



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.720528/2012-06
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.685 – 1ª Turma
Sessão de 7 de agosto de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL
Recorrentes BANCO BRADESCO BBI S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008, 2009

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do início do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A decadência fulmina a possibilidade de lançamento do crédito tributário e tem como prazo inicial as hipóteses previstas no Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora, calculados de acordo com a taxa SELIC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2008, 2009

ÁGIO. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio possui amparo legal e corrobora a tese de convergência entre as bases do IRPJ e da referida contribuição, que compartilham a mesma sistemática de apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008, 2009

DOCUMENTOS. JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. INFORMAÇÕES MERAMENTE COMPLEMENTARES. POSSIBILIDADE.

A juntada de documentos que corroboram dados e informações já constantes do processo não fere o disposto na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto à decadência, por unanimidade, acordam em negar provimento ao recurso; (ii) quanto à dedução da base de cálculo da CSLL, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (iii) quanto aos juros sobre a multa, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Nelso Kichel não votou no julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Flávio Franco Correa na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luís Flávio Neto, Nelso Kichel (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demétrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo. Ausente, justificadamente, o conselheiro Flávio Franco Corrêa, substituído pelo conselheiro Nelso Kichel.

Relatório

Trata-se de recursos especiais do contribuinte em epígrafe e da Fazenda Nacional interpostos em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.786 (fls. 1.274 e segs.), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 27 de agosto de 2014, nos seguintes termos:

- Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar a preliminar de nulidade.

- Por maioria de votos, rejeitar a arguição de decadência vencido o Conselheiro Carlos Pelá.

- No mérito:

i) por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à amortização do ágio até o limite do valor pago. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que acolhiam a dedução da integralidade do ágio;

ii) por unanimidade de votos, restabelecer a dedução das despesas com serviços prestados pela Opus Serviços Financeiros e Consultoria Ltda;

iii) por maioria de votos, negar provimento quanto à dedução da despesa com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. Vencido o Conselheiro Carlos Pelá; e:

iv) por voto de qualidade, manter a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O processo cuida de autos de infração para a constituição de créditos tributários de IRPJ e de CSLL para fatos geradores ocorridos em 31/12/2007, 14/11/2008 (incorporação da Ágora Holdings S.A.) e 31/12/2008.

A fiscalização apurou, basicamente, três infrações:

a) dedução indevida de despesas relativas a amortização de ágio decorrente da incorporação da empresa Serena Holdings Ltda.;

b) dedução indevida de despesas relativas a amortização de ágio decorrente da incorporação da empresa Ágora Holdings S/A;

c) dedução indevida de despesas referentes a serviços prestados pela empresa Opus Serviços Financeiros e Consultoria Ltda.

A descrição dos fatos e operações é bastante relevante para a compreensão das matérias sob análise, de sorte que reproduziremos, a seguir, trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 393 e ss.), com destaque para as informações mais pertinentes.

Do Ágio Decorrente da Incorporação da Serena Holdings Ltda.

A fiscalização relata que, em 10/02/2004, o Banco Bradesco S/A, CNPJ 60.746.948/0001-12, através de leilão realizado na Bolsa de Valores de São Paulo, adquiriu o controle do Banco do Estado do Maranhão - BEM, CNPJ 06.271.464/0001-19, com a compra de 324.181.808 ações ordinárias pelo valor de R\$ 78.000.000,00, pagos da seguinte forma:

<i>Dinheiro</i>	<i>R\$ 7.801.181,44</i>
<i>Títulos públicos federais</i>	<i><u>R\$ 70.198.818,56</u></i>
<i>Total</i>	<i>R\$ 78.000.000,00</i>

Considerando-se que os títulos públicos federais foram adquiridos pelo Banco Bradesco com deságio de R\$ 27.732.502,97, o custo de aquisição do Banco BEM resultou em:

Valor de aquisição R\$ 78.000.000,00

(-) Deságio títulos públicos R\$ 27.732.502,97

Custo de investimento R\$ 50.267.497,03

A fiscalização informa ainda que as ações dos acionistas minoritários foram adquiridas pelo Banco Bradesco em 31/03/2004 e 31/07/2004.

Assim, relata a fiscalização, que o Banco Bradesco se tornou o único acionista do Banco BEM, tendo apurado os valores de ágio abaixo discriminados, que totalizaram R\$ 107.839.919,67.

	10/02/2004	31/03/2004	31/07/2004
Patrimônio líquido do BANCO BEM	(48.657.685,66)	(49.295.747,16)	(50.856.570,27)
Quantidade de ações	360.372.879	360.372.879	360.372.879
Valor patrimonial de cada ação	(0,13502)	(0,13679)	(0,14112)
Quantidade de ações adquiridas	324.181.808	661.919	35.499.857
Valor patrimonial das ações adquiridas	(43.771.154,15)	(90.544,53)	(5.009.813,66)
Custo do investimento	50.267.497,03	74.690,23	8.626.220,07
Ágio apurado na aquisição das ações	94.038.651,18	165.234,76	13.636.033,73

A fiscalização informa que a empresa Serena Holdings Ltda. foi constituída em 27/06/2003, com capital social de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 cotas de R\$ 1,00 cada, distribuídas entre dois acionistas: União de Comércio e Participações Ltda. (empresa controlada pelo Banco Bradesco), com 999 cotas, e Márcio Cypriano, com 1 cota.

Acrescenta que, em 29/09/2004, o contrato social da Serena Holdings foi alterado, tendo a União de Comércio e Participações Ltda transferido suas 999 cotas para o Banco Bradesco. Além disso, **seu capital social foi aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 213.902.700,00** com a emissão de 213.901.700 cotas, de valor nominal de R\$ 1,00, subscritas e integralizadas pelo sócio Banco Bradesco, sendo R\$ 90,60 em moeda corrente e R\$ 213.901.609,40 mediante a conferência de 360.522.879 ações ordinárias de emissão do Banco BEM.

A fiscalização informa que, em 31/12/2004, foi deliberada a incorporação da Serena Holdings pelo Banco BEM. Assim, com a incorporação da sociedade controladora pela controlada, o saldo de ágio apurado na aquisição do Banco BEM, no valor de R\$ 98.494.379,46 foi transferido para o próprio Banco BEM, que posteriormente alterou sua denominação para Banco Bradesco BBI, sujeito passivo da autuação.

No termo de verificação, **a fiscalização não questiona as operações societárias realizadas, mas apenas o valor do ágio apurado.**

Sustenta que não pode existir investimento com saldo credor, de acordo com a Instrução CVM nº 247/96 e o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007.

Argumenta que o valor mínimo de um ativo é zero, sendo indevido o registro de patrimônio líquido negativo

relativamente à participação adquirida. Assim, conclui a fiscalização que seria de R\$ 50.267.497,03 (custo de aquisição do investimento) o valor máximo do ágio que poderia ser amortizado no presente caso.

Além disso, a fiscalização alega que o Banco BEM não apresentou patrimônio líquido negativo em nenhum momento. Sustenta que o alegado patrimônio líquido negativo no valor de R\$ 48.657.685,66 não decorreu de prejuízos passados ou de reconhecimento de perdas em seus ativos, mas de meros ajustes contábeis que não foram contabilizados e não afetaram o patrimônio líquido.

Argumenta que, ainda que os ajustes fossem contabilizados, deveriam ser constituídas provisões cujas contrapartidas não teriam efeitos para fins fiscais, a teor do disposto no art. 335 do RIR/99.

Sustenta a fiscalização que o balancete referente a 31/01/2004 (antes da aquisição) apresenta patrimônio líquido de R\$ 37.947.967,88 e que o balancete relativo a 28/02/2004 (após a aquisição) apresenta patrimônio líquido de R\$ 65.424.820,66.

Assim, a fiscalização apurou o ágio efetivamente incorrido da seguinte forma:

Descrição	Valor
Custo de aquisição do controle do Banco BEM	R\$50.267.497,03
Patrimônio líquido do Banco BEM em 31/01/2004	R\$37.947.967,88
Ágio efetivamente incorrido	R\$12.319.529,15

Com base em informação prestada pela própria contribuinte, a fiscalização relata que foi amortizado ágio no valor de R\$ 9.345.540,20 em 2004, R\$19.698.876,24 em 2005 e R\$19.698.876,24 em 2006.

Assim, conclui a fiscalização que não restou saldo a ser amortizado em anos posteriores, sendo necessária a lavratura de auto de infração para a exigência de IRPJ e de CSLL relativos ao ágio amortizado indevidamente nos montantes de R\$ 19.698.876,24 no ano de 2007, R\$ 17.236.516,71 referente ao fato gerador ocorrido em 14/11/2008 (evento de incorporação) e R\$ 2.462.359,53 relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/2008.

Do Ágio Decorrente da Incorporação da Ágora Holdings S.A.

Relata a fiscalização que, em 2008, a contribuinte fiscalizada adquiriu a totalidade das ações da Ágora Holdings S.A., controladora integral da Ágora Corretora de Títulos e Valores Mobiliários, tendo sido o pagamento efetuado mediante a entrega de ações da própria fiscalizada (Banco Bradesco BBI) aos acionistas da Ágora Holdings.

A fiscalização informa que, no balanço patrimonial de 31/08/2008 da Ágora Holdings, foi apurado patrimônio líquido de R\$ 213.212.539,04. Por outro lado, o laudo de avaliação,

elaborado segundo a metodologia do fluxo de caixa descontado, lhe atribuiu o valor de R\$ 907.873.718,82, incluindo a avaliação a valor de mercado das ações da BM&F e da Bovespa detidas à época pela Ágora CTVM.

Acrescenta a fiscalização que a contribuinte entregou como pagamento aos acionistas da Ágora Holdings 362.625.150 ações de sua emissão, ao valor de mercado de R\$ 2,503614876 por ação, totalizando R\$ 907.873.718,82.

Assim, relata a fiscalização que a contribuinte apurou o seguinte ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, a ser amortizado em 60 meses:

<i>Valor conforme laudo de avaliação</i>	<i>R\$ 907.873.718,82</i>
<i>(-) Patrimônio líquido</i>	<i>R\$ 213.212.539,04</i>
<i>(-) Ágio relativo ao valor de mercado</i>	
<i>das ações da BM&F Bovespa</i>	<i><u>R\$ 203.113.220,06</u></i>
<i>(=) Ágio</i>	<i>R\$ 491.547.959,72</i>

Acrescenta que, em 2008, foi amortizado o valor de R\$ 16.384.931,99, referente a dois meses.

A fiscalização questiona o valor do ágio passível de amortização.

Alega que a contribuinte emitiu 362.625.150 ações e as entregou como pagamento aos acionistas da Ágora Holdings, que passaram a ser seus acionistas, juntamente com o Banco Bradesco S/A. Quando da aquisição Ágora Holdings, o valor de mercado das ações da contribuinte era de R\$ 2,503614876 por ação, como já mencionado.

Informa a fiscalização que, ainda em 2008, a contribuinte recomprou, dos antigos acionistas da Ágora Holdings, parte de suas ações em duas ocasiões, tendo cada acionista vendido exatamente a mesma proporção de ações de sua propriedade:

- 04/11/2008 – recompra de 194.843.569 ações pelo valor total de R\$ 495.746.971,59, resultando em custo unitário de R\$ 2,54443, valor consistente com o apurado por ocasião da incorporação;

- 23/12/2008 – recompra de 89.973.611 ações pelo valor total de R\$ 114.029.038,05, resultando em custo unitário de R\$1,2674, valor que não guarda consistência com o apurado por ocasião da incorporação.

A fiscalização sustenta que houve redução no custo de aquisição das ações da Ágora Holdings no montante de R\$ 114.266.485,97, pois a recompra efetuada em 23/12/2008 teve valor inferior ao valor de emissão das ações da contribuinte e também inferior ao preço pago na recompra de 04/11/2008.

Assim, no entender da fiscalização, o ágio correto a ser amortizado seria de R\$ 377.281.473,75 (R\$ 491.547.959,72 – R\$ 114.266.485,97), resultando em amortização mensal de R\$ 6.288.024,56.

No ano de 2008, alega a fiscalização que a contribuinte poderia ter amortizado ágio de R\$ 12.576.049,13, mas amortizou R\$ 16.384.931,99, concluindo pela amortização indevida de R\$ 3.808.882,87, a ser objeto de lançamento de ofício.

Dos Serviços Prestados por Terceiros

A fiscalização relata que, em 06/03/2008, a contribuinte fiscalizada e os acionistas da Ágora Holdings S.A. celebraram um instrumento particular de compromisso de incorporação de ações e outras avenças, no qual se acordou a incorporação das ações da Ágora Holdings pela fiscalizada.

Informa ainda que, em 27/05/2008, a contribuinte celebrou contrato de consultoria com a empresa Opus Serviços Financeiros e Consultoria Ltda, cujos sócios eram também acionistas da Ágora Holdings, com os seguinte termos e condições, em síntese:

(...)

A fiscalização acrescenta que o contrato também previa que as obrigações assumidas eram de meio, não garantindo ao Bradesco BBI qualquer resultado. Informa também que, no ano de 2008, foi pago à Opus o valor de R\$ 93.890.059,38.

Alega a fiscalização que apenas as despesas que atendam aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do disposto no art. 299 do RIR/99. Acrescenta que o Parecer Normativo CST nº 32/81 esclarece que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

No caso, a fiscalização sustenta que os serviços discriminados no contrato com a Opus não eram atividades desconhecidas do Bradesco BBI; ao contrário, eram atividades rotineiras de uma corretora de valores e de incorporação de empresas, sendo que o Grupo Bradesco tem um longo histórico de experiência nessas áreas.

Acrescenta que o gasto com a consultoria da Opus não tinha vínculo com as fontes produtoras de rendimentos. Alega também que a curta duração do contrato não permitiu que a contribuinte fiscalizada auferisse resultados da consultoria e isso nem era previsto, visto que o contrato previa que as obrigações da Opus eram apenas de meio.

Assim, conclui a fiscalização que os pagamentos feitos pela contribuinte à Opus não podem ser deduzidos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, devendo ser objeto de autuação, visto que não se configuram como despesas necessárias, usuais e normais.

Com a ciência dos autos de infração o contribuinte apresentou impugnação (fls. 948), na qual questionou todos os pontos relativos à autuação, com argumentos que podem assim ser resumidos:

Da Amortização do Ágio Apurado na Aquisição do Banco do Estado do Maranhão S/A

- Alega a impugnante que a forma jurídica adotada pelo Grupo Bradesco para a aquisição do Banco BEM foi a mais direta, correta e adequada para atingir seu objetivo final: a expansão das atividades financeiras no território nacional, com o consequente aproveitamento do ágio decorrente dessa aquisição. Acrescenta que o Grupo Bradesco agiu de forma legítima, cumprindo todos os requisitos necessários para que fizesse jus à dedutibilidade das amortizações glosadas pela fiscalização.

- A impugnante discorda da conclusão da fiscalização de que o patrimônio líquido do Banco BEM era positivo na data da aquisição. Sustenta que a fiscalização não considerou todas as contas patrimoniais e de resultado hábeis a traduzir o patrimônio líquido da sociedade conforme a legislação societária.

- Ressalta que o patrimônio líquido, nos termos da legislação societária, corresponde à diferença entre a totalidade dos ativos e a totalidade dos passivos, motivo pelo qual somente pode ser corretamente quantificado se forem considerados todos os ajustes efetuados pela impugnante (R\$ 113.207.272,36), que resultaram na apuração de patrimônio líquido negativo ou passivo a descoberto de R\$ 48.657.685,66.

- A impugnante alega que o patrimônio líquido negativo deve ser considerado para fins de cálculo do ágio na aquisição do investimento, visto que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial, conforme previsto nos artigos 20 e 21 do Decreto-lei nº 1.598/77 e no art. 13 da Instrução CVM nº 247/96.

- Assim, a impugnante alega estar correto o valor do ágio por ela apurado, requerendo o cancelamento das autuações relativas a essa matéria.

- Além disso, a impugnante alega que os fatos que deram origem ao ágio não podem mais ser questionados pela fiscalização, visto que ocorreram em 2004 e a ciência dos autos de infração ocorreu somente em 07/05/2012, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos entre o surgimento do ágio e a ciência da autuação.

- Argumenta que o Fisco não pode efetuar lançamentos sobre fatos pretéritos já consumados no tempo (fatos ocorridos em 2004 que deram origem ao ágio) para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2007 e 2008).

Da Amortização do Ágio Apurado na Aquisição da Ágora Holdings S.A.

- A impugnante também se insurge contra a redução, no valor de R\$ 114.266.485,97, efetuada pela fiscalização relativamente ao valor do ágio apurado na aquisição da Ágora Holdings S.A.

- Informa a impugnante que, nos termos do Instrumento Particular de Compromisso de Incorporação de Ações, o preço de aquisição da Ágora Holdings foi composto por três parcelas, sendo uma delas (parcela C) referenciada pelo valor de mercado das 6.271.398 ações da Bovespa e das 9.605.466 ações da BM&F, de propriedade da Ágora CTVM.

- Acrescenta que, em razão da incorporação de ações da Bovespa pela BM&F, que passou a se denominar BM&F Bovespa, houve uma troca de ações, e a Ágora CTVM passou a ser detentora de 18.541.308 ações da BM&F Bovespa.

- Alega a impugnante que essas ações foram avaliadas a valor de mercado pelo laudo econômico no montante total de R\$ 225.259.270,69, ou seja, corresponderam a 24,8117404% do valor total da aquisição, de R\$ 907.873.718,82.

- Assim, considerando-se que o pagamento aos acionistas da Ágora Holdings foi efetivado mediante a entrega de 362.625.150 ações emitidas pela impugnante, sustenta a mesma que essas ações podem ser divididas em duas categorias: (i) 75.1882596% (272.651.539 ações) representativas da parcela do preço relacionada à expectativa de rentabilidade futura das atividades da Ágora e (ii) 24,8117404% (89.973.611 ações) representativas da parcela do preço correspondente ao valor de mercado das ações da BM&F Bovespa.

- A impugnante sustenta que as 89.973.611 ações recompradas em 23/12/2008 correspondiam exatamente à parcela vinculada às ações da BM&F Bovespa.

- Argumenta que essa recompra decorreu do exercício da opção de venda das ações da impugnante detidas pelos antigos acionistas da Ágora Holdings, conforme previsto no Contrato de Opções de Compra e de Venda de Ações Lock-up, que estabelecia que o preço de alienação das ações BBI Lock-up estaria atrelado ao valor de alienação das ações Bovespa e BM&F.

- Acrescenta que, na ocasião do exercício da opção de venda, as ações da BM&F Bovespa estavam cotadas a R\$ 6,15 por ação. Assim, os antigos acionistas da Ágora tinham direito ao

recebimento do preço de R\$ 114.029.038,05 por força do mencionado contrato.

- Assim, sustenta que não existe qualquer justificativa para a afirmação da fiscalização de que “o ágio teria deixado de existir”. Argumenta que, no caso, ocorreram duas operações completamente distintas:

(i) fato 1 - em 17/09/2008, houve a incorporação das ações da Ágora Holdings pelo preço de R\$ 907.873.718,82, com a entrega de 362.625.150 ações da impugnante como forma de pagamento, tendo sido apurado ágio de R\$ 694.661.179,78;

(ii) fato 2 - em 23/12/2008, foi exercida a opção de venda de parte das ações recebidas da impugnante, que estavam indexadas ao valor de mercado das ações da BM&F Bovespa.

- A impugnante alega que o fato 2 não tem qualquer influência no ágio apurado no fato 1. Acrescenta que o exercício da opção de venda das ações foi deliberado pelos antigos acionistas da Ágora, não havendo qualquer ato de vontade da impugnante nessa operação.

Da Dedutibilidade das Despesas Referentes aos Serviços Prestados pela Opus Serviços Financeiros e Consultoria Ltda.

- A impugnante alega que as despesas relativas aos serviços prestados pela Opus Serviços Financeiros e Consultoria Ltda. podem ser deduzidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que se configuram como despesas usuais, normais e necessárias à sua atividade.

- Argumenta que a Ágora CTVM era a maior corretora do País em operações de home broker, sendo de interesse do Grupo Bradesco manter as estruturas operacionais e de atendimento da Ágora como uma unidade de negócios da impugnante.

- Acrescenta que um dos fatores que motivou a aquisição da Ágora foi justamente o know how de seus gestores, que possibilitava à corretora desfrutar de posição privilegiada no seu nicho de atuação e obter resultados expressivos. Alega que, apesar de o Grupo Bradesco já possuir a atividade de corretora de valores, o desempenho da Ágora CTVM na sua área de atuação era claramente superior.

- Alega a impugnante que a contratação da Opus ocorreu quase três meses depois do início da participação do Grupo Bradesco na administração da Ágora. Ressalta que o Grupo Bradesco realizou seus melhores esforços na tentativa de gestão autônoma e independente da nova empresa adquirida, mas julgou que seria necessário contratar os antigos gestores para que os mesmos transferissem seu conhecimento e experiência aos novos gestores.

- Sustenta que tal despesa foi necessária, na medida em que, na ausência do referido contrato, a impugnante teria adquirido

apenas as estruturas físicas, objetos e carteiras de clientes, sem usufruir de um dos maiores diferenciais da Ágora, que era justamente o know how de seus gestores. Argumenta ser inadmissível classificar como mera liberalidade a busca por uma melhor gestão, pela manutenção de seu investimento e por resultados superiores.

- A impugnante também alega que a fiscalização utilizou-se de critérios eminentemente subjetivos para valorar a relevância de suas escolhas empresariais, interferindo na política de gestão de recursos da empresa, sem ter o adequado conhecimento das atividades por ela desenvolvidas e de suas necessidades empresariais.

Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, das Despesas com Amortização de Ágio e das Despesas com Contratação de Serviço Supostamente não Usual, Normal ou Necessária

- Ad argumentandum, caso não sejam acolhidos os argumentos anteriormente expostos, a impugnante alega que deve ser cancelado o auto de infração relativo à CSLL por absoluta ausência de previsão legal para a adição das despesas em comento à base de cálculo da CSLL.

- Aduz que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, fixando taxativa e individualmente cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88), não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido (i) o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, tampouco (ii) os valores decorrentes de despesas supostamente não usuais, normais e necessárias.

- Sustenta que eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL se houver previsão expressa em lei, o que não ocorre no presente caso.

Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa de Ofício

- A impugnante também se insurge contra a incidência de juros sobre a multa lançada de ofício.

- Sustenta que o art. 13 da Lei nº 9.065/95 remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/95 que, por sua vez, estabelece a cobrança de juros moratórios apenas sobre tributos.

- Argumenta que a multa é penalidade pecuniária e não tributo, a teor do disposto no art. 3º do CTN. Acrescenta que o art. 113, também do CTN, distingue tributo de penalidade pecuniária, deixando claro que essas duas figuras não se confundem.

Com a impugnação foram juntados diversos documentos, cuja relação consta das fls. 841/842.

Em 20 de março de 2013, a 10ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 828 e ss.), exonerando os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ágio da Ágora e mantendo as demais autuações (ágio BEM e despesas incorridas com a Opus Consultoria).

Dessa decisão houve recurso de ofício e o contribuinte, por seu turno, apresentou recurso voluntário (fls. 894), no qual repisou os argumentos da impugnação em relação às matérias em que restou vencido.

Na sessão de julgamento de 27 de agosto de 2014, a 2ª Turma da 4ª Câmara, ao apreciar os recursos voluntário e de ofício decidiu, como visto, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- a) Rejeitar a arguição de decadência do direito de o fisco revisar as operações que ensejaram o ágio;
- b) Reconhecer o direito à amortização do ágio até o limite do valor pago;
- c) Reconhecer a dedutibilidade das despesas com serviços prestados pela Opus Consultoria;
- d) Negar provimento quanto à dedução da despesa com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL; e
- e) Reconhecer a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício em relação às autuações mantidas.

Na oportunidade ainda foi negado provimento ao recurso de ofício apresentado pela DRJ/SP1. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2007, 14/11/2008, 31/12/2008

DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO.

O sujeito passivo está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando tais fatos repercutirem em lançamentos contábeis de exercícios futuros. Deve o sujeito passivo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Reconhece-se que o julgador a quo analisou todas as provas apresentadas pelo contribuinte, sendo, contudo, livre para apreciá-las conforme sua convicção e juízo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007, 14/11/2008, 31/12/2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DETERMINAÇÃO.

Na aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto, o ágio limita-se ao valor pago pela investidora.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. REQUISITOS DE NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE.

São dedutíveis como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento do seu objeto social.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

A Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão e apresentou embargos de declaração (fls. 1.449), por entender que havia omissão e obscuridade na decisão. Os embargos não foram admitidos, conforme decisão de fls. 1.458.

Com a negativa dos embargos, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 1.460) para questionar a juntada extemporânea de provas, que teria sido admitida pelo acórdão recorrido sem a competente justificativa de enquadramento nas exceções previstas nas alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

A partir dessa constatação, aduz a Fazenda Nacional que houve preclusão do direito de a autuada provar a existência de PL negativo e que a aceitação dos documentos depois da impugnação implica supressão de instância. Apresentou como paradigmas os Acórdãos nºs 202-18.463 e 1202-000.442.

O recurso especial fazendário foi admitido pelo despacho de fls. 1.474 e seguintes, que deu seguimento no que tange à interpretação conferida ao art. 16, § 4º, do Decreto n. 70.235/72, que trata da possibilidade de apresentação de documentos em momento posterior à impugnação.

Por seu turno, o contribuinte, com a ciência da decisão, opôs embargos de declaração (fls. 1.521), nos quais alegou omissão quanto à desconsideração do patrimônio líquido negativo para a apuração do ágio a ser amortizado.

Na oportunidade, o contribuinte apresentou, ainda, contrarrazões ao recurso especial fazendário (fls. 1.643).

Os embargos não foram admitidos, conforme despacho de fls. 1.811.

Cientificado da decisão, o contribuinte ingressou com recurso especial, no qual questiona quatro pontos da decisão, a seguir descritos:

a) Da Decadência do Direito do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio

b) Da Legitimidade da Amortização do Ágio Apurado na Aquisição do Banco do Estado do Maranhão S/A

c) Da Possibilidade de Dedução da Despesa com Amortização de Ágio da Base de Cálculo da CSLL

d) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa - Divergência de Interpretação Quanto ao Artigo 61 da Lei nº 9.430/96

Por meio do despacho de admissibilidade de fls. 2.100 foi dado seguimento a três matérias, relativas aos itens "a", "c" e "d" acima transcritos e negado seguimento ao item "b", que defende a legitimidade da amortização do ágio apurado na aquisição do Banco do Estado do Maranhão.

Irresignado com o seguimento apenas parcial do recurso, o contribuinte interpôs agravo (fls. 2.122).

A presidência do CARF, conforme despacho de fls. 2.161 e ss., negou seguimento à matéria "Legitimidade da Amortização do Ágio Apurado na Aquisição do Banco do Estado do Maranhão S/A", mas deu seguimento à matéria "**Dedução do Ágio da Base de Cálculo da CSLL**", para aceitar também a divergência suscitada no acórdão paradigma nº 9101-002.310, com os seguintes fundamentos (destaques no original):

No que diz respeito à dedução de parcelas de amortização de ágio na determinação da base de cálculo da CSLL, a decisão recorrida firmou o entendimento acerca da impossibilidade de tal dedução nas seguintes disposições legais e normativas: art. 57 da Lei nº 8.981/95; art. 28 da Lei nº 9.430/96; e arts. 38, 44 e 75 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004.

No acórdão paradigma nº 9101-002.310, apesar de o seu voto condutor admitir que a imputação formalizada pela Fiscalização dizia respeito à amortização contábil de ágio, e não à prevista na Lei nº 9.532/97, que é a matéria enfrentada pela decisão recorrida, a decisão ali veiculada foi fundamentada nos seguintes elementos:

a) inexistência de diferença entre o ágio não incentivado (supostamente o ágio amortizado contabilmente e questionado pela Fiscalização) e o previsto na Lei nº 9.532/97;

b) o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza a aplicação indiscriminada das disposições relativas ao imposto de renda à CSLL;

c) as disposições do art. 2º, § 1º, alínea "c", da Lei nº 7.689/88, faz referência a ajustes específicos para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, que não se confundem com as regras aplicáveis ao imposto de renda;

d) não há previsão em lei no sentido de que a amortização contábil do ágio não deve impactar a base de cálculo da CSLL.

O exame de admissibilidade agravado rejeitou a comprovação da divergência com base no argumento de que o quadro fático enfrentado pelo acórdão paradigma nº 9101-002.310 não guarda semelhança com o espelhado no presente processo, haja vista a natureza distinta dos ágios apreciados. Tal argumento, é certo, deve ser superado, pois, como visto, a decisão paradigma emite entendimento a partir da premissa de que é indiferente se a amortização é de natureza contábil ou se teve por lastro as disposições da Lei nº 9.532/97.

No que diz respeito à legislação interpretada, não se pode negar que há uma certa distinção entre os acórdãos comparados, recorrido e paradigma, visto que este último limitou-se a tecer considerações acerca do art. 57 da Lei nº 8.981/95, enquanto a decisão recorrida, diferentemente, além de fazer referência ao citado dispositivo, respalda o seu entendimento também nas disposições do art. 28 da Lei nº 9.430/96 e dos arts. 38, 44 e 75 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004.

Não obstante, há também na decisão paradigma pronunciamento no sentido de que existem ajustes específicos para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, ajustes esses que não se confundem com os aplicáveis à determinação do lucro real. Consigna ainda a referida decisão que "as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, **sem a necessária pré-existência de previsão legal**, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido".

Assim, parece não restar dúvida de que a decisão prolatada em 2016 que, não fazendo distinção entre as despesas de ágio decorrentes de amortização contábil e as apropriadas em virtude de benefício fiscal, preconiza inexistir previsão de lei estendendo, quanto à matéria em debate (ágio), regras aplicáveis ao Imposto de Renda à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, refuta peremptoriamente como suficientes para tal, disposição de lei de 1996 e norma complementar editada em 2004.

Presente, pois, a colisão de entendimentos entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma nº 9101-002.310.

Por fim, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2.179) ao recurso especial admitido, para rebater os argumentos formulados pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

1. Do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional

Conhecimento

Aduz a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido reconheceu a existência de PL negativo com base em provas juntadas somente na fase de interposição do recurso voluntário e que essa extemporaneidade indicaria divergência jurisprudencial, por adotar entendimento distinto daquele consignado nos acórdãos paradigmas 202-18.463, da lavra da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e 1202-000.442, da lavra da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, consoante as seguintes ementas, respectivamente:

202-18.463

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Exercício: 2001*

*Ementa: RESSARCIMENTO. ESCRITURAÇÃO FISCAL.
REGULARIDADE. NECESSIDADE.*

A manutenção em ordem dos livros e demais elementos fiscais é imprescindível para o deferimento do pedido de ressarcimento de IPI.

PROVA. PRECLUSÃO.

De acordo com o PAF, o momento para juntada de provas é o da realização do pedido, nos processos de iniciativa do contribuinte, e na impugnação, nos de iniciativa do Fisco.

1202-000.442

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2001

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPROVAÇÃO. A restituição do saldo negativo de IRPJ condiciona-se à demonstração da existência e da certeza e liquidez do direito, o que inclui a comprovação dos itens que compõem a respectiva apuração.

APURAÇÃO DO IRPJ. DEDUÇÃO. ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. Não pode ser aceita a alegação de que valores de estimativas foram extintos mediante compensação, desacompanhada de documentos hábeis a demonstrá-la, tais como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e seus assentamentos contábeis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [...]

Sobre este ponto específico apresentou o contribuinte contrarrazões (fls. 1643 e ss.), em que pugnou pela incompatibilidade fática entre o presente caso e os acórdãos paradigma indicados.

Na verdade, o recurso fazendário deve ser conhecido, pois o objeto da divergência jurisprudencial é o momento válido para a apresentação de provas no bojo do processo administrativo tributário, a partir da interpretação de norma geral que disciplina o regime jurídico processual no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Conquanto as conclusões relativas ao caso concreto possam ser distintas daquelas existentes nos paradigmas, a tese em debate permanece a mesma: se seria possível a apresentação de provas em momento processual posterior à impugnação ou se haveria preclusão de tal direito, como declararam os acórdãos paradigmáticos.

Ante a existência de divergência relativa à interpretação de dispositivo legal (art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72), entendo que estão presentes os requisitos para a admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional e ratifico o teor do despacho de fls. 1.474, que o admitiu.

Mérito

No que respeita ao mérito, o recurso fazendário indica como ponto controvertido a aceitação de provas em fase recursal sem o devido fundamento nas exceções previstas nas alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, que veiculam situações excepcionais que autorizariam a aceitação de documentos em instante posterior ao da impugnação.

No caso dos autos, parece-me evidente o fato de que o voto condutor da decisão recorrida entendeu que os documentos apresentados junto com o voluntário apenas corroborariam, de forma consolidada e complementar, dados e informações que já tinham sido juntados na fase impugnatória.

Com efeito, a leitura dos autos nos leva a concluir que não houve, na esfera recursal, inovação probatória ou apresentação de documentos cuja ciência fosse essencial para a decisão de primeira instância.

Aliás, verifica-se na própria impugnação e em seus anexos a existência de diversos documentos e informações que permitiram à DRJ apreciar a matéria relativa ao valor do patrimônio líquido, tanto assim que a decisão adotou como parâmetro o valor do PL constante do balancete levantado em 31/01/2004 e impresso a partir do sistema SISBACEN, de R\$ 37.947.967,88, por entender que não restaram comprovados os ajustes promovidos pela empresa.

No acórdão recorrido, o voto vencedor, da lavra do ex-Conselheiro Frederico de Matos Alencar, adota o trecho do voto vencido que bem ilustra a situação, pelo que se reproduz:

i) Da demonstração do PL negativo na data da aquisição das ações

Quanto a esse ponto, não enxergo máculas na análise levada a cabo no voto vencido, que repiso abaixo.

Da demonstração do PL negativo na data da aquisição das ações Intimada, a Recorrente apresentou documentos e as informações constantes dos quadros abaixo para comprovar o valor do PL do Banco BEM na data da aquisição do investimento:

[...]

Com relação a tais informações a fiscalização sustenta que:

(i) os ajustes contábeis do quadro acima, chamados de fatos geradores ocorridos até a data da aquisição, no valor de R\$ 113.207.305,36, não teriam sido contabilizados e não teriam afetado o PL.

Ademais, o balancete referente a 31/01/2004 (antes da aquisição) apresenta PL de R\$37.947.967,88 e o balancete relativo a 28/02/2004 (após a aquisição) apresenta PL de R\$ 65.424.820,66; e contrapartidas não teriam efeitos para fins fiscais, nos termos do art. 335 do RIR/99 (indedutibilidade na apuração do lucro real).

A aquisição das ações do Banco BEM se deu em **13/02/2004**, tendo sido utilizado o balancete do mês anterior, qual seja, de **31/01/2004**, nos moldes do que determina o inciso I do artigo 21 do Decreto-lei nº. 1598/77.

Na data da aquisição, a Recorrente constatou que o valor de PL constante do balancete de 31/01/2004 (R\$ 37.072.766,89 Cosif 6.0.0.00.002) não contemplava: (i) o valor do aumento de capital realizado pela União em 13/02/2004, no valor de R\$

27.476.852,81 (cosif 6.1.1.10.002) e (ii) os ajustes contábeis decorrentes de fatos geradores ocorridos até a data da aquisição (no montante de R\$ 113.207.305,36 cosif 7.0.0.00.009 e 8.0.0.00.006).

Nesse passo, abra-se um parêntese para ressaltar que, já no processo de avaliação do Banco BEM para fins de determinação do preço pago (*due diligence*), o Grupo Bradesco identificou diversos fatos realizados sob a gestão da União Federal que receberam tratamento contábil inadequado, especialmente no que tocam a provisões não registradas.

Assim, em conformidade com a legislação societária e fiscal, seus critérios contábeis e princípios contábeis geralmente aceitos, verificou que seria necessário efetuar alguns ajustes no PL do Banco BEM, para fins de uniformização dos critérios.

Ocorre que, na data da aquisição das ações o balancete de verificação de janeiro de 2004 já estava fechado, não comportando alterações, haja vista que o Bacen não permite a realização de lançamentos retroativos.

E, nada obstante, o mesmo artigo 21 do Decreto-lei nº. 1598/77 expressamente determina que, se os critérios contábeis adotados pela coligada/controlada e pelo contribuinte (que adquiriu a participação na sociedade) não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada/controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios.

Ou seja, a realização dos ajustes não era uma conveniência do contribuinte, já que a lei expressamente o obriga a proceder dessa forma.

Nesse cenário, uma vez que os ajustes referentes à data da aquisição (13/02/2004) não poderiam ser levados a cabo no balancete de verificação de 31/01/2004, estes foram refletidos no balancete de verificação de 28/02/2004.

Abra-se novo parêntese para esclarecer que, nos termos das regulamentações do Bacen e do Cosif, as instituições financeiras somente apuram balanços em 30/06 e 31/12 de cada ano. Nos demais meses, como foi o caso de 31/01 e 28/02, são “levantados” apenas balancetes de verificação.

Nos balancetes de verificação não se faz o encerramento das contas de resultado em formação e consequente transferência para a conta que registra parcialmente o PL. Apenas nos balanços semestrais as contas de resultado são encerradas, com sua respectiva migração para o PL como um todo.

Justamente por isso, nos balancetes de verificação, para que se apure o valor do PL, é indispensável que sejam considerados, além dos valores constantes da conta de PL (Cosif 6.0.0.00.002),

aqueles constantes das contas de resultado credoras (Cosif 7.0.0.00.009) e das contas de resultado devedoras (Cosif 8.0.0.00.006), já que elas representam, em essência, contas de PL que não foram migradas e consolidadas.

Sobre esse ponto, a Recorrente apresenta exemplos numéricos em sua peça recursal (fls. 922 e 923 dos autos), bem como documentos às fls. 1045/1055, que demonstram que o PL do Banco BEM obtido no balancete de verificação de 30/06/2004, com a devida consideração das contas de PL (Cosif 6.0.0.00.002), contas de resultado credoras (Cosif 7.0.0.00.009) e das contas de resultado devedoras (Cosif 8.0.0.00.006), é exatamente igual ao PL constante do balanço patrimonial de 30/06/2004, publicado em 27/08/2004, que estava negativo em R\$ 50.856.570,07.

Para comprovar a contabilização dos ajustes ao balancete de verificação de 31/01/2004, como suporte para a contabilização do ágio pago, o Banco Bradesco produziu um demonstrativo com a discriminação dos ajustes necessários à uniformização dos critérios contábeis na data da aquisição (13/02/2004), anexado às fls. 1025/1043 dos autos.

Dessa forma, considerando as receitas e despesas em formação e ainda não transferidas ao PL, bem como o aumento de capital realizado pela União em 13/02/2004, de R\$ 27.476.852,81 (Cosif 6.1.1.10.002), resta claro que **o Banco BEM possuía PL negativo de R\$ 48.657.685,66, tal como demonstram os documentos e planilhas apresentadas pela Recorrente no curso da ação fiscal e aquelas acostadas às defesas.**

Anexado ao recurso voluntário, vale dizer, encontram-se

(i) cópias das folhas do Razão Analítico do Banco BEM, nas quais estão registrados os ajustes efetuados no PL; e

(ii) demonstrativo com a indicação da consolidação dos ajustes e de sua localização no Livro Razão (fl. 1025/1043).

Destarte, de forma a comprovar que a Recorrente efetivamente realizou os ajustes em questão, vale transcrever trecho da Nota Explicativa 17 do Balanço Patrimonial de 30/06/2004, primeiro balanço levantado após a aquisição do Banco BEM, publicado no Diário oficial do Estado do Maranhão de 27/08/2004, devidamente aprovado pelos auditores independentes (fls. 1045/1055): [...] (destaques no original)

Tal circunstância consta, inclusive, do despacho de admissibilidade dos embargos de declaração apresentados, acerca do mesmo tema, pela Fazenda Nacional, no qual restou expressamente consignado:

Compulsando-se os autos, constata-se que os documentos citados, de fls. 1.045/1.055, consistem em cópias da publicação em diário oficial, de 27/08/2004, do balanço patrimonial, demonstrativos de origens e aplicações de recursos,

demonstrativo das mutações do PL e notas explicativas em 30/06 do banco BEM. Tais documentos não são novos nos autos.

Já constavam do processo, fls. 630/641, entregues por ocasião da apresentação da impugnação ao auto de infração, em consonância com o citado §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

*Quanto aos exemplos numéricos trazidos na peça recursal (fls. 922 e 923), verifica-se que se tratam de **consolidações** de informações constantes dos balancetes de verificação do banco BEM, também anexados aos autos por ocasião da impugnação, fls. 585/627.*

*Os documentos de fls. 1.025/1.043 consistem em cópias do livro razão analítico, banco BEM - fevereiro/2004, e trazem os lançamentos contábeis que deram suporte à contabilização dos ajustes ao balancete de verificação de 31/01/2004. Como ressaltado acima, os balancetes de verificação do banco BEM foram anexados aos autos por ocasião da impugnação, fls. 585/627. **Também nesse caso não vislumbro ofensa aos §§4º e 5º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.***

Como se vê, a documentação acostada na fase recursal apenas reafirma ou dá suporte a documentação anteriormente apresentada, por ocasião da impugnação. Nesse sentido, não consigo vislumbrar que o entendimento no acórdão embargado, de considerar como negativo o patrimônio líquido do Banco BEM, tenha se dado com base nos documentos juntados na fase recursal. Aqueles foram citados no acórdão embargado apenas de forma subsidiária, para reforçar a convicção do julgador quanto à matéria analisada. (grifou-se)

Assim, na exata medida em que os documentos trazidos em sede de recurso voluntário apenas complementam informações já presentes nos autos, constata-se o mero detalhamento e a extensão do conjunto probatório, sem inovação substancial quanto à realidade ou interpretação dos fatos, em nada macula o processo administrativo ou o disposto na legislação de regência, especialmente o art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso fazendário.

Do recurso especial apresentado pelo Contribuinte

O recurso especial do contribuinte, inicialmente, foi admitido de forma parcial, por meio do despacho de fls. 2.100, que reconheceu divergência jurisprudencial quanto a três das quatro matérias apresentadas pelo recorrente.

Irresignado com a decisão, o contribuinte apresentou agravo, com o objetivo de que também fosse dado seguimento à matéria "Legitimidade da Amortização do Ágio Apurado na Aquisição do Banco do Estado do Maranhão S/A".

A presidência do CARF rejeitou o pedido formulado em sede de agravo e manteve, neste ponto, a posição do despacho de admissibilidade, mas reconheceu divergência

de entendimento em relação ao acórdão paradigma nº 9101-002.310, quanto à matéria "Dedução do Ágio da Base de Cálculo da CSLL".

Verifica-se que a Fazenda Nacional, em contrarrazões, não questiona o seguimento das matérias admitidas, mas apenas o mérito das alegações formuladas, razão pela voto pelo seu conhecimento, por entender que foram preenchidos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do RICARF.

Nesse contexto, ratifico o teor do despacho de admissibilidade de fls. 2.100 e também a decisão prolatada em sede de agravo, para conhecer do recurso especial apresentado pelo contribuinte quanto às seguintes matérias:

I) Da Decadência do Direito do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio;

II) Da Possibilidade de Dedução da Despesa com Amortização de Ágio da Base de Cálculo da CSLL (2 paradigmas); e

III) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa - Divergência de Interpretação Quanto ao Artigo 61 da Lei nº 9.430/96

A seguir, far-se-á a análise tópica dos pontos controvertidos.

I) Da Decadência do Direito do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio

Aduz a Recorrente, com base no paradigma apresentado (acórdão nº 101-97.084) que "*não seria possível efetuar os lançamentos de ofício, em 2012, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (ato/negócio jurídico que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2004), para alcançar os efeitos decorrentes desse negócio jurídico pretérito, em períodos subsequentes (amortização do ágio realizado em 2007 e 2008)*".

O assunto é bastante conhecido e tem posição firme neste Conselho, no sentido de que não se submete ao prazo decadencial ou a qualquer limitação objetiva a análise, pela fiscalização, de fatos ocorridos há mais de cinco anos quando deles se extrai a repercussão tributária de períodos ainda não fulminados pela caducidade.

Como se sabe, a decadência impede apenas o lançamento do crédito tributário relativo a períodos fora do alcance legal, mas isso em nada se confunde com a possibilidade (em verdade, com o dever) de a fiscalização analisar fatos, operações ou documentos cuja repercussão econômica ainda possa ser objeto de autuação.

Se não fosse assim, de nada serviria o comando previsto, por exemplo, no art. 195 do Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.
(grifamos)

O dever da fiscalização é o de apurar matéria tributável (dentro dos limites legais) e não o de verificar continuamente os registros do contribuinte. É evidente que o prazo previsto pelo CTN cuida de prescrição, sendo certo que, na hipótese dos autos, este prazo sequer se iniciou. Isso porque é forte o entendimento de que o prazo prescricional só pode ter início quando possível a cobrança do crédito, inclusive na esfera judicial.

Com a interposição de recurso no âmbito administrativo, o prazo prescricional de cinco anos, nos termos do art. 174 do CTN, só pode ter início com a constituição definitiva do crédito, que ocorre quando prolatada decisão administrativa irrecorrível e contrária ao sujeito passivo.

Já o prazo decadencial, de outro giro, tem como marco inicial a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado (nas hipóteses do art. 173, I, do mesmo diploma legal).

No caso em análise os lançamentos foram efetuados em 2012 e, logo, não se encontram prejudicados pela decadência.

Também não se vislumbra, na hipótese, a existência de qualquer preclusão ou limitação do direito de a fiscalização analisar operações e negócios jurídicos relativos a 2004, posto que a autuação recaiu sobre os efeitos da amortização indevida dos ágios, em períodos posteriores (2007/2008), não atingidos pela decadência.

Ressalte-se que o simples registro do ágio na contabilidade (ou da operação que o ensejou) não implica redução do crédito tributário ou qualquer outra circunstância passível de autuação pela autoridade competente, pois isso não é fato gerador da obrigação tributária nem produz qualquer efeito sobre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apenas as hipóteses que alteram a base de cálculo dos referidos tributos encontram-se sujeitas a controle e auditoria pelas autoridades fiscais e o Estado tem a prerrogativa de analisar toda e qualquer operação ou documento relacionado à redução dos montantes devidos em cada ano-calendário.

É o que se depreende da determinação contida no art. 37 da Lei nº 9.430/96:

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

A lei não trata do prazo decadencial - e nem poderia fazê-lo, por se tratar de matéria que deve ser regulada por lei complementar, no caso o CTN -, mas expressamente autoriza a possibilidade de auditoria de lançamentos que afetarão outros exercícios.

Esse entendimento é pacífico no caso de operações ou fatos com repercussão em exercícios futuros, até porque não seria lógico ou razoável opor ao Fisco a ocorrência de qualquer preclusão cronológica que impossibilitasse a análise dos documentos e operações, posto que o único limite temporal para a verificação da escrituração comercial e fiscal encontra-se previsto no art. 195, parágrafo único, do CTN, acima reproduzido.

Como as glosas dizem respeito a deduções efetuadas em 2007 e 2008 e os lançamentos efetuados tiveram ciência do contribuinte em 2012, como visto, não há que se falar em transcurso do prazo decadencial, inexistindo qualquer vício ou mácula na atividade fiscal.

Em síntese, verifica-se, neste tópico, que não assiste razão à Recorrente, pois é legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão econômica e tributária de períodos ainda não atingidos pela decadência.

II) Da Possibilidade de Dedução da Despesa com Amortização de Ágio da Base de Cálculo da CSLL

Neste passo, entende a Recorrente que não pode prevalecer o entendimento pela indedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL, ante o que denomina "maciça jurisprudência deste CARF", segundo a qual tal despesa não pode ser adicionada à base de cálculo do tributo ante a falta de previsão legal específica e à não identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O tema realmente é controverso e capaz de gerar enormes debates, mas penso ser necessário reconhecer a evidente aproximação e quase identidade entre o IRPJ e a CSLL, notadamente quanto à apuração das respectivas bases de cálculo.

Dentro dos limites do que se discute neste processo, cumpre ressaltar as regras fixadas pelos seguintes dispositivos:

Art. 28 da Lei nº 9.430 de 1996

*Art. 28. Aplicam-se à **apuração da base de cálculo** e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

Art. 57 da Lei nº 8.981/95

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as **mesmas normas de apuração** e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifamos)*

A leitura dos dispositivos acima nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são aplicáveis ao cálculo da CSLL (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.

Aliás, os demais parágrafos do art. 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:

*§ 3º A pessoa jurídica que determinar o **Imposto de Renda** a ser pago em cada mês **com base no lucro real** (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no **lucro líquido ajustado apurado em cada mês**.*

*§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de **tributação com base no lucro real**, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.*

Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe o art. 58 do mesmo diploma legal:

*Art. 58. Para efeito de **determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado** poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.*

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o *lucro líquido ajustado*, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (arts. 250 e 510 do Decreto nº 3.000/99).

Não se trata, portanto, de integração por analogia, figura vedada pelo art. 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração da base de cálculo das duas figuras.

Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.

E mais, apenas a título de argumentação: ao contrário do que alega a Recorrente, que pugna pela ausência de norma específica relativa à CSLL, ainda que tal circunstância fosse observada, isso não autorizaria a sua dedutibilidade; ao revés, justamente impediria tal procedimento, pois, ao se defender a autonomia normativa da contribuição o argumento automaticamente exigiria a previsão legal de dedutibilidade, posto que a regra geral, como se sabe, é em sentido contrário.

Nessa linha de raciocínio, simplesmente inexistente norma que autorize a dedutibilidade, para além do art. 386 do RIR/99, circunstância essencial para a sua realização, visto que o silêncio normativo não confere ao contribuinte qualquer direito quando se trata de benefício legal, que deve ser interpretado literalmente.

Conquanto existam julgados em sentidos diversos no âmbito do CARF, esta Câmara Superior, em votos recentes, tem decidido pela aplicação da tese de convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive nos casos que envolvem despesas com amortização de ágio, como se pode depreender, a título de exemplo, de recente julgado

(acórdão nº 9101-003.397, de 18 de fevereiro de 2018), em que o redator designado, o i. conselheiro André Mendes de Moura, assim se manifestou (destaques no original):

Protesta a Contribuinte sobre a repercussão de glosa de despesa de amortização de ágio na Base de Cálculo da CSLL.

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao pregar que a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...). Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido (art. 2º, § 1º, alínea "c", item I).

*Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL**, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.*

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

*E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, **não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL. Repito: o que se tutela é a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.***

(...)

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

*A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.***

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

(...)

*Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do quantum tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.*

Nesse contexto, entendo não haver reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal ao promover a glosa de despesa de amortização de ágio tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Assim, de acordo com o entendimento que adotamos e em consonância com a atual jurisprudência desta CSRF, conclui-se que não assiste razão ao contribuinte, de forma que deve ser mantida, também quanto a este ponto, a decisão recorrida.

III) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa - Divergência de Interpretação Quanto ao Art. 61 da Lei nº 9.430/96

Por fim, a Recorrente aduz ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício por ausência de previsão legal.

Entendo sem razão a recorrente. A questão vem sendo discutida no âmbito deste Conselho desde longa data e não é novidade para este colegiado.

Parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo art. 113 do Código Tributário Nacional.

Ademais, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o art. 43 da Lei nº 9430/96:

*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. (g.n.)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional:

Art. 161. O 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. (g.n.)

Assim, entendo inexistir qualquer dúvida quanto ao alcance da norma prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96 quando esta se refere a “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, pois o débito em atraso com a União é formado pelo tributo originário e demais consectários legais. Nesse sentido já me manifestei:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (AC 9101-00.539, de 11/03/2010)

Cabe ainda referir que a jurisprudência do Carf se consolidou nos últimos anos nesse mesmo sentido para reconhecer ser devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, como se observa em precedentes das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais julgados recentemente:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Esse também é o firme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Pode-se concluir, assim, que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque estas se encontram incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Nesse contexto, a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para títulos federais, como juros de mora, é pacífica no âmbito deste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Assim, também nessa matéria, deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do recurso fazendário para negar-lhe provimento e conheço do recurso apresentado pelo contribuinte, nos termos em que admitido e, quanto ao mérito, voto por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner