítimo e originado de transação entre partes não vinculadas, passou a ser reconhecido pela Cananga. Não se trata de ágio interno.

- A amortização fiscal do ágio pela Belocal passou a ser realizada com base na expectativa de rentabilidade futura dessa sociedade, tal como suportado por laudo de avaliação preparado pela KPMG. Não há admitir a existência de incorreções ou falhas no laudo que invalidem ou tornem ilegítima a amortização fiscal do ágio pela requerente.

- A reestruturação societária realizada pelo grupo Lhoist é legítima, e originou-se de causa lícita (aquisição da Belocal e reconhecimento de ágio em operação com terceiro independente, bem como para permitir a simplificação da estrutura societária do grupo Lhoist no Brasil com a manutenção de atividades de industrialização por encomenda e minerárias de forma independente) e induzida pela própria legislação fiscal que regula a amortização fiscal do ágio em operações de aquisição de participações societárias. Motivações fiscais posteriores à causa do negócio jurídico (i.e., incorporação da Cananga) para dar cumprimento à vantagem fiscal de amortização do ágio prevista na legislação também não são ilícitas nem abusivas, devendo ser plenamente respeitadas, tal como atestam as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão 1301000.711 33 Câmara /1a Turma Ordinária e Acórdão nº 140200.802 4^ Câmara / 2a Turma Ordinária).

- Pelo exposto, e tendo em vista as preliminares de nulidade e pelas razões de fato e de direito acima mencionadas, a requerente tem por comprovada a total improcedência do auto de infração, bem como da decisão de primeira instância administrativa que manteve integralmente a exação em tela.

- Diante do exposto, a requerente requer seja dado integral provimento à impugnação para que seja cancelada a exigência fiscal.

- Por fim, requer-se que seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, em respeito ao princípio da verdade material.

Apresenta também questionamentos contra a cobrança da multa isolada e dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG prolatou o Acórdão 02-53.607 considerando improcedente a impugnação, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação reversa, absorver patrimônio de sua controlada, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas as seguintes condições:

demonstração do fundamento do ágio mediante documentação hábil e tempestiva; existência de substância econômica e propósito comercial nas operações de reorganização societária; independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL
Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL O decidido para o lançamento de IRPJ estendese ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Devidamente cientificada, a interessada recorre a este colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A argüição de decadência não merece qualquer crédito. Chega ao nível do absurdo a concepção de que, em casos como o presente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial seja a data da operação em que foi gerado o ágio. No entendimento da recorrente, nesse momento nasceria o direito da sociedade amortizar o ágio.

Pelo visto foi criada a figura da decadência presumida, ou seja, ciente da operação societária que gerou o ágio, a Fiscalização necessariamente deveria presumir que o sujeito passivo iria fazer a dedução indevida em momento posterior. Em outras palavras, mesmo que a pessoa jurídica não fizesse qualquer amortização, o Fisco teria que constituir o lançamento no quinquênio seguinte à operação, pois ela poderia mudar de idéia. Totalmente despropositado.

No mérito, registre-se de imediato que a jurisprudência administrativa trazida aos autos pela recorrente não é suficiente para lhe dar guarida. Além de, em alguns casos, tratarem do programa de privatização, situação estranha ao presente feito, é notório no âmbito desta Corte que os casos de ágio envolvem peculiaridades que dificultam a pura e simples replicação de um julgamento para outras situações.

Além do que, convém ressaltar que, no que se refere à amortização de ágio, a regra geral é a indedutibilidade dos valores.

A partir dessa premissa registre-se que, para fins de dedução das despesas com ágio, são questões básicas a serem verificadas, ainda que outras possam se tornar relevantes: a independência entre as partes, existência de ônus em sentido estrito e ausência de empresas veículo ou de prateleira com fins exclusivamente tributários.

Em resumo das operações sob exame tem-se:

I – LHOIST subscreve ações da empresa CALL, ao preço de R\$ 447.555.000,00 (31 de agosto de 2004);

II – CALL resgata suas ações, por meio de permuta de participações societárias (30 de setembro de 2004);

III – LHOIST integraliza capital na empresa CANANGA com quotas da BELOCAL (Recorrente), recebidas da CALL em decorrência da permuta de participações (17 de dezembro de 2004); e

IV – BELOCAL incorpora CANANGA (31 de dezembro de 2004).

No processo 13609.001447/2010-89 que trata do lançamento referente às mesmas irregularidades aqui tratadas - para os anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 - o

acórdão 1301-001.309 traz considerações que reputo totalmente pertinentes e que servirão de subsídios para o aqui decidido.

Em relação às operações supra identificadas, a Fiscalização entendeu pela existência de ágio na operação I, manifestou-se pela ocorrência de simples permuta na operação II e rechaçou a ocorrência de qualquer ágio na operação III.

Tal registro serve para atestar que o ágio em discussão é aquele decorrente da operação I - que não envolveu a interessada - pois não existe outro ágio a ser analisado.

Para que fique claro, deve-se ter em mente que, no moldes definidos pela legislação (art. 7º, da Lei nº 9.532/97), a eventual dedutibilidade do ágio incorrido deve beneficiar aquele que efetivamente incorreu no ônus.

Pois bem.

Conforme ressaltado no acórdão mencionado, no presente caso a pessoa jurídica referenciada no dispositivo em comento é a empresa CANANGA PARTICIPAÇÕES LTDA., que não foi quem adquiriu a participação societária na Recorrente, vez que, desconsiderado o planejamento inicial engendrado pelos envolvidos na reorganização societária (“casa separa”, na linguagem da própria Recorrente), foi a Lhoist do Brasil Ltda (LDB) quem adquiriu, de forma indireta, a citada participação societária.

Essa transferência, independentemente do cumprimento dos requisitos formais de registro, não pode ser aceita para fins tributários.

Prossegue o voto:

[...]

O caso sob apreço, à evidência, trata de processo de reorganização societária por meio do qual o ágio inicialmente incorrido é transferido para outra pessoa jurídica, o que, a meu ver, não encontra lastro na legislação de regência.

Em que pese pronunciamentos em sentido diverso, penso que a única transferência de ágio permitida legalmente é aquela prevista na alínea “b” do art. 8º da Lei nº 9.532/97 (“incorporação às avessas”). Isto porque, mesmo nessa situação, o espírito da norma introdutora do benefício, qual seja, a reunião na mesma entidade dos lucros esperados e da despesa de ágio, não é violado.

A Recorrente afirma que a aquisição de suas quotas pelo grupo Lhoist se deu por meio da adoção de uma estrutura que condicionava referida aquisição a um primeiro investimento na CALL, isto é, por meio de um negócio jurídico reconhecidamente questionável do ponto de vista tributário, o denominado “casasepara”. Vê-se, pois, que, de um lado temos um contribuinte disposto a vender sua participação no capital da Recorrente, mas que condiciona tal alienação a uma forma que a livra de pagar tributos sobre um eventual ganho de capital auferido; de outro, temos a compradora que, desejando também uma significativa redução de sua carga tributária, artificializa a criação de um ágio por meio da utilização de uma “empresa de prateleira” (fato devidamente comprovado nos autos e já devidamente relatado). Como resultante de todo este processo, o Erário Público que deixa de receber o que legalmente lhe é devido, seja em virtude do ganho de capital

dissimulado, seja em razão da subtração indevida proporcionada pela despesa criada artificialmente.

Na tentativa de contestar a alegação da Fiscalização de que o negócio jurídico por meio do qual a Lhoist recebeu as suas quotas e entregou as que detinha na CALL representou autêntica permuta de participações societárias, a Recorrente se socorre das disposições do art. 22, parágrafo 2º, da Lei nº 9.249/95, afirmando que foi realizada uma típica operação de devolução de capital (item 56 do Recurso). Em seguida, para justificar o desdobramento do valor dessas quotas, faz referência ao art. 385 do RIR/99 que, como é cediço, trata de desdobramento do “custo de aquisição” (item 59 do Recurso). Penso que a aplicação conjunta de tais dispositivos ao mesmo negócio jurídico revelase, no caso vertente, inadmissível, pois, ou estamos diante de efetiva permuta de participações societárias, situação em que se deveria aplicar as disposições do art. 425 do RIR/99; ou se trataria de efetiva devolução de capital, nos termos do disposto no art. 22, parágrafo 2º, da Lei nº 9.249/95. Em qualquer que seja a situação, contudo, descabe falar em desdobramento do custo de aquisição com base no art. 385 do RIR/99.

A Recorrente alega que a CANANGA, por ter recebido (adquirido) a titularidade de suas cotas por um valor superior ao valor de patrimônio líquido, foi obrigada a desdobrar o custo de aquisição em (i) valor de patrimônio líquido e (ii) ágio.

Na linha do destacado na peça de autuação, cabe esclarecer que, na medida em que o custo de aquisição das quotas da fiscalizada pela CANANGA foi idêntico ao valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, conforme registros na Lhoist, não houve também, na citada operação, ágio, nos termos do art. 385 do RIR/99. O pagamento relativo à integralização de capital, deuse por meio de emissão de novas quotas da CANANGA, no exato valor do investimento adquirido.

O ágio refletido na CANANGA é puro reflexo do processo de transferência da despesa engendrado pelo Grupo Lhoist, de modo a traduzir, também, uma economia tributária, a exemplo da alcançada pelo Grupo Votorantin por meio da imposição (“condição”, nas palavras da Recorrente) de uma operação “casasepara”.

Não obstante, ainda que se admita uma interpretação abrangente da expressão **“a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio”**, identifiquei outras questões capazes de obstaculizar a utilização do benefício por parte da Recorrente.

A contribuinte, procurando se distanciar da sustentação de que seria possível transferir a despesa de ágio, alega que *“do ponto de vista da CANANGA, o recebimento das quotas da Recorrente como contribuição em aumento de seu capital social teve a natureza de uma verdadeira aquisição, para quaisquer fins de direito”. Adiante, argumenta que, “se o custo de aquisição da participação que a CANANGA passou então a deter na Recorrente for superior ao patrimônio líquido da Recorrente, como de fato o era, a CANANGA tinha a obrigação legal de contabilizar essa diferença como ágio relativo ao investimento que passou a deter na Recorrente”*.

Vê-se, pois, que a tese da Recorrente é a de que a CANANGA, uma empresa que tinha um capital de R\$100,00, que foi constituída por empresas em que nos respectivos quadros societários constavam pessoas que, à época, eram funcionários da prestadora de serviços para ela própria (para a Recorrente), ao receber as quotas em virtude da subscrição de capital feita pela Lhoist, incorreu em “custo”, o que lhe autorizaria desdobrar o correspondente montante em valor de patrimônio líquido e ágio.

Indaga-se: efetivamente, qual foi o custo incorrido pela CANANGA para receber o aporte de capital feito pela Lhoist? Penso que absolutamente nenhum.

Com o devido respeito, por maior liberdade que se possa empregar na aplicação do vernáculo, não se pode admitir que a expressão “custo de aquisição” a que se faz referência o caput do art. 20 do DecretoLei nº 1.598, de 1977, possa estar representada, no presente caso, pelo fato de a CANANGA, uma autêntica “empresa de prateleira”, como disse a autoridade autuante, ter recebido um aporte de capital.

Não há dúvida de que, no caso vertente, custo de aquisição teve aquele que pagou pelas quotas da Recorrente, ou seja, a Lhoist.

[...]

Essas considerações devem ser complementadas pela circunstância de que a operação original que gerou o ágio envolveu as ações da CALL. Conforme bem ressaltado pela decisão recorrida, ao suscitar que as operações foram realizadas ente partes independentes, a recorrida só tem razão quanto à operação pela qual a Lhoist subscreveu e integralizou as novas quotas de capital emitidas pela Call. Logo, o ágio legitimamente apurado com base nesse critério é apenas o resultante do valor pago pelas quotas da Call. Esse ágio, conforme expressamente admite a impugnante, montou a R\$ 166.349.279,50.

Ainda segundo a decisão recorrida, somente esse montante poderia ser amortizada pela Belocal caso ela tivesse incorporado a Lhoist, ou por esta, na hipótese inversa, desde que houvesse também uma demonstração válida de que o ágio fora pago em virtude da expectativa de resultados futuros. Essa demonstração, contudo, não existe, visto que o único documento apresentado com esse propósito pela impugnante diz respeito à aquisição direta das quotas da Belocal pela Lhoist.

As demais operações foram realizadas por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Com base nessa constatação, o laudo de avaliação não seria instrumento hábil a atestar os valores envolvidos. A uma porque trata de operação entre pessoas ligadas que não reuniria as condições de gerar ágio dedutível na forma da lei. A duas porque, mesmo que **em tese** fosse superada tal circunstância, seu conteúdo não tem robustez para sustentar a operação, conforme registrado minuciosamente pela decisão recorrida em manifestação que endosso e da qual transcrevo algumas partes:

O autuante nega validade ao documento em causa, sob o fundamento de que foi elaborado mais de dois meses depois de a Lhoist ter adquirido a participação na Belocal. Além disso, o próprio registro contábil da operação foi feito com atraso, presumivelmente em razão da espera de que ficasse pronto o relatório de avaliação.

A impugnante sustenta a aptidão do documento, argumentando que estudos elaborados prévia e internamente pelo grupo Lhoist já haviam calculados o valor da Belocal com base na rentabilidade futura, que não há exigências formais rigorosas

que devam ser cumpridas por esse documento e que, de qualquer forma, ele foi elaborado antes da incorporação da Cananga pela Belocal, evento que permitiu a essa começar a amortizar o ágio pago na sua própria aquisição. Invoca, ainda, o parecer técnico juntado aos autos, de autoria de Eliseu Martins.

Contudo, mais uma vez, a impugnante não está com a razão.

A mera afirmação de que havia estudos prévios não é o bastante para conferir o direito à dedução das amortizações. O § 3º do artigo 20 é categórico ao afirmar que a demonstração deverá ser mantida arquivada como comprovante da escrituração. É verdade que o senso comum leva a concluir que, em operações de semelhante porte, os bens negociados não são avaliados de improviso, mas sim depois de cuidadosas ponderações. No entanto, diversas podem ser as motivações pelas quais o adquirente decide pagar mais do que o valor patrimonial de uma participação, mas a lei concede tratamento fiscal privilegiado apenas a um dos possíveis fundamentos do ágio: o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, cujas subseqüentes amortizações são dedutíveis no caso de incorporação, cisão ou fusão. Já quanto ao ágio pago em razão da valor de mercado de bens pertencentes à investida, no caso dos mesmos eventos societários, permite-se apenas que sejam incorporados ao custo dos bens para efeito de cálculo de ganho ou perda de capital na hipótese de baixa, ou das despesas regulares em virtude de depreciação, exaustão ou amortização. Por fim, se o fundamento do ágio for a existência de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, não se permite a dedução de nenhum valor sob nenhum título. Tal disparidade de tratamento, torna indispensável que a escrituração do ágio seja amparada por documento hábil, do contrário, deve-se presumir que o ágio foi pago em virtude de outras razões econômicas e não permitir a dedução de nenhum valor a título de amortização, nem muito menos a título de despesas decorrentes do uso ou da obsolescência.

*Portanto, não se pode acatar a alegação de que o documento apresentado foi antecedido por estudos realizados antes da realização do negócio, **sobretudo porque nenhuma prova material da existência de tais estudos foi trazida aos autos.** (A impugnante, tanto diretamente, quanto por meio do parecer técnico anexado à impugnação, sustenta que a elaboração do relatório e a contabilização da operação na escrituração da Lhoist em data bem posterior à da ocorrência dos fatos a que se referem não prejudicam a validade dos seus atos nem o direito à amortização do ágio em causa, entre outras razões porque a Lhoist é uma sociedade limitada e porque o atraso não teria gerado nenhuma consequência. Contudo, cumpre divergir de tal opinião.*

Primeiramente, convém ressaltar que, embora a Lhoist do Brasil, a Mineração Belocal e a Cananga Participações tenham sido todas constituídas como sociedades limitadas, o contrato social de todas elas, sem exceção, valendo-se da faculdade conferida pelo parágrafo único do artigo 1.053 do Código Civil

de 2002, (que) prevê a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Talvez por essa razão, conforme se observa dos autos e das próprias afirmações da impugnante, frequentemente foram observadas por elas regras editadas pela Comissão de Valores Mobiliários, as quais são de cumprimento compulsório apenas para as companhias abertas. Assim, a não ser que haja norma expressa no Código Civil que regule a matéria de forma diversa, as disposições da Lei 6.404, de 1976, aplicam-se às pessoas envolvidas nas operações ora em discussão.

E em que pese aos argumentos da impugnante e do seu parecerista, o atraso na elaboração do relatório de avaliação e da contabilização do ágio resultante da aquisição das quotas da Call efetivamente prejudicam o direito à dedução da respectiva amortização. Ocorre que o artigo 20 do Decreto nº 1.598, de 1977, transcrito nas páginas precedentes deste voto, fixa clara e taxativamente o momento em que se deve desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e em ágio ou deságio: por ocasião da aquisição da participação. O fato de a dedução da despesa com a amortização do ágio vir a ocorrer em momento posterior não posterga a data em que se deva cumprir a demonstração do fundamento do ágio, pois esse surge é com a aquisição da participação e é então que se deve classificá-lo segundo seu fundamento econômico. O direito à dedução da amortização desse ágio naturalmente pode eventualmente surgir e será lógica e necessariamente em momento posterior, visto que uma das condições para a dedução é que haja a absorção do patrimônio da sociedade cuja participação fora adquirida com ágio, ou que esta absorva o patrimônio de sua investidora. Daí não se deriva, porém, a conclusão de que somente nessa última ocasião é que se exige a regularidade na escrituração do ágio, pois o seu fundamento econômico tem de estar determinado no momento em que a participação societária é adquirida.

Do até aqui exposto, entendo que o procedimento fiscal e a decisão recorrida não merecem reparo.

Passa-se a analisar a questão da multa isolada.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam

sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador

estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Sendo assim, voto por manter a exigência da multa isolada.

Por fim, no que se refere ao juro de mora sobre a multa de ofício, é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

² Idem, Idem conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

Art. 161.0 crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a

expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto

único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:

(.....)

§2 - A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei nº. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº. 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano³ (todos os destaques não são do original):

a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.

b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.

³ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.

Pois bem.

Com base nas explicações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa acepção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros

sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de” , como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).

(.....)

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício⁴:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

A respeito do mencionado artigo, Leandro Paulsen teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)

Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in verbis:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos meus)

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.

Processo nº 15504.723708/2013-61
Acórdão n.º **1402-002.124**

S1-C4T2
Fl. 1.691

*(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ:
14/09/2009)*

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator