



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

Processo nº 16561.720025/2014-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.215 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de junho de 2016
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE AGIO
Recorrentes HYPERMARCAS S/A e FAZENDA NACIONAL
Ambos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE.

O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial, vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, afastando a possibilidade da amortização do ágio pago na aquisição.

MULTA QUALIFICADA.

Não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa de ofício que não tenha sido paga no vencimento, incidem juros de mora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Paulo Mateus Ciccone acompanhou pelas conclusões. Por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%. Por maioria de votos, acolher a decadência em relação ao ano-calendário de 2007 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que votou por negar provimento integralmente ao recurso e os Conselheiros Gilberto Baptista e Roberto Silva Junior que votaram por dar provimento integralmente ao recurso.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Demetrius Nichele Macei, Paulo Mateus Ciccone, Roberto Silva Junior, Gilberto Baptista, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio dos quais se exigem IRPJ e CSLL, Pis e Cofins no valor total de R\$ 4.971.350,31, incluídos a multa de ofício e juros de mora consolidados em 06/03/2014.

Insta informar que, nos anos-calendário 2009 e 2010 bem como nos períodos 01/01/2011 a 30/04/2011 e 01/01/2012 a 30/06/2012, foi apurada matéria tributável cujo montante foi insuficiente para reverter o resultado negativo declarado pela contribuinte, o que levou a Fiscalização a compensar o prejuízo (IRPJ) e a base de cálculo negativa (CSLL) do período, conforme se depreende dos demonstrativos de fls. 450/454, 457, 477/481 e 483.

Da Acusação Fiscal

Os fatos que motivaram as autuações foram contextualizados no Termo de Verificação Fiscal Parcial (TVF) de fls. 428/445, cujo teor é relatado a seguir.

Antes de descrever os fundamentos da exação fiscal, os Auditores-Fiscais informam que o TVF "*é continuação daquele cuja ciência, juntamente com o auto de infração, também parcial, se deu por via postal em 13/12/2013*", o qual foi objeto do processo nº 16561.720182/2013-46 indicado na pauta para julgamento na presente sessão.

Lembra que na aludida ação fiscal anterior foram abordadas irregularidades atinentes ao programa Fomentar e ao ágio relativo à incorporada Erches Participações Ltda., amortizado nos anos-calendário 2007 e 2008, e de destaca que o presente processo versa sobre o mesmo ágio, mas referente aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e parte de 2012.

Irregularidades relativas ao Ágio - Erches

Informa a Autoridade Fiscal que efetuou verificações "*relativas às sucessivas operações de reorganizações societárias, as quais geraram valores relevantes de ágio, por expectativa de rentabilidade futura, deduzidos no cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL*". Destas, merece destaque o caso da Erches Participações Ltda., assim apresentado pela Fiscalização:

A Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable, uma empresa mexicana, tinha como objetivo adquirir ações da Hypermarcas.

Para tanto constituiu uma empresa veículo no Brasil (Erches), destinando a ela os recursos a serem utilizados na aquisição de ações da Hypermarcas.

Ao subscrever capital na Hypermarcas, a Erches o fez com ágio no valor de R\$ 278.519.664,62.

Logo em seguida, por meio do instituto da incorporação reversa, a Hypermarchas incorporou a sua investidora (Erches), passando a deduzir tributariamente o ágio gerado por ela mesma.

Toda essa reorganização societária ocorreu no período de 01/06 a 04/06/2007.

Esse procedimento redundou numa sangria aos cofres públicos da ordem de R\$ 94,7 milhões, por meio da dedução paulatina, desse valor, da base tributável do IRPJ e CSLL num período de 5 anos.

A empresa Erches Participações Ltda., CNPJ 08.568.106/0001-06, foi constituída em 08/12/2006 com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 quotas, sendo 99 delas pertencentes a Gyedre Palma Carneiro de Oliveira e quota restante, a Roberto Mario Amaral Lima Neto.

Em 03/05/2007, conforme 1ª alteração contratual, Gyedre transferiu suas quotas para Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable (empresa mexicana) e Roberto, para João Alves de Queiroz Filho.

Em 01/06/2007, a Erches aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007.

Ainda em 01/06/2007, a "Erches subscreve capital na Hypermarchas no valor de R\$ 482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$ 241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária".

Em 04/06/2007, a Hypermarchas incorporou a Erches, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

Considera que o próprio lapso temporal entre a criação e a extinção da empresa Erches já revelaria a ausência de propósito comercial da sua presença na operação. Esta empresa, constituída por dois advogados, foi adquirida pela empresa Maiorem e pelo Sr. João Alves de Queiroz Filho (mandatário da Hypermarchas). Ato contínuo, foi providenciado a seu aumento de capital e sua incorporação pela Hypermarchas.

A Erches, consoante o argumentado pela Fiscalização, "foi apenas uma empresa 'no papel', economicamente inativa", não se vislumbrando qualquer "causa econômica para a existência dessa empresa e nem ânimo do exercício da atividade econômica. A sua existência se deveu apenas para propósito fiscal".

Enfatiza a Auditoria-Fiscal:

Frise-se que sem a presença da Erches, não seria possível aproveitar tributariamente o ágio no Brasil, pois ele estaria registrado na Maiorem, empresa domiciliada no exterior.

Depois, relata a Fiscalização que intimou a fiscalizada a esclarecer os motivos que levaram a empresa Maiorem a se utilizar da empresa Erches como condutora dos recursos.

Mesmo tendo salientado que somente a empresa Maiorem poderia responder a tal questionamento, a fiscalizada explicou:

(...) Inicialmente, destaca que, no ano de 2007, frente ao grande potencial de crescimento apresentado pela economia brasileira, a Investidora iniciou a prospecção de negócios no território nacional que fossem aderentes à sua estratégia de crescimento. Também era requisito da Investidora que os titulares dos negócios prospectados buscassem novos sócios investidores, não desejando simplesmente alienar o controle das empresas prospectadas.

Na media em que a prospecção de potenciais negócios avançava, a Investidora achou por bem verter o capital destinado a investimentos em empresas brasileiras para a Erches, a qual, agindo como Holding estabelecida no Brasil, concentraria todos os investimentos nas empresas operacionais brasileiras.

Como já exposto em esclarecimentos anteriores, o capital vertido da Investidora para a Erches foi integralmente investido na Contribuinte em 01 de junho de 2007. Desta forma, os planos de investimentos em empresas brasileiras mediante aporte de capital desenvolvido pela Investidora se concretizaram e se concentraram em uma única empresa, a Contribuinte.

Após a integralização dos investimentos, observando a indução da legislação tributária pátria, bem como a racionalização da administração das empresas, a Erches foi incorporada pela Contribuinte.

A Contribuinte entende que desta forma o objetivo da Investidora foi atingido da forma mais direta possível e de maneira a preservar todos os seus direitos e incentivos a luz da legislação brasileira.

Contudo, por não ter sido a motivadora da estrutura questionada, e por não ser representante constituído da Investidora, a Contribuinte não pode garantir que todos os motivos foram abordados e que novos fatos não surgirão na hipótese de notificação direta à Investidora.

A esta explicação, a Auditora-Fiscal se contrapõe, lembrando que "o mandatário da mesma [Hypermarcas], o Sr. João Alves de Queiroz Filho também era sócio da Erches e procurador da Maiorem no Brasil" e conclui:

Pelos esclarecimentos apresentados verifica-se que nada justificaria a utilização de uma empresa veículo como condutor dos recursos da empresa mexicana, a não ser o fato de obter vantagens tributárias.

Prossegue sustentando que o planejamento tributário pretendido seria abusivo.

Depois de lembrar que a própria contribuinte reconheceu que o procedimento teria sido induzido pela legislação tributária, assevera que não é autorizado ao contribuinte "criar uma pseudo-situação para que se enquadre num determinado dispositivo

legal a fim de reduzir ou suprimir a base tributária ". Ao agir desta forma, o planejamento tributário torna-se abusivo, ilícito. As deduções promovidas a título de ágio por rentabilidade futura, neste contexto, são indevidas.

Expõe a Autoridade Fiscal:

A investidora original foi a Maiorem e, portanto, para que o ágio fosse aproveitado tributariamente de acordo com a legislação tributária, a Hypermarchas teria que incorporá-la (caso de incorporação reversa), conforme preceitua o artigo o artigo 386, § 6º, II, do RIR/99.

Na verdade, houve uma tentativa ilícita de internalizar o ágio, o qual pertence de fato à investidora original, no caso, a empresa mexicana Maiorem.

Ante o exposto, concluiu a Fiscalização que o procedimento adotado pela contribuinte subsume-se ao disposto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual remete ao artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A recorrente, por sua vez, articula os seguintes argumentos de defesa:

III. 1 - Da Efetiva Operação Realizada

Ao defender a validade da amortização do ágio, argumenta que "as alterações societárias adotadas pela Impugnante deram-se de forma lícita e adequada para atingir tanto o objetivo final do Grupo Hypermarchas - captar recursos que permitiriam alavancar as suas operações por meio da compra da DM - quanto da Maiorem (...) mitigando ao máximo o risco do referido investidor estrangeiro " e enfatiza que as operações "foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos" .

Das Preliminares

III.2 - "Preclusão" da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio Amortizado (2007)

O ágio em questão foi registrado no momento em que as novas ações da Hypermarchas foram adquiridas pela Erches (01/06/2007) e o direito à amortização teria nascido em 04/06/2007, quando a impugnante incorporou a Erches, repercutindo de 2007 em diante em razão das deduções promovidas.

No entender da impugnante, não obstante as amortizações terem sido providenciadas depois de 2007, no momento em que foram lavradas as autuações, não seria mais possível se questionar a legalidade e eficácia tributária dos atos societários praticados

111.4- Do Equívoco Cometido pela Autoridade Fiscal com Relação às Normas Aplicáveis à Dedutibilidade de Despesas

111.4.1 - Da Sobreposição da Norma Específica Sobre a Norma Geral - Princípio da Especificidade

111.4.2 - Regra Geral de Dedutibilidade das Despesas (artigo 299 do RIR/99) X Regra Específica para a Dedutibilidade da Despesa com Amortização do Ágio (artigo 386, inciso III, § 2º do RIR/99)

111.4.3 - Outro Equívoco quanto à Fundamentação referente à Dedutibilidade do Ágio

Nos tópicos acima descritos, argui a defendente que a Fiscalização fundamentou a glosa das despesas relativas à amortização no disposto no artigo 299 do RIR/99, norma esta que estabelece os pressupostos de necessidade, normalidade e usualidade para a dedutibilidade da despesa. Todavia, existe norma legal específica que trata da dedutibilidade do ágio, o que tornaria nulas as autuações impugnadas.

Discorre, na continuação, acerca do conflito entre normas jurídicas e do princípio da especialidade, o qual faz prevalecer a regra especial sobre a geral.

Apresenta julgado do CARF (Acórdão nº 205-00.019) que aplicou o mesmo princípio ao se deparar com o conflito entre o artigo 71, § 1º da Lei nº 8.666, 1993, (Lei das Licitações) e o artigo 30, VI da Lei nº 8.212, de 1991, (Lei de Custeio da Previdência Social). Segundo a ementa transcrita pela interessada, a decisão do CARF está consubstanciada no Parecer AGU/MS nº 008/2006, aprovado pelo Exmº Senhor Presidente da República.

Depois destas considerações, passa a sustentar que a regra aplicável à indedutibilidade de despesas com ágio é a norma especial prevista no artigo 386, inciso III, § 2º, do RIR/99, não a de caráter geral estabelecida no artigo 299 do RIR/99, esta invocada pela Fiscalização.

Do Direito

III.5 - Da Validade das Operações

III.5.1 - Da Legitimidade das Operações Realizadas e Posterior Aproveitamento Fiscal do Ágio pela Impugnante - Análise das Normas Contábil, Societária e Fiscal

Antes de iniciar a exposição a respeito da legitimidade dos procedimentos realizados, a impugnante ressalva que, não obstante a Erches fosse uma sociedade limitada, a Lei nº 6.404, de 1976, (Lei das S.A) seria aplicável supletivamente ao caso por força do disposto no artigo 1.053 do Código Civil e por expressa previsão na cláusula quinze do contrato social, esta reproduzida abaixo (fl. 1318):

III.5.2 - Da Demonstração do Propósito Negocial e da Necessidade da Sociedade "Erches"

Repisa sua argumentação já exposta de que a Erches foi adquirida para resguardar a investidora Maiorem contra entraves burocráticos que resultariam do fracasso das negociações de compra da empresa DM pela Hypermarchas. A realização deste negócio era importante, pois a empresa mexicana desejava investir no conjunto formado por ambas as empresas. Caso a obtenção da DM pela Hypermarchas *"não se concretizasse a Maiorem desistiria de participar daquela transação e destinaria seus recursos, que já se encontravam na Erches, para outras oportunidades"*.

III.5.3 - Da Impossibilidade de Ingerência pela Autoridade Fiscal na Atividade Desenvolvida pela Impugnante

Passa a defender que a Fiscalização, não obstante tenha reconhecido a *"possibilidade de escolher o caminho tributário que melhor lhe convier"*, pretendeu *"impor a utilização de uma determinada estrutura societária à Impugnante"*.

III.5.4 - Da Jurisprudência do CARF

III.5.4.1 - Caso Multiplan

Traz a colação, decisão proferida pelo CARF nos autos do processo nº 16682.720880/2011-11, no qual o Tribunal Administrativo teria se deparado com uma situação bem semelhante à tratada nos presentes autos. Destaca que, contra a decisão proferida, não foi oferecido qualquer recurso pela PGFN.

III.5.4.2 - Caso Santander - Alternativa para a Operação

III.5.4.3 - *Ad argumentandum* - Da Validade da "Sociedade Veículo"

Repisa os argumentos de que a Erches não poderia ser considerada empresa veículo, posto que havia propósitos extratributários para a sua criação e aquisição, *"relacionados com os procedimentos adotados pela Maiorem para investir no Brasil mitigando ao máximo incorrer em eventuais riscos e custos desnecessários"*.

III.6 - Da Inexistência de Fraude - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada

Destaca, inicialmente, que, as autuações impugnadas tratam de glosa de amortizações fiscais realizadas nos anos-calendário 2007 e 2008, com base nos mesmos fundamentos fáticos. Não obstante, a multa de ofício atinente ao ano de 2007 foi qualificada em 150%, ao passo que a concernente a 2008 foi exigida em 75%.

III.7 - *Ad argumentandum* - Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Aduz que, no TVF, não foi apresentada qualquer fundamentação que levasse à adição da despesa com ágio na base de cálculo da CSLL, o que macularia o lançamento fiscal

III.8 - Da Compensação "de Ofício" de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL

Neste tópico, apenas argumenta que, em sendo canceladas as autuações impugnadas, deverão ser restabelecidos os saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL.

III.9 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Nesta parte de sua impugnação, a interessada contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente, cuja ementa restou assim consignada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE.

O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência.

OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da sua dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de sonegação e simulação e a consequente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, formalmente, por meio da constituição e posterior incorporação de "empresa veículo", uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei nº 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio é indedutível da base de cálculo da CSLL se não forem satisfeitas as condições de sua dedutibilidade na apuração do lucro real previstas na legislação tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados"

Em virtude da decisão acima, tanto a Delegacia de Julgamento quanto o contribuinte recorreram a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de representação, portanto, dele conheço.

Como se viu, informa a Autoridade Fiscal que efetuou verificações *"relativas às sucessivas operações de reorganizações societárias, as quais geraram valores relevantes de ágio (AGIO ERCHES), por expectativa de rentabilidade futura, deduzidos no cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL"*.

I - GLOSA DE ÁGIO ERCHES

A controvérsia reside na análise da legitimidade com que a sociedade ERCHES se inseriu no processo de aquisição da HYPERMARCAS pelo grupo mexicano da MAIOREM. A recorrente argumenta que a ERCHES foi constituída e utilizada, não para ser incorporada e possibilitar o aproveitamento fiscal do ágio, mas por razões negociais extra-tributárias independentes e autônomas.

A finalidade de sua constituição seria, em síntese, mitigar o risco do investidor estrangeiro, pois ele só estaria interessado em adquirir a recorrente se esta conseguisse adquirir a DM. Assim, a função da ERCHES seria resguardar a 22 investidora MAIOREM contra entraves burocráticos que resultariam do fracasso das negociações de compra da empresa DM pela HYPERMARCAS. A realização deste negócio era importante, pois a empresa mexicana desejava investir no conjunto formado por ambas as empresas. Caso a obtenção da DM pela HYPERMARCAS *"não se concretizasse a MAIOREM desistiria de participar daquela transação e destinaria seus recursos, que já se encontravam na ERCHES, para outras oportunidades"*.

Alega-se também que diante dessa complexidade, o investimento prévio na ERCHES preveniria a investidora mexicana contra riscos cambiais.

Entende-se por ágio ou deságio a diferença entre o valor de patrimônio líquido de uma participação societária (proporcional à participação do sócio no capital social da empresa) e o seu custo de aquisição (montante pelo qual ela é negociada entre as partes contratantes). Se o valor de aquisição for maior que o patrimonial, ter-se-á ágio, se for menor, deságio.

No que tange aos investimentos realizados em sociedade coligada ou controlada, de acordo com o artigo 385 do RIR/99, em função do método de avaliação com base na equivalência patrimonial, o correspondente preço do ágio ou deságio deverá ser registrado pela parte que o suporta em conta distinta daquela onde é escriturado o valor patrimonial do investimento (desdobramento do custo de aquisição).

Na apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL, usualmente, a amortização do ágio ou deságio não é deduzida ou

tributada. Via de regra, a dedução ou tributação dessa amortização no âmbito do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá quando o investimento que lhe deu origem for alienado ou liquidado (arts. 391 e 426 do RIR/99), quando então o ágio ou deságio é incluído no preço de aquisição do investimento que está sendo extinto.

Tal regra, todavia, não se aplica a certas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, quando a inclusão da amortização do ágio ou deságio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL será admitida independentemente da alienação ou liquidação do investimento.

De acordo com o artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em consequência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o artigo 385 do RIR/99, e o valor de mercado utilizado for embasado na previsão dos resultados de exercícios futuros, é possível desde já a dedução ou tributação da amortização do correspondente ágio ou deságio na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por meio dessa exceção, a legislação tributária considera que o investimento foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial. Tal dedução ou tributação, contudo, observará certas condições estipuladas na legislação (por exemplo, amortização de no mínimo 1/60 para cada mês do período de apuração, etc).

Em verdade, desde o Decreto-Lei 1.598/77, é bastante claro que o ágio não seria amortizável da base de cálculo do IRPJ, mas comporia o custo do investimento na sua alienação.

Ocorre que na extinção do investimento com a incorporação, o efeito de reduzir a base de cálculo do IRPJ na alienação desse investimento (mediante a agregação do ágio ao seu custo - art. 33 do DL 1598/77) restaria inviabilizado. Por esse motivo, os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 permitiram que na incorporação do investimento fosse possível amortizar o ágio.

Portanto, a finalidade do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é regular o efeito fiscal da recuperação do ágio na aquisição do investimento, quando este é extinto mediante a incorporação. Se é essa a finalidade do dispositivo legal, não faz sentido permitir a amortização quando não há extinção nem do investidor e nem da sociedade investida. Esta é a questão que impõe seja solucionada no presente caso.

Assevera a Fazenda Nacional em suas contra razões que, tal como destacado pelo Auditor responsável pelo lançamento, o principal aspecto que impede a dedutibilidade do ágio registrado pela empresa-veículo ERCHES quando da subscrição de ações da HYPERMARCAS é o fato de que, na verdade, não foi essa empresa que adquiriu a participação, mas sim a sua controladora MAIOREM.

Com isso, tem-se que a incorporação que envolveu a ERCHES não autoriza o aproveitamento fiscal do ágio pago. De acordo com a legislação aplicável, a única operação societária que possibilitaria a dedutibilidade dessa "mais valia" seria aquela que proporcionasse a união do patrimônio da autuada com o patrimônio da MAIOREM, que se mostra como a verdadeira adquirente da participação societária com ágio.

Por certo, da leitura do artigo 386 do RIR/99, observa-se que a dedutibilidade da amortização de um ágio decorre do encontro num mesmo patrimônio do investidor com o investimento. Em face dessa confusão patrimonial, a legislação admite que o contribuinte considere perdido o investimento adquirido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com essa "mais valia".

Todavia, para que haja essa perda do investimento adquirido (encontro num mesmo patrimônio do investidor com o investimento), é imprescindível que a "mais valia" contabilizada tenha sido EFETIVAMENTE suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. Ou seja, o real investidor deve se confundir com o seu investimento.

Caso o real investidor não participe da confusão patrimonial, não haverá como reconhecer que o investimento foi perdido.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva, por exemplo, uma interposta pessoa como investidor (empresa veículo) não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real.

A aquisição de participação societária na HYPERMARCAS pelo Grupo MAIOREM, se deu segundo a seguinte cronologia:

- Em 01/06/2007, a ERCHES aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela MAIOREM Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007.
- Ainda em 01/06/2007, a "ERCHES subscreve capital na Hipermarcas no valor de R\$ 482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$ 241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária".
- Em 04/06/2007, a HYPERMARCAS incorporou a ERCHES, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

A Procuradoria, com acerto, observa que no brevíssimo período em que existiu, ERCHES não apresentou quaisquer movimentações negociais, a única exceção é o negócio jurídico de aquisição das ações da HYPERMARCAS, e, em seguida, ocorreu sua incorporação.

Diante de tal constatação, incontroversa nos autos, não há como admitir que foi a ERCHES quem adquiriu as ações representativas da HYPERMARCAS, com recursos próprios. Quem adquiriu a participação foi, à toda evidência, a própria MAIOREM, cujos recursos financiaram a compra e para quem o recebimento das ações da HYPERMARCAS se deu mediante o artifício da incorporação IMEDIATA da ERCHES por esta sociedade, já previsto desde o início das operações (vide acordo de acionistas). Ou seja, em decorrência dessa operação societária, a MAIOREM passou a deter diretamente a participação acionária pela qual ela efetivamente pagou.

Vê-se, assim, o real investidor, que adquiriu a participação na HYPERMARCAS. Em que pese a participação da ERCHES como mera intermediária, mero instrumento de pagamento (interposta pessoa), ao final, o verdadeiro investidor acabou detendo o investimento por que pagou, tornando-se seu controlador direto.

Os argumentos da recorrente para justificar um propósito negocial legítimo à intervenção da ERCHES no processo de aquisição não se coadunam com o exíguo intervalo de tempo verificados entre os atos societários.

Como bem asseverou a DRJ em sua decisão, a recorrente alegou que a empresa ERCHES havia sido criada e utilizada a fim de que o capital investido no Brasil ficasse em seu poder tendo em vista um possível fracasso nas tratativas de aquisição da empresa DM.

Ora, a ERCHES foi capitalizada no dia 01/06/2007, e o contrato de câmbio referente ao ingresso de recursos do controlador MAIOREM no país data de 31/05/2007. Neste mesmo dia, 01/06/2007, uma sexta-feira, a ERCHES subscreveu capital na HYPERMARCAS,

ficando com 38% de participação acionária. Em 04/06/2007, na segunda-feira seguinte, a HYPERMARCAS incorporou a ERCHES.

Conforme asseverou o relator da decisão recorrida, "estes fatos revelam que, entre o ingresso do capital mexicano no Brasil e a extinção da empresa ERCHES passaram-se apenas 5 dias, mais precisamente 3 dias úteis. Se, em apenas três dias úteis, todas estas operações ocorreram, não é possível se aceitar que a empresa ERCHES foi utilizada a fim de se resguardar a investidora mexicana contra o insucesso da aquisição da DM ou eventuais riscos cambiais".

Se, em 01/06/2007, data do aumento de capital, havia algum risco de não concretização dos negócios da HYPERMARCAS com a empresa DM, e se a investidora MAIOREM realmente quisesse evitar eventuais transtornos, não é de se acreditar que tivesse adquirido as ações da HYPERMARCAS já nesta data. Nem seria provável que, no dia útil seguinte, fosse realizada a incorporação da empresa ERCHES.

Antes que a HYPERMARCAS tivesse efetivamente ingressado no quadro societário da DM, todo o procedimento relativo à aquisição da recorrente e incorporação da ERCHES já havia sido concretizada, deixando evidente que a finalidade da tal empresa veículo era mesmo, e tão somente, figurar como intermediária na aquisição da recorrente.

Diferentemente do alegado pela recorrente, não consta que a MAIOREM só investiria na recorrente (por intermédio da ERCHES) se esta conseguisse adquirir a DM, mas que ela investiria na recorrente a fim de possibilitar que esta comprasse aquela.

Ainda que a MAIOREM realmente tivesse interesse na HYPERMARCAS apenas se esta adquirisse a DM, fato é que antes dessa aquisição a ERCHES já havia sido incorporada e a MAIOREM já constava como acionista direta da HYPERMARCAS, situação que supostamente ela queria evitar com a constituição da ERCHES.

Quanto à arguição de risco cambial, também estou de acordo com a Fazenda Nacional em suas contra razões, considerando que, poucos dias depois do ingresso do capital no Brasil, as ações da HYPERMARCAS já estavam em seu poder em virtude da incorporação da ERCHES, esta justificativa tampouco é crível como fundamento para constituição da ERCHES, até porque manter o capital investido na sociedade veículo lhe traria a mesma segurança cambial de simplesmente a MAIOREM manter o dinheiro em uma conta-corrente para não residentes em instituição financeira nacional.

Enfim, dado o curto espaço de tempo em que tudo ocorreu, não se vislumbra qualquer propósito negocial na utilização da empresa veículo ERCHES. A recorrente não logrou convencer que o procedimento realizado teria outro propósito senão a possibilidade de se criar uma estrutura transacional que pudesse resultar em benefício fiscal

Ora, se a ERCHES, como visto acima, não teve propósito negocial outro que não servir de passagem do dinheiro da MAIOREM para aumentar o capital da HYPERMARCAS, *data maxima venia*, outra conclusão não se pode tirar senão que, no plano fático-material, quem protagonizou a aquisição foi a MAIOREM, e jamais a empresa interposta cuja vida durou 03 dias úteis.

E sendo assim, a incorporação da ERCHES pela MAIOREM não deu ensejo à união do investimento com o investidor, única hipótese que autorizaria a amortização do ágio.

Entendo aplicável ao caso o precedente cuja ementa reproduzo a seguir, relativo ao Acórdão 1402.002.090, em que foi parte COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A, na relatoria do Cons. Frederico Augusto Gomes de Alencar *in verbis*:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/07/2016 por DEMETRIUS NICHELE MACEI, Assinado digitalmente em 23/07/2

016 por DEMETRIUS NICHELE MACEI, Assinado digitalmente em 25/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma, e sem o trânsito de recursos financeiros entre as empresas envolvidas não tem fundamento econômico.

MULTA DE OFÍCIO. CONDUTA ACATADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que o procedimento adotado pelo contribuinte, à época dos fatos geradores, era referendado pelas decisões do CARF, não se pode falar em dolo, e, conseqüentemente, em fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas."

Aplico o mesmo precedente, inclusive, para a questão da multa, cujos fundamentos do voto desenvolvo oportunamente em tópico subsequente.

É realmente lamentável constatar que a legislação tributária brasileira não contém critérios objetivos para permitir ou proibir expressamente operações dessa natureza (comumente denominadas como Elisão Fiscal), gerando evidente insegurança jurídica no contribuinte.

Mas o fato é que a teoria do abuso de direito e dos negócios jurídicos indiretos não é apenas uma forte - e a meu ver irreversível - tendência na aplicação do direito tributário no Brasil, mas em boa parte do mundo. A inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN em 2001, por exemplo, mesmo inaplicável por aguardar até hoje regulamentação, causou evidente ruptura no sistema tributário brasileiro. A partir das discussões surgidas em torno de seu sentido e alcance, a aplicação da lei em relação aos planejamentos tributários sofreu mudança radical.

Diante desse cenário preocupante é preciso, na medida do possível, ordenar situações semelhantes e decidir de maneira mais uniforme possível, justamente para - por outro caminho - voltar a proporcionar segurança jurídica aos contribuintes por meio da transparência

na interpretação e coerência nas decisões envolvendo planejamentos tributários complexos. Tratando as situações iguais de forma igual, obviamente observando as desigualdades peculiares a cada caso, além de segurança e previsibilidade, garantimos justiça fiscal.

Feita esta ressalva de cunho eminentemente pessoal, na esteira dos precedentes deste colegiado, portanto, entender que a simples aquisição de participação com ágio é motivo suficiente para autorizar o uso de sociedades sem substância econômica nem propósito negocial com vistas a obter a amortização do ágio, significa, desconsiderar o requisito previsto no art. 7º da Lei 9.532/97, de que haja a legítima absorção do patrimônio.

Portanto, uma vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, não há que se falar na amortização do ágio pago na aquisição da recorrente.

II - MULTA QUALIFICADA

Analisando o caso, entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a qualificação da penalidade.

Aliás, este colegiado recentemente (Acórdão 1402.002.183) decidiu caso semelhante, na lavra do Cons. Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que consignou em seu voto o seguinte:

"À época em que os atos contestados foram praticados a jurisprudência do CARF agasalhava o procedimento adotado pela RECORRENTE. A própria decisão recorrida cita o acórdão 1301-000.711, julgado na sessão de 20 de novembro de 2011, que deu provimento a recurso voluntário, por unanimidade, em situação muito similar à tratada nos presentes autos.

O próprio fato de estarmos analisando um recurso de ofício em razão do provimento integral à impugnação já na primeira instância de julgamento, denota que há forte corrente que entende que sequer há infração no caso concreto.

Esta própria turma julgadora, ainda que em composição bem distinta da atual, em situações idênticas ao presente caso, não só não mantinha a multa qualificada como considerava legítimas operações como as perpetradas pela RECORRENTE, cancelando integralmente os respectivos créditos tributários (por exemplo, Acórdão 1402-00.802 – Caso Santander).

Somente no julgamento do Caso Bunge – Acórdão 1402-001.460, realizado na sessão de 08/10/2013, esta turma passou a incluir nova premissa para amortização do ágio (necessidade de extinção do investimento), não aceitando a interposição de “empresa veículo” para aquisição do investimento e posterior incorporação reversa a fim, de que, de modo artificial, se pudesse deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o ágio efetivamente pago em razão de rentabilidade futura.

Saliento que não se trata da hipótese de ágio inexistente, como nos casos de “ágio interno”, mas sim de ágio efetivamente pago e de uma interpretação da legislação, ainda que equivocada, aceita, inclusive, por boa parte da doutrina.

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos

necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O mesmo ocorre em relação a não ocorrência de fraude, dolo ou simulação o que torna descabida no presente caso. Isto porque o contribuinte valeu-se da legislação vigente, bem como registrou todas as operações e valores nos seus documentos contábeis e fiscais.

Tratou-se portanto tão somente de divergência de interpretação da legislação em vigor.

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%, correspondente apenas à aplicação da multa de ofício.

III - "PRECLUSÃO"

Em preliminar de defesa a recorrente menciona que teria havido "preclusão" para que o fisco pudesse discutir os atos societários praticados nas duas operações de incorporação que deram origem ao ágio aqui discutido.

Entendo que não se trata aqui de preclusão, enquanto perda de prazo para a prática de atos processuais. Na fase fiscalizatória não há processo, há procedimento de lançamento de cunho inquisitório. Portanto, o que a recorrente denomina de "preclusão" confunde-se com o instituto da decadência (em sentido estrito).

Seja como for, considerando ambos institutos como perda de qualquer direito pelo decurso do tempo (decadência em sentido amplo), não vislumbro que tal fato tenha ocorrido. Isto porque o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento se dá com referência à hipótese de incidência - no caso, o não pagamento do IRPJ em decorrência da amortização do ágio - e não com referência aos atos societários praticados.

Em outras palavras, não se questiona aqui a existência e validade dos atos societários em si, mas a hipótese de incidência (lucro), e é esta hipótese a referência para a prazo inicial da decadência.

Desta forma, correto o entendimento da decisão de primeira instância no sentido de que o Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência.

Assim, afasto a preliminar de "preclusão" relativamente aos atos societários praticados.

IV - JUROS SOBRE MULTA SE OFÍCIO

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento mais recente, consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

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 nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1ª multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§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.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício

passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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.*

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Por esta razão, afasto a alegação da recorrente de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa.

RECURSO DE OFICIO

Da Compensação ‘de Ofício’ de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL

Neste tópico, a interessada levantou o problema da influência que a base de cálculo apurada nas autuações objeto do processo 16561.720182/2013-46 tem sobre a base de cálculo apurada nos autos de infração que integram o presente processo.

Realmente, o presente processo trata da apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL concernentes ao período de 2009 a 2012. O processo 16561.720182/2013-46, a seu passo, também, versou sobre as aludidas bases de cálculo para o período de 2007 a 2011. A conexão e a interdependência entre os dois processos evidenciam que não é possível se concluir qual a base de cálculo apurada no período em comum sem que os dois processos se encerrem. Não é por outro motivo que, no TVF de fl. 428, a Fiscalização deixou muito claro que as autuações lançadas representam uma complementação das anteriormente formalizadas:

O presente Termo de Verificação Parcial é continuação daquele cuja ciência, juntamente com o auto de infração, também parcial, se deu por via postal em 13/12/2013.

Vale lembrar que aqueles abordaram duas irregularidades: a primeira, referente ao ágio relativo à incorporada Erches Participações Ltda. e, a segunda, às irregularidades relativas ao Fomentar. Este Termo (e o Auto de Infração) abordará somente as irregularidades relativas ao ágio referente à incorporada Erches, contemplando os períodos de 2009, 2010, 2011 e 2012(parte), haja vista que, as irregularidades em 2007 e 2008, bem como,

aquelas referentes ao Fomentar, dos períodos de 2009, 2010 e 2011, já foram contempladas no Auto de Infração anterior(Processo nº 16.561- 720182/2013-46).

Uma vez que a impugnação oferecida nos autos do processo nº 16561.720182/2013-46 foi julgada parcialmente procedente na primeira instância, e mantida neste Conselho, é imperioso que sejam analisadas as consequências das retificações das autuações lavradas em 2013, de modo a se consolidar as bases de cálculo apuradas no período de 2009 a 2011.

As tabelas, elaboradas pela Fiscalização foram reformuladas, alterando-se o valor indicado nas linhas “resultado apurado – fiscalização ant.” para que prevaleçam os valores resultantes do julgamento proferido no Acórdão nº 14-054.757 da DRJ, e ora mantido.

Registre-se, ao final, que o crédito tributário exigido nas autuações em julgamento decorre da base tributável apurada pela Fiscalização no período de 01/05/2011 a 31/12/2011, conforme tabela abaixo:

01/05 a 31/12/2011	
-29.270.032,72	resultado apurado – fiscalização ant.
37.135.955,28	glosa de ágio
7.865.922,56	resultado apurado – fiscalização
-2.359.776,76	prejuízo compensado
5.506.145,80	base tributável

Tendo em vista que, no julgamento proferido nos autos do processo nº 16561.720182/2013-46, a exação atinente ao programa Fomentar foi cancelada, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi recomposta pela DRJ conforme tabela abaixo:

01/05 a 31/12/2011	
-54.915.134,20	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-54.915.134,20	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
37.135.955,28	glosa de ágio
-17.779.178,92	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46

Com isso, o crédito tributário exigido no montante de R\$ 4.971.350,31, decorrente da base tributável de R\$ 5.506.145,80 deixa de existir, ficando em seu lugar o reconhecimento de um resultado negativo de R\$ 17.779.178,92.

Saliente-se, por fim, que a decisão prolatada por este colegiado nos autos do processo nº 16561.720182/2013-46, que cancelou a glosa relativa ao FOMENTAR, bem como julgou IMPROCEDENTE o recurso de ofício, faz com que a liquidez do presente Acórdão dependa desta última decisão, no processo conexo.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente recurso de ofício, visto que alteradas as bases de cálculo apuradas tendo em vista a repercussão sobre elas da decisão proferida no processo nº 16561.720182/2013-57.

Processo nº 16561.720025/2014-11
Acórdão n.º **1402-002.215**

S1-C4T2
Fl. 1.194

Em cumprimento às determinações das Normas de Execução SRF/Cofis/Cosit/Cotec nº 3 e 4, ambas de 1998, devem ser procedidas as alterações cabíveis no Sistema de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da Contribuição Social – SAPLI, conforme demonstrativos juntados aos autos.

Em função das retificações das autuações realizadas nos autos do processo 16561.720182/2013-46, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL passam a ser as que se seguem:

IMPOSTO DE RENDA - PJ	
01/01 a 30/06/2009	
-150.752.804,41	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-150.752.804,41	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
27.851.966,46	glosa de ágio
-122.900.837,95	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/07 a 31/12/2009	
-91.253.357,41	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-91.253.357,41	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
27.851.966,46	glosa de ágio
-63.401.390,95	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/01 a 31/12/2010	
-458.200.324,47	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-458.200.324,47	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
55.703.932,93	glosa de ágio
-402.496.391,54	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/01 a 28/02/2011	
-241.589.457,99	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-241.589.457,99	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
9.283.988,82	glosa de ágio
-232.305.469,17	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/03 a 30/04/2011	
-55.061.809,32	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-55.061.809,32	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
9.283.988,82	glosa de ágio
-45.777.820,50	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/05 a 31/12/2011	
-54.915.134,20	resultado declarado pelo contribuinte

Processo nº 16561.720025/2014-11
Acórdão n.º **1402-002.215**

S1-C4T2
Fl. 1.195

0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-54.915.134,20	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
37.135.955,28	glosa de ágio
-17.779.178,92	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/01 a 30/06/2012	
-302.394.905,38	resultado declarado
23.209.972,06	glosa de ágio
-279.184.933,32	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO	
01/01 a 30/06/2009	
-150.752.804,41	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-150.752.804,41	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
27.851.966,46	glosa de ágio
-122.900.837,95	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/07 a 31/12/2009	
-91.253.357,41	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-91.253.357,41	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
27.851.966,46	glosa de ágio
-63.401.390,95	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/01 a 31/12/2010	
-458.200.324,47	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-458.200.324,47	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
55.703.932,93	glosa de ágio
-402.496.391,54	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/01 a 28/02/2011	
-241.589.457,99	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-241.589.457,99	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
9.283.988,82	glosa de ágio
-232.305.469,17	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/03 a 30/04/2011	
-55.061.809,32	resultado declarado pelo contribuinte

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/07/2016 por DEMETRIUS NICHELE MACIEL, Assinado digitalmente em 23/07/2016

016 por DEMETRIUS NICHELE MACIEL, Assinado digitalmente em 25/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-55.061.809,32	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
9.283.988,82	glosa de ágio
-45.777.820,50	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/05 a 31/12/2011	
-54.915.134,20	resultado declarado pelo contribuinte
0,00	fomentar - valor remanescente após decisão DRJ
-54.915.134,20	resultado apurado - fiscalização ant. - após julgamento DRJ
37.135.955,28	glosa de ágio
-17.779.178,92	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46
01/01 a 30/06/2012	
-302.394.905,38	resultado declarado
23.209.972,06	glosa de ágio
-279.184.933,32	resultado apurado - após julgamento da DRJ no processo 16561.720182/2013-46

Demetrius Nichele Macei - Relator