



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

Processo nº 16561.720036/2014-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.047 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - ágio
Recorrente CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PAULISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. PRESENÇA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

Não é ilícita a conduta do investidor que adquire diretamente o investimento, com pagamento de ágio, e, a seguir, promove aumento de capital em outra empresa, integralizando-o com os investimentos previamente adquiridos, inclusive o ágio. Não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação "*direta*", que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava intransponíveis óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

ÁGIO. DATA DA FORMAÇÃO. EFEITOS FISCAIS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

As operações societárias que ensejaram a formação do ágio e seu registro contábil ocorreram em 2006 e 2007. Não obstante, seus efeitos tributários ocorreram ao longo dos anos subsequentes, sempre no momento em que a contribuinte promoveu a amortização e consequente redução do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL. O lançamento se deu diante do entendimento do Fisco de que tais reduções seriam indedutíveis e, portanto, deveriam ter sido adicionadas às bases de cálculo daqueles tributos. A contagem do quinquênio decadencial se dá a partir do fato gerador do tributo exigido pelo Fisco. Diante disso, descabe cogitar da ocorrência de decadência.

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 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O motivo para a lavratura de um auto de infração é a constituição de crédito tributário, diante da constatação de infração à legislação. Desde que a infração se encontra minuciosamente descrita, acompanhada da respectiva fundamentação legal, não se há de reconhecer nulidade no lançamento. A adequação, ou não, da base legal à infração descrita é matéria de mérito, incapaz de suscitar nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2010

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. DEDUTIBILIDADE.

Não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil, não existe norma que determine sua indedutibilidade para fins de apuração da CSLL. As bases de cálculo da CSLL e do IRPJ são distintas, descabendo invocar dispositivos exclusivamente aplicáveis ao segundo para a glosa de despesas da primeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, vencido o conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que negava provimento.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Corrêa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PAULISTA, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-52.689, de 06/08/2014, da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2009 (apuração pelo Lucro Real trimestral). O total da exação, na data do lançamento (28/03/2014), alcançou R\$ 62.459.809,35, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora, conforme demonstrativo à fl. 999.

A infração apurada se encontra descrita em detalhes no Termo de Verificação Fiscal (fls. 945/970), e consiste na falta de adição às bases tributáveis das despesas com a amortização de ágio, tidas pelo Fisco como indedutíveis.

Em apertadíssima síntese, os fatos:

- 26/07/2006 – por meio de leilão público realizado na Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA (Edital nº SF/001/2006), a empresa ISA CAPITAL DO BRASIL S/A adquire do Governo de São Paulo 21% do capital social da CTEEP.
- 09/01/2007 – após a aquisição do bloco de controle da CTEEP antes detido pelo Governo de São Paulo, a ISA CAPITAL realiza, nos termos do artigo 254-A da Lei nº 6.404/1976, uma Oferta Pública de Ações (OPA) e adquire novas ações do capital social da CTEEP. Ao fim de todas as aquisições das referidas ações, a ISA CAPITAL passa a registrar um ágio relativo a CTEEP no valor de R\$ 806 milhões.
- 10/07/2007 – a ISA CAPITAL constitui a empresa ISA PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA com capital social de R\$ 100,00 (cem reais).
- 30/01/2008 – a ISA CAPITAL aumenta o capital social da ISA PARTICIPAÇÕES em R\$ 2.105.032.036,00 e o integraliza mediante a transferência das ações da CTEEP. Em face dessa operação, a ISA PARTICIPAÇÕES passa a registrar um ágio por expectativa de rentabilidade futura relativo a CTEEP.
- 28/02/2008 – a CTEEP incorpora sua controladora ISA PARTICIPAÇÕES, volta a ser controlada diretamente pela ISA CAPITAL, absorve o ágio sobre suas próprias ações e passa a amortizá-lo e deduzi-lo fiscalmente.

Sustenta o Fisco que inexistiria qualquer motivação extratributária no conjunto de operações societárias. A reestruturação teria sido levada a efeito com o único

propósito de permitir o registro do ágio e seu posterior aproveitamento para fins tributários. Ademais, não teria ocorrido a “*unificação patrimonial*” entre investidora e investida requerida pela legislação, visto que a CTEEP continuou existindo e registrada como investimento de sua controladora ISA Capital, a qual também não deixou de existir.

Irresignada com a autuação, a contribuinte apresentou extensa impugnação, na qual discorre sobre os tópicos: nulidade do auto de infração por ausência de motivação; decadência do direito de o Fisco questionar a reestruturação societária; legitimidade da amortização realizada; ocorrência da unificação patrimonial e inexistência de duplo aproveitamento do ágio; o caminho escolhido era um dentre vários possíveis; inexistência de vedação à dedutibilidade do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL; ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A 15ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-52.689, de 06/08/2014 (fls. 1810/1899), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não existe previsão da sustentação oral no julgamento da impugnação, feito em 1ª Instância Administrativa.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem. CSLL. Amortização de Ágio. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após transferência mediante a utilização de empresa veículo, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Restando constatado, entre a data da ciência dos autos de infração e a data do fato gerador, prazo menor do que cinco anos, não há de se falar em decadência.

PRESSUPOSTOS PARA O RECONHECIMENTO DO ÁGIO. LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA E FISCAL.

A legislação tributária mantém os pressupostos do reconhecimento do ágio da doutrina contábil: a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do ágio.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO. INCORPORAÇÃO. FUSÃO OU CISÃO.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o da rentabilidade futura da coligada ou controlada, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Para a amortização do ágio são necessários três requisitos fundamentais: (a) que exista investimento direto realizado pela investidora na investida (coligada ou controlada) com ágio devidamente contabilizado nos termos da lei; (b) que o seu fundamento econômico seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; e (c) que posteriormente a empresa investidora (ou mesmo a investida, no caso de incorporação reversa) absorva o patrimônio da investida por incorporação, fusão ou cisão.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Recurso Voluntário

Ciente da decisão de primeira instância em 02/12/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1905, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/12/2014 conforme carimbo de recepção à folha 1908.

No recurso interposto (fls. 1908/1975), a interessada apresenta, sob sua ótica, síntese da demanda e das transações que culminaram com a amortização fiscal do ágio. Na

sequência, em extenso arrazoado, aduz suas razões, as quais bem podem ser sintetizadas nas conclusões que constam às fls. 1972/1974:

(i) A autoridade lançadora não apresentou quaisquer dispositivos legais que lhe permitissem desconstituir os atos praticados no caso presente e qualificá-los como inoponíveis ao Fisco, de forma que resta comprovada a ausência de motivação na lavratura do Auto de Infração;

(ii) Houve decadência do direito de o Fisco questionar a forma de registro do ágio, uma vez que passados mais de cinco anos desde a sua formação;

(iii) Foram observados os requisitos básicos para que seja reconhecido o direito à amortização do ágio, quais sejam: (a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (b) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (c) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura;

(iv) Após a aquisição de participação societária na Recorrente ocorrida quando da integralização de seu capital, a ISA Participações tornou-se efetiva investidora na Recorrente, tendo apurado ágio na operação;

(v) Assim, quando da incorporação da ISA Participações, ao contrário do alegado pela autoridade lançadora, houve o atendimento aos quesitos legais para o início do aproveitamento do benefício fiscal da amortização do ágio;

(vi) Importante mencionar também que o valor do ágio registrado não se alterou durante a reorganização societária envolvendo a Recorrente, o que mais uma vez comprova que não se está diante de hipótese de ágio interno ou de ágio de si mesma;

(vii) Todos os lançamentos contábeis feitos pela Recorrente e suas controladoras foram realizados em consonância com a legislação fiscal e societária aplicável, sendo que não implicam em duplo aproveitamento do ágio;

(viii) Mais ainda, considerando que a ISA Capital não tem qualquer intenção de alienar a Recorrente, não há que se falar em aproveitamento do ágio na apuração do ganho de capital e, conseqüentemente, em "duplo aproveitamento do ágio";

(ix) A intenção original do grupo era que a Recorrente incorporasse diretamente a ISA Capital após esta ter adquirido o seu controle. Optou-se por não executar tal operação, que redundaria no aproveitamento imediato do ágio, em razão de dificuldades societárias e regulatórios;

(x) Não houve efetivo ganho fiscal, uma vez que o mesmo resultado - amortização fiscal do ágio - poderia ser obtido por diversas outras estruturas;

(xi) A Recorrente agiu em absoluta conformidade com a legislação aplicável e não obteve economia fiscal indevida, uma vez que o resultado tributário obtido nas operações realizadas poderia ter sido atingido, inclusive, por meio de outras operações societárias;

(xii) Na realidade, a estrutura adotada implicou maior ônus tributário que aquele que seria resultante da simples incorporação da ISA Capital pela Recorrente. Não há, portanto, razão para se afirmar que a reestruturação questionada teria propósitos exclusivamente fiscais;

(xiii) Ainda que não se entenda pela integral improcedência do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, tendo em vista que não há previsão legal para tal exigência.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional, por seu Procurador, com base no § 2º do art. 48 do Regimento Interno do CARF em vigor, apresentou suas contrarrazões (fls. 2223/2268) ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

A Fazenda Nacional busca demonstrar preliminarmente a validade e motivação do lançamento, bem assim a inoccorrência da decadência.

No mérito, suas razões podem ser sintetizadas como segue:

- Não teriam sido observados os requisitos legais para a amortização do ágio, tal como afirmado pelo Fisco. Não teria ocorrido a confusão patrimonial entre investidora e investida. A real investidora seria a ISA Capital e a investida seria a CTEEP. Colaciona jurisprudência administrativa no sentido da impossibilidade da transferência de ágio.
- O documento utilizado pelo contribuinte para demonstrar o fundamento econômico do ágio seria imprestável para tanto, embora esse aspecto não tenha sido levantado pela Fiscalização. O documento teria sido produzido mais de um ano depois da data em que as ações da CTEEP foram originalmente adquiridas pela ISA Capital (operações com terceiros).
- Seria impossível a dedução de despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, por falta de existência de norma expressa que autorize tal dedução.
- Seria correta e devida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se incólume o lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

- ***Nulidade do lançamento por falta de motivação.***

Preliminarmente, a recorrente reitera suas alegações acerca da nulidade dos lançamentos por falta de motivação. Seu entendimento é de que a Autoridade Lançadora estaria

lastreando o lançamento em uma suposta ausência de substância econômica ou de motivação extratributária, mas sem apontar os dispositivos legais que autorizassem a desconstituição dos atos societários praticados ou sua qualificação como inoponíveis ao Fisco. No mesmo erro teria incorrido a Turma Julgadora em primeira instância.

Observa-se que a reclamação da interessada, neste ponto, se dirige contra uma suposta ausência ou inadequação da fundamentação legal dos lançamentos, e não, propriamente, contra sua falta de motivação. O motivo para a lavratura de um auto de infração é, por certo, a constituição de crédito tributário, diante da constatação de infração à legislação. A infração aqui apurada foi minuciosamente descrita. Ademais, essa infração deve estar acompanhada da fundamentação legal, ou seja, os dispositivos legais que o Fisco entende que tenham sido infringidos.

Ausência de fundamentação legal não houve, como facilmente se constata do exame dos autos de infração.

Se os dispositivos legais invocados pelo Fisco são insuficientes ou inadequados à infração objeto de lançamento, entendo que isso é matéria de mérito, que se há de apreciar na sequência. Mas não vislumbro nulidade a ser reconhecida, e rejeito esta preliminar.

- ***Decadência.***

A recorrente sustenta que o direito do Fisco de questionar os eventos relacionados à formação do ágio já teria sido alcançado pela decadência, quando da lavratura do auto de infração.

Esclareça-se que as operações societárias que ensejaram a formação do ágio e seu registro contábil ocorreram em 2006 e 2007. Não obstante, seus efeitos tributários ocorreram ao longo dos anos subsequentes, sempre no momento em que a contribuinte promoveu a amortização e consequente redução do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Especificamente, neste processo se discute essa redução ocorrida no ano-calendário 2009, período em que a contribuinte optou pelo lucro real trimestral. O lançamento, cientificado ao sujeito passivo em 28/03/2014 (fl. 971), se deu diante do entendimento do Fisco de que tais reduções seriam indedutíveis e, portanto, deveriam ter sido adicionadas às bases de cálculo daqueles tributos. Na hipótese mais favorável ao contribuinte (art. 150, § 4º, do CTN), o quinquênio decadencial para o período de apuração mais antigo (1º trimestre de 2009) seria contado a partir da data do fato gerador, a saber, 31/03/2009, expirando em 31/03/2014. Nessa data, o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários se encontrava hígido. O mesmo raciocínio pode ser aplicado para os períodos de apuração subsequentes, com idênticos resultados.

A decadência somente incide sobre o direito de constituição de créditos tributários. Essa preliminar, portanto, deve ser rejeitada.

- ***Mérito.***

No mérito, a discussão gira em torno da dedutibilidade, ou não, das amortizações de ágio formado em complexas operações e reorganizações societárias. E, como costuma acontecer nessas situações, o perfeito entendimento dos fatos ocorridos e de sua

cronologia é indispensável para as conclusões. Esses fatos já foram suficientemente descritos no relatório.

Destaco, por relevante, que não há questionamento por parte do Fisco quanto à formação inicial do ágio, no momento em que a ISA CAPITAL adquiriu ações da CTEEP até então pertencentes ao Governo de São Paulo e, na sequência, novas ações por meio de Oferta Pública de Ações (OPA). Não há qualquer questionamento quanto a tratar-se de negócio em condições de livre mercado, firmado entre partes independentes e com efetivo pagamento. O ágio, com base na expectativa de rentabilidade futura da investida CTEEP, foi registrado na contabilidade da ISA CAPITAL.

Nesse momento, acaso viesse a ocorrer a incorporação da investida CTEEP pela investidora ISA CAPITAL ou o contrário, nenhum óbice haveria ao aproveitamento fiscal do ágio pela pessoa jurídica remanescente. E, se olharmos exclusivamente para essas duas pessoas jurídicas, não se encontra motivo para que a operação não houvesse sido conduzida dessa forma.

Mas as coisas não ocorreram assim, eis porque surge o questionamento do Fisco. Foi criada uma nova sociedade (ISA PARTICIPAÇÕES), integralmente controlada pela ISA CAPITAL. O capital social da nova sociedade foi aumentado, e integralizado com as participações societárias na CTEEP, carreando para a ISA PARTICIPAÇÕES o ágio anteriormente registrado na ISA CAPITAL.

Eis, então, o que me parece o ponto central da discussão: a legitimidade, ou não, da utilização da empresa ISA PARTICIPAÇÕES, tida pelo Fisco e pela Turma Julgadora em primeira instância como *empresa veículo*, ou seja, pessoa jurídica criada artificialmente com o único propósito de criar as condições exigidas pela lei para a amortização fiscal do ágio.

Observo que a situação de uma “*empresa veículo*”, criada especialmente para permitir a aquisição de um investimento, é facilmente verificada nas operações de privatização. Há mesmo consenso de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram editados com o objetivo de facilitar o processo de privatização de empresas estatais, permitindo às empresas investidoras recuperar parte do investimento mediante a redução da carga tributária, o que, como contrapartida, permitiria que os valores oferecidos ao Estado na aquisição das empresas estatais fossem maiores. Isso, sem prejuízo dos ativos intangíveis das estatais privatizadas. Vários foram os casos de amortização de ágio no processo de privatização analisados por este CARF, sendo as conclusões no sentido de sua legitimidade, não obstante o uso de “*empresas veículo*”. Cumpre lembrar que o conjunto das operações sob análise foi praticado no contexto do Programa de Desestatização do Governo do Estado de São Paulo.

Ademais, a recorrente refuta que as operações, em especial no que toca à ISA PARTICIPAÇÕES, tenham tido propósito exclusivamente de economia tributária. Acrescenta que a CTEEP, como empresa de transmissão de energia elétrica se sujeita à regulação pela ANEEL e, como companhia aberta, às normas da CVM. Ao contrário do que afirma a autuação, sua alegação é de que, na forma simplificada pretendida pelo Fisco, a reorganização encontraria obstáculos legais intransponíveis. Confira-se (fls. 1948 e segs.):

180. Explica-se: como já mencionado, no âmbito do Programa de Desestatização, parte das ações de emissão da Recorrente foi adquirida pela ISA Capital por meio de OPA realizada em leilão na BOVESPA, ocorrido em 09/01/2007. Também já foi exposto que, em decorrência da descapitalização da ISA

Capital decorrente de tal aquisição, a empresa efetuou duas emissões de títulos de dívida ("*senior notes*") no mercado internacional em 29/01/2007, nos valores de US\$ 200.000.000,00 e US\$ 354.000.000,00, com vencimentos em 2012 e 2017, respectivamente.

181. Ocorre que as escrituras de emissão de ambas *senior notes* ("*Escrituras*") prevêm uma série de "*covenants*", que consistem em "obrigações de não fazer". Dentre tais *covenants*, destacamos as obrigações de não alienar ativos e de não realizar operações de fusão, cisão e incorporação, previstas na seção 4.1, itens "c" e "f" das escrituras de emissão, que isoladamente consideradas já são o suficiente para impossibilitar a implementação da intenção original do grupo.

182. Além disso, a incorporação direta da ISA Capital pela Recorrente implicaria a transferência de todas as dívidas da primeira para a segunda (incluindo a elevada dívida de US\$ 554.000.000,00 relativa aos *senior notes*), situação não admitida pela CVM como medida de proteção dos investidores minoritários, independentemente de ser essa dívida atrelada à própria aquisição das ações da Recorrente ou decorrente de outras dívidas de interesse do controlador. **Essa dívida, isoladamente, corresponderia a cerca de 1/3 do total do patrimônio líquido da Recorrente.**

183. Tal ato seria tido como uma modalidade de **exercício abusivo do poder de controle**, na medida em que a ISA Capital imporia os custos de captação dos recursos necessários para a aquisição de seu investimento aos demais acionistas da Recorrente. Essa vedação está prevista no artigo 15, inciso II da Instrução CVM n. 319/99, que assim estabelece:

[...]

184. Dessa forma, a fim de afastar o eventual questionamento acerca do abuso do poder de controle e observar aos ditames do órgão regulador, o grupo de que a Recorrente hoje faz parte optou por não implementar a incorporação entre ISA Capital e Recorrente.

185. Com essa exposição já se percebe que a estrutura implementada no caso presente não foi desprovida de propósito. Ao contrário, visou à **proteção dos acionistas minoritários**, que seriam prejudicados, tanto pela assunção, pela Recorrente, do passivo então registrado pela ISA Capital, quanto pela possibilidade de redução de dividendos futuros dos acionistas decorrente das despesas de amortização de ágio.

186. Ademais, sendo a Recorrente concessionária de transmissão de energia elétrica e, portanto, prestadora de serviços públicos, nem sequer se aventa a possibilidade de esta incorporar empresa endividada, uma vez que tal fato poderia até mesmo implicar a perda de sua concessão.

187. Nos termos do inc. IV do art. 3º da Lei n. 9.247/96, compete à ANEEL, "*gerir os contratos de concessão ou de permissão de serviços públicos de energia elétrica, de concessão de uso de bem público, bem como fiscalizar, diretamente ou mediante convênios com órgãos estaduais, as concessões, as permissões e a prestação dos serviços de energia elétrica*".

188. Com base nas prerrogativas supra-descritas, a ANEEL pode questionar ou tomar as providências que entender necessárias para proteger o interesse público e preservar o serviço adequado aos consumidores e a gestão dos negócios das concessionárias.

189. Nesse contexto, a ANEEL editou a Resolução n. 63/2004, que dispõe:

[...]

No mesmo sentido, traz um parecer sobre os aspectos regulatórios da reestruturação societária, da lavra do Dr. Antônio Ganim, cujas conclusões me parecem relevantes.

A operação pretendida pela Receita Federal do Brasil (RFB), pela qual a controlada CTEEP incorpora a ISA Capital do Brasil, encontra dois impedimentos para sua realização. O primeiro de ordem societária, pois a operação da forma pretendida pela RFB caracterizaria ato abusivo do poder de controle por parte da CTEEP, conforme previsto no art. 15 da Instrução CVM nº 319/1999, o que seria considerado infração grave para os efeitos do § 3º, do art. 11, da Lei nº 6.385/1976, conforme disposto no art. 17, dessa Instrução CVM. O segundo de ordem regulatória, pois, conforme já exposto, a ANEEL não aceitaria que a dívida da controladora, contraída justamente para a aquisição da controlada, fizesse parte do acervo líquido a ser vertido para a CTEEP por meio da incorporação de sua controladora, trazendo para a concessionária de serviço público de energia elétrica uma dívida que é do acionista.

Tenho por válidas as motivações extratributárias apontadas pela recorrente como impeditivas para que o negócio se fizesse pela via mais simples. O uso de "*empresa veículo*", por si só, é insuficiente para desqualificar a via adotada pela interessada, a qual, ressalto, não é vedada pela legislação. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação "*direta*", que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL).

Além da alegação de que a operação teria sido feita com propósitos exclusivamente tributários, o Fisco também sustenta que não teria havido a indispensável unificação patrimonial entre a real investidora (ISA CAPITAL) e a investida (CTEEP), posto que, com a introdução da "*empresa veículo*" (ISA PARTICIPAÇÕES), tanto a real investidora quanto a investida continuaram a existir ao final da reorganização. Em primeira instância, esse entendimento foi referendado.

Sobre esse ponto, trago à colação trecho de meu voto no acórdão nº 1301-001.950, de 02/03/2016:

Com a devida vênia, devo divergir. Em outras oportunidades, tenho me manifestado no sentido da ausência de vedação ao procedimento descrito acima (segunda operação), em que uma empresa no exterior, em vez de adquirir diretamente a participação societária em empresa nacional, constitui inicialmente uma outra empresa no Brasil, aporta recursos a esta última e, com esses recursos, adquire a desejada participação societária. Com idênticos fundamentos entendo admissível também a primeira operação, em que a integralização do aumento de capital se faz com a participação societária previamente adquirida com ágio. Em qualquer caso, não se questiona que, a princípio, o "real investidor" é a empresa situada no estrangeiro, desde que foi ela quem arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária no país. No entanto, considero legítima sua opção de valer-se de outra empresa para tanto, ainda que essa outra empresa venha a ter duração efêmera. Nessa situação, aquele antes denominado "real investidor" deve passar a ser identificado como "investidor inicial", posto que o investimento terá sido legitimamente transferido para um novo investidor. E é aí que

ocorre a confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela lei para a amortização fiscal do ágio.

Guardadas as diferenças para o presente caso, em que o "*investidor inicial*", a ISA CAPITAL, se encontrava no Brasil e não no exterior, não se questiona ter sido ela quem arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária na investida CTEEP. Mas considero legítima a transferência desse investimento para um novo investidor (ISA PARTICIPAÇÕES), com o que ocorre, sim, a confusão patrimonial entre investidor e investida. Também aqui releva lembrar a impossibilidade da operação direta entre o "*investidor inicial*" e a investida.

A recorrente traz, ainda, razões contra um assim chamado "*duplo aproveitamento do ágio*".

Compulsando os autos, especialmente o Termo de Verificação Fiscal, constato que essa questão foi trazida pelo Fisco de forma incidental (fls. 965 e segs.), em reforço ao argumento de que seria indispensável a "*confusão patrimonial*" entre a real investidora e a investida. Em primeira instância, essa questão sequer foi abordada.

Por se tratar de argumento incidental, que não serviu de base para a decisão recorrida, e que o argumento principal (sobre a confusão patrimonial) já foi afastado, considero desnecessário tecer maiores comentários sobre o tema.

Nas contrarrazões da D. Procuradoria da Fazenda Nacional surge um novo aspecto, que a própria Fazenda reconhece não ter sido levantado pelo Fisco no momento do lançamento. O documento utilizado pelo contribuinte para demonstrar o fundamento econômico do ágio seria imprestável para tanto, visto que teria sido produzido mais de um ano depois da data em que as ações da CTEEP foram originalmente adquiridas pela ISA CAPITAL.

Da leitura cuidadosa do TVF, encontro o seguinte trecho (fls. 951 e 953):

Quanto ao ágio pago pela ISA Capital nesse processo de aquisição do controle acionário da CTEEP, o qual teve como fundamento a perspectiva de resultados durante o prazo de exploração da concessão, decorrente da aquisição do direito de concessão delegado pelo Poder Público, o sujeito passivo apresentou os cálculos de apuração desse sobrepreço no aludido "Demonstrativo do Investimento da ISA Capital na CTEEP" (Doc 14).

[...]

De maneira a comprovar o valor econômico da CTEEP, na data base de 31/12/2007, foi apresentado o Laudo de Rentabilidade Futura (Doc. 19) produzido pela empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu, o qual serviu de fundamento ao ágio ora demonstrado, contabilizado pela ISA Capital por ocasião da aquisição da participação societária na CTEEP e posteriormente transferida para a ISA Participações [...]

O primeiro documento mencionado acima se encontra à fl. 200 dos autos. Trata-se de um demonstrativo simples, não assinado nem datado. Quanto ao segundo documento, se encontra às fls. 449/454, e é datado de 31/12/2007. O Fisco teve a eles pleno acesso, e os aceitou como válidos para os fins propostos, não obstante a primeira aquisição de ações da CTEEP pela ISA CAPITAL tenha se dado em junho/2006.

A falta de fundamentação do ágio ou a invalidade dos documentos apresentados com essa finalidade sequer foi ventilada, seja no momento do lançamento, seja pela decisão de primeira instância. Introduzir um tal questionamento agora, em sede de recurso voluntário, implicaria inovação na discussão até aqui travada, com claro prejuízo ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório. O argumento não deve ser conhecido, por ser estranho à lide.

- ***Auto de Infração da CSLL.***

Sustenta a recorrente que “*contrariamente ao que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, § 1º, e 391 do RIR) veda a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL*”. Com isso, pede que, ainda que venha a ser mantida a autuação do IRPJ, seja afastada a exigência de CSLL.

Compulsando os autos, constato que o Fisco deu à CSLL o tratamento de lançamento reflexo, não fazendo qualquer distinção quanto à dedutibilidade para fins do IRPJ ou da CSLL. Isso fica evidenciado ao final do TVF (fl. 968):

[...]

Em face de todo o exposto, conclui-se estar-se diante de uma sequência de operações societárias abusivas e desprovidas de motivação extratributária, cujas características não atendem aos requisitos legais para o aproveitamento fiscal dos encargos de amortização do ágio, de modo que se reputam indedutíveis as despesas de amortização do ágio computadas nas apurações do IRPJ e da CSLL do sujeito passivo, referentes aos períodos trimestrais do ano de 2009.

4. DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

4.1. INFRAÇÃO POR FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DE DESPESA INDEDUTÍVEL DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Nos períodos trimestrais do ano de 2009, objeto desta fiscalização, o sujeito passivo deixou de adicionar, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas indedutíveis de amortização de ágio lançadas na sua contabilidade em conta de despesa operacional (6314100011 - Amortização do Ágio), no valor de R\$ 21.200.110,95 em cada um dos trimestres.

[...]

No enquadramento legal do auto de infração da CSLL consta (fl. 987):

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, ao argumento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 seria capaz de sustentar a exigência. A decisão foi vazada nos seguintes termos (fls. 1893 e segs.):

Especificamente no que tange à exigência reflexa relativa à CSLL, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada neste, como dito no acórdão retro transcrito, constitui prejulgado na decisão do auto de infração decorrente.

Não prospera a alegação da impugnante de ser incabível a glosa de despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, por falta de amparo legal, dado o entendimento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não é aplicável à referida contribuição.

Com a devida vênia da ilustre divergência, não é esse o entendimento acerca da matéria, pois, ao determinar a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ à CSLL, conforme dispõe o dispositivo acima, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum.

Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Nesse sentido, inclusive, aponta o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, quando, disciplinando ajustes igualmente aplicáveis às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, esclarece que se impõe a glosa das despesas ali discriminadas, independentemente do atendimento ao art. 47 da Lei nº 4.506/1964, que é justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, restando claro, portanto, de que à CSLL também se aplica o conceito de despesa operacional disciplinado no referido art. 299 do RIR/99. Confira-se

[...]

Portanto, os conceitos de despesas “necessárias”, “usuais” e “normais”, constantes do art. 299 do RIR/99, aplicam-se tanto ao IRPJ como à CSLL. Assim também decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa abaixo reproduzida:

[...]

E se encontra especificamente mencionado na autuação o art. 2º da citada Lei nº 9.249/1995, o qual dá amparo à exigência, pois tal dispositivo explicita que a CSLL será determinada segundo as normas da legislação de vigência, com as alterações daquela lei, nas quais se insere o comando do art. 13, acima transcrito, segundo o qual, como antes dito, estende à CSLL o conceito de despesa operacional disciplinado no art. 299 do RIR/99 (cuja base legal é o art. 47 da Lei nº 4.506/1964).

Com todo o respeito aos argumentos acima expendidos, devo divergir.

No que tange ao art. 57 da Lei nº 8.981/95, eis sua redação:

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)

Ao estender à CSLL as “*mesmas normas de apuração e de pagamento*” estabelecidas para o IRPJ, por certo que o legislador aí não incluiu a determinação da base de cálculo da contribuição, bastando ler a continuação do dispositivo legal, que afirma que ficam “*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*”. A melhor exegese, portanto, é de que, ao se referir a “*apuração*”, quis o legislador se referir às profundas alterações introduzidas por aquela mesma lei, em artigos anteriores, no que se refere à apuração mensal, estimativas, levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução para fins dos pagamentos mensais, entre outras. A forma de apuração e pagamento adotada para o imposto de renda deveria ser a mesma adotada para a CSLL, o que não significa, em absoluto, que as bases de cálculo tenham sido unificadas.

Sustenta, ainda, o julgador em primeira instância que, à CSLL seriam aplicáveis os conceitos de “*despesas necessárias, usuais e normais*”. Isso porque, em seu entender, esses conceitos, originalmente previstos apenas para o IRPJ, no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 (base legal do art. 299 do RIR/99), teriam sido estendidos também para a CSLL, por força do “*caput*” do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Eis os dispositivos legais em comento (grifos não constam do original):

Lei nº 9.249/1995:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:***

[...]

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Lei nº 4.506/1964 (base legal do art. 299 do RIR/99):

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Penso que, em vez de estender as restrições à dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ também à CSLL, a expressão “*independentemente do disposto no art. 47 ...*” fez

questão de deixar claro que as novas disposições (do art. 13 da Lei nº 9.249/1995) em nada modificavam aquelas anteriormente vigentes. A *independência*¹ entre dois artigos de lei implica que um em nada interfere com o outro. Cada qual permanece com suas disposições válidas, tal como antes. A interpretação dada pelo julgador de primeira instância vai em sentido diametralmente oposto à *independência*, visto que estabelece a influência de uma sobre a outra, o que não me parece razoável.

A explicação que encontro para que essa expressão (“*independentemente do disposto no art. 47 ...*”) tenha sido introduzida ao final do *caput* do art. 13 é que, sem ela, seria possível, e até muito razoável, a interpretação de que, com a regulação e disciplina acerca de despesas indedutíveis para fins do IRPJ por lei nova (a Lei nº 9.249/1995), as disposições pretéritas (da Lei nº 4.506/1964) sofressem revogação tácita. Como não era essa a intenção do legislador, a independência entre as disposições pretéritas e as novas foi expressamente registrada.

Nessa linha, o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 é aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL, e veda a dedutibilidade em ambos os tributos das despesas/custos ali especificados; o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 (independente daquele outro) permanece aplicável exclusivamente ao IRPJ, vedando a dedutibilidade das despesas que não sejam necessárias, usuais nem normais.

Como corolário desse raciocínio, para a base de cálculo do IRPJ, é possível a glosa de despesa com base em um artigo, em outro, ou até mesmo em ambos (sem prejuízo de outros dispositivos específicos). Para a base de cálculo da CSLL, somente se pode invocar o primeiro (art. 13 da Lei nº 9.249/1995), nunca se podendo alegar tratar-se de despesa desnecessária, anormal ou não usual (claro, também sem prejuízo de outros dispositivos específicos).

Observe, finalmente, que nem o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 nem o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 constam da fundamentação legal do lançamento de CSLL ou do Termo de Verificação Fiscal, pelo que, por mais este motivo, não se prestam a embasar essa autuação.

A conclusão que se impõe é que, para fins da CSLL, seria necessário demonstrar que o lucro líquido do exercício teria sido apurado incorretamente, de acordo com as normas da legislação comercial. Em outras palavras, que a despesa com a amortização do ágio teria sido apropriada ao resultado contábil (LLE) em desacordo com a legislação comercial, reduzindo-o indevidamente. Com essa redução indevida, por consequência, restaria indevidamente reduzida a base de cálculo da CSLL, e a autuação estaria correta. Mas não é o que verifico nos autos. O questionamento do Fisco é sempre quanto à dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas de amortização de ágio, não se questionando a contabilização da amortização, mas sim seus efeitos fiscais.

Para fins fiscais, a legislação de regência é clara: (i) ao reconhecer que o ágio, qualquer que seja seu fundamento (art. 385 do RIR/99), pode ser objeto de amortização contábil (o que depende apenas da legislação societária/contábil), desde que sua contrapartida não influa na apuração do lucro real (art. 391 do RIR/99); e (ii) que a hipótese de dedutibilidade (art. 386, III, do RIR/99) é exclusiva para os balanços correspondentes à apuração do lucro real.

¹ O dicionário ensina que independência é o estado, condição ou caráter do que ou de quem goza de autonomia, de liberdade com relação a alguém ou algo; ou, ainda, o caráter daquilo ou daquele que não se deixa influenciar.

Art.385.O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I-valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II-ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§1ºO valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§2ºO lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

[...]

II-valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

[...]

§3ºO lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

Art.386.A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

[...]

III-poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

§6ºO disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I-o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II-a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

[...]

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Em assim sendo, tenho que os questionamentos acerca da dedutibilidade (efeitos fiscais) da contrapartida da amortização de ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da investida, como é o presente caso, somente pode ser feito no que toca ao IRPJ.

Ao contrário também do que sustenta a D. PGFN, com todo o respeito que lhe é devido, a regra é da dedutibilidade das despesas, sendo exceção a indedutibilidade. Toda despesa incorrida e devidamente comprovada é, a princípio, dedutível, e deve integrar o lucro líquido do exercício, sem a necessidade de qualquer ajuste. Em havendo lei que vede sua dedutibilidade, impõe-se a adição, para fins de determinação da base de cálculo do tributo.

Para fins do IRPJ, a legislação supratranscrita é clara ao vedar expressamente o cômputo da amortização do ágio para fins do lucro real (art. 391), com as duas únicas exceções do art. 426 e do art. 386, III. Não se verificando alguma das exceções, a amortização feita contabilmente deve ser adicionada à base de cálculo.

Para fins da CSLL não encontro determinação semelhante, pelo que voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a exigência dessa contribuição.

- ***Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.***

Finalmente, ainda que talvez as conclusões anteriores o tornem desnecessário, passo a analisar as queixas da interessada contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação

específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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.

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

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso

igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

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. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

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, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, deve-se negar provimento, quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto. No entanto, a menos que este Relator venha a ficar vencido nas matérias anteriormente abordadas, tal posicionamento não há de produzir qualquer efeito, visto que todas as exigências já foram afastadas, neste voto, por outros motivos.

• **Conclusão.**

Por todo o exposto, em conclusão, voto rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha