



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

Processo nº 16561.720109/2013-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.671 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria ÁGIO
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se a norma de decadência do art. 150, § 4º, do CTN, aos lançamentos de IRPJ e CSLL, se não constatada fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A observância das formalidades legais na realização das operações relativas à absorção de patrimônio de uma sociedade com registro de ágio, sem prova irrefutável de fraude ou de tentativa de mascarar ou encobrir os fatos, desautoriza a qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

INVESTIMENTO NÃO EXTINTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA. A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§ 6º, II, do citado dispositivo); se não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. A utilização de empresa veículo, de curta duração,

constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade comercial ou societária.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

As despesas de amortização de ágio não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, com base em legislação específica aplicada a essa contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada de 150% para 75%, e, por consequência acolher a decadência dos tributos em relação ao ano calendário de 2007. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que davam integral provimento ao recurso. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que negava provimento ao recurso. A conselheira Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) declarou-se impedida.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente); ausente momentaneamente o conselheiro Ailton Neves da Silva (Suplente convocado); ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata o processo de autos de infração de págs. 12.411/12.467, relativos aos anos-calendário 2007 a 2012, no regime do lucro real anual, que exigem: a) R\$444.658.420,95 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, relativos a: 0001 - glosa de amortização de ágio indedutível, fatos geradores em 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011 e 31/12/2012; 0002 - compensação de prejuízos operacionais em montante superior aos saldo existente, fato gerador em 31/12/2011; b) R\$170.665.466,05 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativos à mesma infração 0001 e fatos geradores; 0002 - compensação de prejuízos operacionais em montante superior aos saldo existente, fatos geradores em 31/12/2011 e 31/12/2012. Foi aplicada multa de ofício de 150% aos valores das exigências. Às págs. 12.390/12.410, o Termo de Verificação Fiscal - TVF, descreve os procedimentos e a autuação.

2. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação de págs. 12.496/12.580, julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP - DRJ/SPO, Acórdão nº 16-61.456, de 16 de setembro de 2014, págs. 13.187/13.239, que a considerou improcedente.

3. Cientificada em 04/11/2014, pág. 13.245, interpôs Recurso Voluntário tempestivo em 02/12/2014, págs. 13.364/13.537; e a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN apresentou Contrarrazões de págs. 13.540/13.592:

o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio não se submete ao prazo decadencial tributário. o pagamento de um ágio não implica qualquer prazo decadencial a favor de quem o pagou e/ou contra o Estado.

Por certo, o prazo decadencial deve ser aplicado à atividade tributante do Estado. Isto é, ocorrida a materialização da hipótese de incidência tributária prevista em lei (fato gerador), o Fisco tem o prazo de cinco anos para constituir a correspondente obrigação tributária por meio do lançamento.

*Anuir com o raciocínio defendido pelo contribuinte significa abrir um **caminho livre para a fraude**, pois será dado aos contribuintes o melhor de dois mundos, quais seja: a um, ele poderá registrar um ágio fraudulento em face do qual a Autoridade Fazendária nada poderá fazer contra (pois não é fato gerador de nenhum tributo); a dois, após ultrapassado o interregno de cinco anos do registro desse ágio fraudulento, o contribuinte poderá deduzir a despesa com a sua amortização livre de qualquer fiscalização, pois, não obstante o fato de somente agora ele o estar usando para influenciar na apuração dos débitos fiscais, este CARF considerará que o direito de a Fazenda glosar aquele registro já decaiu.*

*corretamente o lançamento recaiu sobre as **deduções fiscais** das despesas de amortização de ágio registradas pelo contribuinte nos anos-calendários de 2007 a 2008, e sobras as **exclusões fiscais de tal amortização** a partir de 2009.....*

*Por certo, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, evidencia-se que os Auditores analisaram a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio a partir de **dois contextos normativos**: primeiro, com base na dedutibilidade prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997; segundo, com base na regra geral de dedutibilidade prevista no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964.*

*Com base na Lei nº 9.532/1997, o lançamento apurou que o ágio amortizado pelo contribuinte não é dedutível porque, tal como determina a norma, **não houve a confusão patrimonial entre a pessoa jurídica adquirente do investimento (AMBEV) e esse próprio investimento (QUINSA)**. Para tanto, a Fiscalização constatou a interposição fraudulenta de uma pessoa jurídica como artificial investimento a ser adquirido (BAH).....*

Fiscalização corretamente fundamentou a sua conclusão tanto no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 como no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964. Com base na apuração de que a AMBEV adquiriu participação societária na QUINSA, a despesa registrada pelo contribuinte não é dedutível de acordo com o artigo 7º porque não houve a confusão patrimonial entre investida e investidora; e, partindo do fato de que a AMBEV registrou esse ágio com relação à aquisição da BAH, essa despesa não é dedutível pela regra geral porque decorreu da aquisição de uma empresa artificial (ou seja, desnecessária).

Por oportuno, destaca-se que a conclusão fiscal acima citada não apresenta nenhuma contradição. Isso porque o aspecto fraudulento da BAH foi levado em consideração nos dois posicionamentos....

*Com base nessa sequência de operações societárias, portanto, a Fiscalização constatou a indedutibilidade do ágio deduzido pela AMBEV. Segundo fora apurado, o contribuinte não observou um dos requisitos à dedutibilidade, haja vista que passou a deduzir o ágio **sem ter incorporado (ou ser incorporado pelo) o investimento que adquiriu (QUINSA)....***

Portanto, diante do fato que o objeto da negociação era formado por 34% das ações da QUINSA, não há como ratificar a facilidade alegada pelo contribuinte quanto à segregação dessas ações para posterior alienação. Tais ações já se encontravam segregadas no patrimônio da BAC, assim como não se comunicavam patrimonialmente com nenhum outro ativo ou passivo dessa empresa..

o verdadeiro objeto do acordo celebrado entre a AMBEV e a BAC nunca foi a BAH, mas sim a empresa QUINSA. A BAH foi interposta como acionista da QUINSA no mesmo dia em que suas ações foram transferidas para a AMBEV apenas para servir como uma ponte para a transferência dessas ações..

com base na interpretação literal dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente a confusão patrimonial estabelecida entre a empresa QUINSA e a AMBEV autorizaria a dedução do ágio amortizado. No caso dos presentes autos, essa confusão NUNCA ocorreu.

Portanto, pelo exposto, vê-se que o contribuinte não cumpriu um dos requisitos legais para a dedutibilidade do ágio. Como a BAH não foi o real investimento adquirido pela AMBEV, a confusão patrimonial entre essas empresas não autoriza a dedutibilidade da correspondente “mais valia”..

Na verdade, o encontro patrimonial proporcionado pela incorporação da BAH pela AMBEV ocorreu apenas entre o ágio relativo à empresa adquirida e o “reflexo contábil” dessa sociedade. Isso porque, mesmo após a incorporação, a empresa adquirida permaneceu independente do patrimônio da AMBEV. E, não havendo a extinção do investimento adquirido, não há

que se falar em dedução da despesa da amortização do ágio pago na sua aquisição!

*a AMBEV tentou **DISSOCIAR O ÁGIO PAGO DO INVESTIMENTO ADQUIRIDO**. Ao agir dessa forma, o contribuinte consegue aproveitar exclusivamente o benefício fiscal e sem incorporar o investimento adquirido. Ou seja, a AMBEV conseguiu “autonomizar” o ágio. Sem maiores delongas, é evidente que esse não foi o intuito do legislador ao editar os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997*

*No que tange à qualificação da multa de ofício, correta fora a conclusão fiscal, a qual pautou o seu posicionamento na artificialidade orquestrada pelo contribuinte em conluio com outra empresa. Com efeito, **não fosse a participação artificial da BAH, o ágio pago não seria deduzido da forma como foi.***

”

No caso da apuração da base de cálculo da CSLL, como não há norma expressa que autoriza a dedução da despesa com amortização de ágio, não há que se falar nessa renúncia fiscal.

Assim, ao contrário do que defende o recorrente, a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que preveja a adição dessa rubrica, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando....

*artigo 161 não é autorizativo, mas sim de feição **impositiva**. O dispositivo não autoriza a cobrança de juros de mora, **mas a impõe**, sempre que o crédito for pago após o vencimento. Seu § 1º, inclusive, para não possibilitar a falta de juros de mora por ausência de lei específica, tem regra para suprir eventual omissão, determinando que os juros serão de 1%, salvo se a lei dispuser de forma diferente.*

4. O recurso voluntário foi objeto do Acórdão nº 1302-002.072, de 22/03/2017, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, que devolveu os autos para que a instância *a quo* se pronunciasse sobre a matéria "juros de mora sobre multa de ofício" nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento em parte ao recurso voluntário para DECLARAR a nulidade PARCIAL da decisão recorrida e determinar o retorno dos autos a turma julgadora de primeira instância para que esta se pronuncie sobre matéria suscitada pela impugnante, nos termos do voto do relator.

5. A DRJ/SPO pronunciou então o Acórdão nº 16-78.759 de 20/07/2017, que revisou o anterior, reiterando considerar a impugnação improcedente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Alegação de preclusão rejeitada.

DECADÊNCIA. FRAUDE. INÍCIO DO PRAZO. Se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Alegação de decadência rejeitada.

EMPRESA VEÍCULO. OPERAÇÕES REAIS E APARENTES. Constatada a existência de empresa sem propósito negocial (empresa veículo), interposta apenas para permitir, por meio de simulação, a amortização irregular de ágio pago em compra de participação acionária, esta empresa deve ser desconsiderada.

É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Assim, devem prevalecer as operações reais (em detrimento das meramente aparentes), as quais não permitem, no caso em tela, a amortização fiscal do ágio.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CONLUÍO. Considerando que as operações dolosamente engendradas pela contribuinte, juntamente com outra empresa (o que caracteriza o conluio), visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude), correta a aplicação da multa qualificada.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. Constatada a compensação com saldos inexistentes de prejuízo fiscal, deve-se efetuar a glosa e o lançamento correspondentes.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

6. Cientificada deste novo acórdão em 21/07/2017, pág. 13.671, interpôs Recurso Voluntário tempestivo em 18/08/2017, págs. 13.675/13.802, resumido a seguir.

7. Afirma que as operações societárias em foco se deram de forma legal, com conhecimento dos órgãos competentes, lícita e adequada para atingir o objetivo do Grupo de aumentar o seu potencial de competitividade via ampliação do investimento no segmento de cervejas na América do Sul.

8. Descreve que a Recorrente integra a maior plataforma de produção e comercialização de cervejas do mundo; que a Cerveja Brasil é a maior das suas unidades de negócio (70% do mercado); que a Quinsa era controladora indireta da Cervecería y Maltería Quilmes, maior cervejaria argentina e da Quilmes International (Bermuda) Ltd.

9. Desde 2003 a Recorrente detinha 57% da Quinsa, sociedade luxemburguesa de capital aberto; a Beverage Associates Corp - BAC, holding sediada nas Ilhas Virgens Britânicas detinha 34% e era a controladora (pois detinha ações Classe A); e minoritários 9% (doc. 5).

10. A Recorrente pretendia adquirir o controle da Quinsa e promover o fechamento do capital, o que seria facilitado pela criação de uma holding no exterior; então, em 15/06/2006, a BAC criou a 100% controlada sua BAH (doc. 6), sociedade de propósito específico nas Bahamas.

11. Em 08/08/2006, a BAC subscreveu e integralizou capital na BAH, com 373.520.000 ações "classe A" da Quinsa, no valor de US\$194.718.848,00 - consequentemente, a BAC deixou de ser sócia da Quinsa, em favor da sua 100% controlada BAH, que passou a deter 34% do capital da Quinsa.

12. Explica que a BAH cumpriu o objetivo de se ter uma "holding limpa" como controladora do investimento no exterior, o que facilitaria a gestão do negócio, e que procedesse a oferta pública de aquisição de participações dos minoritários e posteriormente, ao fechamento do capital da Quinsa.

- a. Aduz que numa sociedade constituída há longo período há o risco de deter outros investimentos que não aqueles interessantes aos Compradores, bem como passivos desconhecidos, sendo necessária "due diligence" para apurar eventuais riscos e contingências, o que elevaria os custos e riscos da operação e, impactaria no prazo. Por meio da holding no exterior não haveria a necessidade de internalização e saída de recursos do Brasil para a oferta pública mencionada, porque, a BAH receberia eventuais dividendos diretamente da Quinsa e com estes recursos, adquiriria as participações dos minoritários; e para o ingresso dos dividendos no Brasil seria necessário o fechamento de câmbio, que ocasionaria custos bancários, além da incidência do IOF/CPMF, conforme o período.

13. Na mesma data, em 08/08/2006, a Recorrente adquiriu a BAH da BAC, portanto, indiretamente, 34% da Quinsa, passando a deter 91%; pagou R\$2.779.640.073,00, apurando ágio de R\$2.331.089.085,55. Pois o PL era R\$448.550.988,25), com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da BAH.

14. Em 25/01/2007, a BAH publicou oferta pública de aquisição de ações da Quinsa (doc. 7), encerrada em 19/04/2007, sem sucesso (doc. 8); à vista disso, a Recorrente decidiu extinguir a BAH, mediante sua incorporação (doc. 9) e passou a amortizar o ágio.

15. Em 21/12/2007, a Recorrente anunciou nova oferta pública para a aquisição de ações dos minoritários e em 28/12/2007, oferta voluntária para comprar as ações em circulação (doc. 12) - como resultado, a participação no capital votante passou a 99,56% e econômica 99,26%; nessa operação, pagou R\$617,6 milhões e apurou ágio de R\$500 milhões, não amortizável pelo art. 386, III, § 2º, do RIR de 1999 - pois nesse momento não se justificava criar a holding, pois o cenário era distinto daquele.

16. Relata que em 2008, continuou a comprar ações Classe A e B dos minoritários da Quinsa, aumentando sua participação no capital votante para 99,83 e participação econômica para 99,81% e, em 25/06/2008, conseguiu efetuar o fechamento do capital da Quinsa (doc. 14); o crescimento de 29,6% da Quinsa em 2008, confirmou a projeção de rentabilidade futura (doc. 15), bem como os anos seguintes.

17. Argui a decadência dos autos de infração, pois "*o Fisco não mais pode contestar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, por ter transcorrido o prazo decadencial (preclusão) entre o fato que ensejou a apuração do ágio em questão (aquisição da BAH - 2006) e a lavratura dos autos de infração (07/10/2013).*"; e porque o direito a deduzir a amortização do ágio nasceu em 29/06/2007, quando a BAH foi incorporada pela Recorrente; e, caso não seja este o entendimento, aduz que, não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, conforme demonstrará na sequência, não se aplica o art. 173, I do CTN; assim as exigências de IRPJ e CSLL com fato gerador em 31/12/2007 foram alcançadas pela decadência, inclusive haja vista terem sido efetuados diversos recolhimentos a título de estimativas ao longo do ano 2007 (doc. 16).

18. Pugna pela impossibilidade de glosa de despesa da amortização do ágio, com base no art. 299 do RIR de 1999, porque as Leis nº 11.638, de 2007 e 11.941, de 2009, visando à neutralidade fiscal frente às normas do IFRS, introduziram novas regras contábeis com relação ao tratamento do ágio: o ágio não pode mais ser amortizado contabilmente, os valores de "despesas com a amortização do ágio" devem ser excluídos diretamente do LALUR, por meio de "ajustes", e não mais tratados como despesas para fins contábeis; assim: Ágio não mais sujeito a amortização contábil; o ágio passível somente de amortização fiscal (exclusão do Lucro Real); · Ágio indevido: autuação fiscal - "exclusão indevida do Lucro Real", vide DIPJ ano-calendário 2009: Ficha 09-A - Demonstração do Lucro Real, o benefício fiscal relativo à amortização do ágio é refletido a partir de 2009 na linha 2 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT) no valor de R\$384.136.018,90 (os valores a título de ágio correspondem somente à parcela dos ajustes no LALUR a serem realizados em razão do RTT - demonstra a composição pág. 13.708); Ficha 06-A - Demonstração de Resultados, adicionou na linha 35 de R\$500.647.583,72 como "Receitas Decorrentes Outros Ajustes aos Padrões Intern Contab."; Ficha 07-A - Demonstração de Resultado - Critérios em 31/12/2007, corroborando a mudança no critério contábil de registro do ágio, veja-se que na linha 33 ("Receitas Decorrentes de Ajuste a Valor Justo") não há qualquer valor a título de ajuste, mantendo-se a despesa decorrente da amortização de ágio na linha 47 ("Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL- Incorp., Fusão ou Cisão").

19. E descreve os anos seguintes, págs. 13.708/13.709 - aponta que se trata de erro de enquadramento legal que invalida o lançamento fiscal, pois não mais se tratam de despesas para fins de apuração de lucro líquido.

20. Confronta a regra geral de dedutibilidade das despesas do art. 299 do RIR de 1999 com a regra específica de dedutibilidade de despesa com amortização do ágio, art. 386, III, § 2º

do RIR de 1999, para contestar a avaliação de que a despesa não seria necessária, portanto, indedutível, deixando de observar o princípio da especialidade, dado que a norma específica (art. 386, II, § 2º do RIR de 1999 - Regra Específica de Dedutibilidade da despesa com Amortização do ágio) e sobrepõe à norma geral (aer. 299 do RIR de 1999 - regra Geral de Dedutibilidade das Despesas).

21. Que montante a ser amortizado fiscalmente a título de ágio, a partir de 2009, tem sido excluído diretamente do LALUR por meio dos “ajustes relativos ao RTT”, motivo pelo qual resta equivocada a premissa fiscal ao fundamentar integralmente as autuações (anos de 2007 a 2012) com base em “glosa de despesas”, visto que não se tratam mais de despesas para fins de apuração do lucro líquido; afirma que se trata de um erro que acarreta na invalidade da autuação fiscal, pois afeta a materialidade do lançamento fiscal.

22. Acusa de inovação pela DRJ pois o autuante fundamentou a glosa da amortização do ágio no entendimento de que a BSH foi empresa veículo, sem propósito comercial; e a DRJ manteve a autuação no entendimento de que as operações foram simuladas, o que sequer foi aventado pelo autuante ao justificar a qualificação da multa; pugna pela nulidade da decisão da DRJ.

23. Pugna pela legitimidade das operações realizadas e posterior aproveitamento fiscal do ágio, do ponto de vista contábil, societário e fiscal.

24. Argumenta pelo propósito comercial e necessidade da criação da BAH, para a operação societária descrita, não se tratando de mera empresa veículo e detalha os argumentos já expostos.

25. Cita jurisprudência do CARF acerca da validade de sociedade veículo em determinados contextos; destaca que o instituto "propósito comercial" não está previsto no ordenamento jurídico e deve ser afastado em razão do princípio da legalidade; ainda que se entenda aplicável, argumenta que os atos que praticou estiveram ligados à finalidade e atuação da Recorrente no mercado, portanto tiveram finalidade comercial para implementar sua estratégia de expansão, bem como simplificação da gestão.

26. *Ad argumentandum*, afirma: "a utilização da BAH pela Recorrente representou uma opção fiscal / legal, permitida pelo ordenamento jurídico (que, insista-se, detinha um propósito e uma finalidade específica - fechamento do capital da Quinsa) ainda que essa opção possa ter gerado, como consequência, uma economia fiscal. Além do exposto – validade da opção legal realizada pela Recorrente - cabe ressaltar que, mesmo que não fosse utilizada a BAH (a qual, como se demonstrou, era necessária dentro da estrutura comercial pretendida), o resultado fiscal seria o mesmo que se obteve aqui: o ágio acabaria por ser aproveitado fiscalmente pela recorrente. Ou seja, outras possíveis estruturas para a aquisição das participações da Quinsa teriam o mesmo resultado fiscal." e cita: 1) aquisição direta e incorporação da BAC; 2) aquisição direta da Quinsa e posterior incorporação; opções sugeridas pela fiscalização também resultariam em ágio amortizável.

27. Argumenta pela inexistência de sonegação, fraude ou conluio ou dolo, haja vista que (i) a Recorrente prestou informações e forneceu documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; e (ii) todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados na Junta Comercial e declarados ao Fisco Federal por meio das competentes obrigações acessórias; consequentemente, inaplicável a multa qualificada; a Recorrente agiu em estrita consonância com os dispositivos legais aplicáveis a

matéria e em momento algum se utilizou de estratégias para ocultar a verdade dos fatos ou esquivar de seus deveres tributários, razão pela qual a multa qualificada aplicada pela Fiscalização é abusiva; caso assim não se entenda, o que alega a título argumentativo, o CARF deve reconhecer que teria ocorrido uma interpretação diversa da lei pela Recorrente, o que não pode ser confundido com ato ilícito, conforme já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes.

28. Argumenta ainda a inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio; que não foi apontada qualquer legislação aplicável para fundamentar a suposta necessidade de adição, da despesa com ágio, à base de cálculo da CSLL; que, na realidade, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial; assim, (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; (ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

29. Acusa de indevida a glosa de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, devido a autuações anteriores cujos débitos estão controlados no processo nº 16561.720087/2011-81, de cujo desfecho dependem; há nítida relação de prejudicialidade entre a matéria daquele processo e a citada glosa e os presentes autos devem ser sobrestados até que seja proferida decisão definitiva naquele processo.

30. Pugna pela ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, dado que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

31. É o relatório.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

1 Decadência

32. Argumenta que, em não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, não se aplica o art. 173, I do CTN; assim as exigências de IRPJ e CSLL com fato gerador em 31/12/2007 foram alcançadas pela decadência, inclusive haja vista terem sido efetuados diversos recolhimentos a título de estimativas ao longo do ano 2007 (doc. 16).

33. A ciência dos autos ocorreu em 08/10/2013, relativamente aos fatos geradores anuais de 31/12/2007 a 31/12/2012.

34. Se aplicável o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estaria atingido pela decadência o fato gerador de 31/12/2007.

35. A análise da imputação de simulação, planejamento tributário abusivo, consta do item depois da análise da dedutibilidade do ágio.

2 Ágio. dedutibilidade.

36. A Recorrente adquiriu com ágio uma empresa no exterior, a BAH; esta foi uma empresa criada pela respectiva vendedora, no exterior, que lhe transferiu as ações da empresa-alvo (Quinsa) a ser comprada; assim a Recorrente adquiriu a empresa-veículo com o ágio referente à empresa-alvo; a compradora posteriormente incorporou a empresa-veículo que foi extinta e passou a amortizar o ágio do investimento antes detido pela última na empresa-alvo.

37. A Recorrente explicou que o objetivo da operação que gerou ágio foi aumento de sua participação no mercado sul americano, dado que integra a maior plataforma de produção e comercialização de cervejas do mundo, sendo a Cerveja Brasil a maior das suas unidades de negócio (70% do mercado) e que a Quinsa era controladora indireta da Cervecería y Maltería Quilmes, maior cervejaria argentina - assim, o plano era adquirir o controle da Quinsa e promover o fechamento do capital desta.

3 Necessidade da criação da holding (empresa -veículo) BAH

38. Argumenta em síntese que a criação da BAH pela vendedora BAC visou evitar a contaminação com eventuais pendências que exigiriam *due intelligente* prévia e também facilitar a gestão da Quinsa e aquisição das participações dos minoritários para promover o fechamento do capital.

39. Segundo consta dos autos, a vendedora BAC criou a BAH e a capitalizou com as ações da Quinsa.

40. O objetivo da Recorrente era adquirir estas ações da Quinsa, ou seja, o investimento que a vendedora detinha .

41. Não se observa que houvesse necessidade desta holding BAH, uma vez que o objeto da transação foi simplesmente o investimento da BAC na Quinsa, ou seja, as ações da Quinsa que esta detinha; assim, seja compradas diretamente da vendedora, seja compradas na empresa-veículo, não se visualiza diferença nos riscos envolvidos; sem falar que o Laudo de Avaliação corresponde a uma *due intelligente*, pois foi o documento elaborado por empresa idônea, especializada, que justificou o preço pago.

42. De fato, há situações em que há riscos em adquirir uma empresa, sem a devida *due intelligence*; também se justifica a cisão da vendedora e criação de uma empresa-veículo com o acervo a ser vendido, se a aquisição se refere a uma divisão ou apenas estoques e ponto de venda, por exemplo, da vendedora.

43. Mas, no caso, a operação envolveu a participação acionária de uma sociedade anônima aberta, e haja vista que a Recorrente, posteriormente adquiriu também as ações dos minoritários, chegando a deter 99,83% do capital, o que lhe permitiu a operação de fechamento do capital, evidencia-se que conhecia a situação da adquirida.

44. Conclui-se que, neste aspecto, não se justificou a criação da BAH.

4 Aquisição das participações dos minoritários e outras vantagens da holding no exterior.

45. Outro argumento para a criação holding no exterior BAH foi de que não haveria a necessidade de internalização e saída de recursos do Brasil para a oferta pública mencionada, porque, a BAH receberia eventuais dividendos diretamente da Quinsa e com estes recursos, adquiriria as participações dos minoritários; e para o ingresso dos dividendos no Brasil seria necessário o fechamento de câmbio, que ocasionaria custos bancários, além da incidência do IOF/CPMF, conforme o período.

46. No entanto, tendo adquirido as BAH (detentora das ações Quinsa em 08/08/2006, e em 25/01/2007, ter tentado a aquisição de ações dos minoritários, encerrada em 19/04/2007, sem sucesso, extinguiu a BAH, mediante sua incorporação e passou a amortizar o ágio; em 21/12/2007, já extinta a BAH, efetuou nova oferta pública para a aquisição de ações dos minoritários e em 28/12/2007, nas quais foi sucedida, tendo alcançado o seu objetivo de fechamento de capital, sem ter sido utilizada a BAH, para tanto; se fosse tão vantajoso efetuar tal operação via BAH, teria estendido a sua existência para alcançar esse objetivo.

47. Conclui-se que, também neste aspecto, não se justificou a criação da BAH.

5 Dedutibilidade Amortização do Ágio BAH

48. Cite-se o Termo de Verificação Fiscal, pág. 13.392:

Da operação

10. A AmBev adquiriu a BAH em 8/8/2006 (doc. 68). A Ernst&Young foi contratada pela AmBev para produzir o laudo de avaliação econômico-financeira da BAH para fins de fundamentação do ágio pago pela aquisição da holding, "de acordo com a legislação fiscal vigente" (doc. 72).

*11. Na introdução do laudo, a Ernst&Young informa que a BAH é apenas uma holding, por isso o **ágio pago na aquisição da BAH tem fundamento na expectativa de rentabilidade da Quinsa:***

Uma vez que a BAH é sociedade holding, a expectativa de seu valor justo de mercado equivale ao valor presente do fluxo de caixa da participação societária que constitui seu principal ativo - 34,46% da Quilmes Industrial, Société Anonyme ("Quinsa") - que também foi objeto de avaliação econômico-financeira e que dá origem à expectativa de rentabilidade futura da BAH. Quando citadas em conjunto, BAH e Quinsa serão denominadas "Empresas". (Destacou-se.)

49. A sociedade-veículo BAH foi criada, segundo alegou a Autuada, a fim de facilitar a aquisição da Quinsa; posteriormente a BAH foi incorporada pela Autuada, que passou a amortizar o ágio do investimento Quinsa, que passou então a ser detido pela Autuada.

50. A estrutura final resultante das operações societárias descritas foi que a Ambev se tornou a controladora da sociedade anônima fechada Quinsa. Não havia interesse por parte da Ambev em incorporar e extinguir a Quinsa.

51. Também, cabe observar que a aventada alternativa, citada no recurso voluntário de adquirir e incorporar a BAC (holding situada nas Ilhas Virgens, detentora dos 34% da Quinsa, que eram do interesse da Recorrente), resultaria no risco que a Recorrente apontou de que numa sociedade constituída há longo período há o risco de deter outros investimentos que não aqueles interessantes aos Compradores, bem como passivos desconhecidos, sendo necessária “*due diligence*” para apurar eventuais riscos e contingências, o que elevaria os custos e riscos da operação e impactaria no prazo, o que não ocorreria na opção de aquisição apenas das ações da Quinsa, diretamente da BAC.

52.

53. Cito também, por se aplicar à situação, excerto do Acórdão CSRF a seguir:

Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 24/07/2018

Nº Acórdão 1402-003.263

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011 IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 - não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo e inexistente a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE. A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, sendo descabida a utilização de empresas veículos que se prestem a exercer este papel de intermediárias na tentativa de transferir o ágio.

Voto

Não se pode olvidar que, para se aceitar seja o ágio dedutível, mais que comprovada a aquisição de uma empresa por outra, é necessária a confusão patrimonial e a perda do investimento adquirido.

Em outro dizer, é imprescindível que a “mais valia” contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. O real investidor, portanto, deve se confundir com o seu investimento. Em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado possa ter a sua amortização deduzida nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve, portanto, ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária.

Se assim não for, será impossível o ágio ir ao encontro com o investimento que lhe deu causa.

Diga-se, para ter direito à amortização com efeitos fiscais, necessária a extinção do investimento adquirido com ágio. (...)

Esse evento – crucial, nevrálgico e indispensável – simplesmente inexistiu.

54. E o Acórdão também da CSRF 9101-002.301, tendo André Mendes de Moura como relator e do qual se extrai:

“Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B.

Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado “transferido” para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio.

Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a pessoa jurídica A (investidora).

No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade”. (destacou-se).

55. E conclui que:

Portanto, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a simples incorporação da pessoa jurídica. Entre as condições e requisitos previstos, é necessário que haja a absorção de investimento.

56. E cita texto de autor:

Cenário perspicazmente sintetizado pelo Prof. Ricardo Mariz de Oliveira (in “Fundamentos do Imposto de Renda” – pgs. 763 e seguintes):

A norma legal contida no artigo 7º e 8º foi promulgada com vistas a facilitar as privatizações levadas a cabo pelo Governo Federal, pois passou a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Todavia a norma não se restringiu ao programa de privatização, tendo se estendido a toda e qualquer situação que se subsuma às suas hipóteses fáticas de incidência.

(...)

Uma primeira observação é no sentido de que os art. 7º e 8º não revogaram o disposto no art. 25 do Decreto-lei nº.1.598, que continua a vigir e a declarar indedutíveis as amortizações de quaisquer ágios, quaisquer que sejam seus fundamentos econômicos, assim como declara não tributáveis as amortizações de quaisquer deságios, enquanto o respectivo investimento permanecer no ativo permanente da pessoa jurídica adquirente do mesmo.

Destarte, os efeitos fiscais dependem da realização das condições inseridas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, que são pressupostos para a dedução dos ágios, nos casos e circunstâncias em que admitida, assim como a tributação dos ágios.

Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela

Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição de dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei nº 1598.

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que “a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra”, segundo o “caput” do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”. E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer “em virtude de incorporação, fusão ou cisão”.

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra “b”, dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada “incorporação para baixo” ou “down stream merger”) do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a “incorporação para cima” ou “up stream merger”), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas), por um dos atos jurídicos nos dois artigos.

Esta exigência decorre não apenas da literalidade dos art. 7º e 8º, mas também, e principalmente, do espírito (a “mens legis” ou “ratio legis”) da norma por eles veiculada.

Realmente, a racionalidade da norma está em que, por ter havido a reunião da pessoa jurídica a que se refira a expectativa da rentabilidade com a pessoa jurídica pagadora do ágio, este seja deduzido daqueles mesmos lucros esperados ou o mesmo se dê quando o ágio for referente ao valor de mercado dos bens do patrimônio da pessoa jurídica a que se refere a participação adquirida.

O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento

econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto nas leis, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com a expectativa de rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que se faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas.

(...)

Realmente, os art. 7º e 8º da Lei n. 9532 têm um objetivo – a concessão do benefício de uma dedução especial do ágio – um requisito para tanto, que é a absorção do patrimônio onde esteja o ágio, ou do patrimônio que vai gerar o lucro ao o ágio se refira.

Isso inobstante, após a junção das pessoas jurídicas com os recursos financeiros relativos ao ágio participando do ativo da mesma pessoa jurídica (quando for o caso) poderem eles ser empregados para o pagamento de custo e despesas, o que não se confunde com a natureza do ágio mantido em ativo diferido e com a sua amortização, tanto quanto o capital social e os recursos derivados da sua integralização podem ser usados para pagar custos e despesas, mas não se transformam em custos e despesas.

Portanto, essa norma de concessão do direito à dedução fiscal da amortização é uma norma excepcional, baseada em motivações extra-tributárias de (1) conveniência da política fiscal no sentido de favorecer as privatizações, à época da promulgação da Lei n. 9532, e também de (2) justiça econômica contida na amortização do ágio pago na aquisição do negócio, paulatinamente à geração dos lucros que tenham dado lastro a ele, eis que estes são sujeitos à tributação quando surgidos. Este último dado é que justifica a extensão da norma a quaisquer aquisições, mesmo às

feitas fora do programa de privatizações que estava em andamento na data da Lei n. 9532.

O segundo aspecto apresenta-se exatamente a partir do primeiro e da condição legal para a dedução fiscal da amortização (que é a absorção de patrimônio através da

incorporação, fusão ou cisão), consistindo na exigência de que a amortização se processe contra os próprios lucros cuja expectativa tenha dado fundamento econômico ao ágio, exigência esta não expressa na lei, mas decorrente de um imperativo lógico que se pode dizer estar implícito na lei.

Realmente, a exigência de incorporação, fusão ou cisão não é uma condição vazia de sentido, que possa ser cumprida apenas formalmente, como, por exemplo, deixar o ágio na investidora e incorporar a ela, por cisão parcial da cindida, uma atividade que não é a geradora de lucro cuja expectativa tenha gerado o lucro. (destaques acrescidos).

Por decorrência, a premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade seja possível é que ocorra a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, a teor do disposto no artigo 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Não tendo isso ocorrido, a dedutibilidade pretendida se esvai.

Pelo exposto, em relação ao IRPJ, NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso voluntário

57. No presente caso, a investidora trata-se da Recorrente, e a investida, a Quinsa, e ao final das transformações societárias, não resultou a reunião dos patrimônios de ambas em uma única empresa; resultou a estrutura em que a Recorrente, pela incorporação da empresa-veículo BAH passou a deter o investimento na Quinsa, juntamente com o ágio referente a este investimento. - não ocorreu a reunião do investimento (Quinsa) com a investidora, a Recorrente

58. Portanto, não se concretizou a situação prevista na legislação, para a dedutibilidade tributária da amortização do ágio.

59. Cite-se também Acórdão referente a situação em que se considerou justificada a constituição de empresa veículo, a fim de destacar que se tratou de situação diversa:

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9101-003.610– 1ª Turma

Sessão de 05 de junho de 2018

Matéria IRPJ

*Recorrentes CTEEP COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PAULISTA, FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário:2009 (...)*

ÁGIO TRANSFERIDO. EMPRESA VEÍCULO.

Não há restrições legais à transferência do ágio, notadamente quando havia restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo”. (Grifou-se.)

(...)

Voto (...) tratarei no presente voto da possibilidade de surgimento de ágio com a utilização de "empresa veículo" para transferência do ágio.

O lançamento tributário e o acórdão recorrido tratam da interpretação dos artigos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997. Lembro o teor do artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997:

(...)

Destaco, ainda, trecho do voto vencedor no acórdão recorrido, do ex-Conselheiro Waldir Veiga Rocha, cujas razões adoto para decidir:

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 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.

(...)

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).

(...) 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.

*Adoto as razões do acórdão recorrido, acima colacionado, para confirmar a **legitimidade do ágio** tratado nos autos, sem que se vislumbre artificialidade na criação das empresas acima citadas.*

*Reitero que no caso dos autos havia imposições da CVM e ANEEL que justificam por questões societárias e regulatórias – a organização societária da forma procedida, isto é, a existência da “**empresa veículo**”. O artigo 15, da Instrução 319 da CVM atesta que haveria “abuso” do poder de controle caso o contribuinte não constituísse a “empresa veículo” em discussão nestes autos:*

(...) (Grifou-se.)

5.1 ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. CONCLUSÃO.

60. No presente caso, não havia óbices regulatórios ou obstáculos legais à aquisição direta das ações da Quinsa pela Recorrente, e à posterior incorporação daquela por esta; o que

não havia era interesse na incorporação da Quinsa pela Recorrente - porém, esta não quis abrir mão da dedutibilidade da amortização do ágio, razão porque negociou com a vendedora a criação da empresa-veículo que foi incorporada pela Recorrente, antes mesmo de ter comprado as participações dos minoritários.

61. Corretamente, constatou o Autuante, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal:

64. (...) Nesse caso, a empresa-veículo não tinha o intuito de transportar o ágio de uma empresa para outra; o intuito era fazer parecer que o ativo negociado era a veículo, e não a que realmente era o objeto de negociação (Quinsa), para que posteriormente a veículo fosse incorporada. A veículo nasceu para ser extinta e, com isso, supostamente surgiria o direito à dedutibilidade fiscal do ágio pago.

62. Reitere-se a constatação já exposta neste voto de que, no presente caso, a investidora trata-se da Recorrente, e a investida, a Quinsa, e ao final das transformações societárias, não resultou a reunião dos patrimônios de ambas em uma única empresa; resultou a estrutura em que a Recorrente, pela incorporação da empresa-veículo BAH passou a deter o investimento na Quinsa, juntamente com o ágio referente a este investimento. - não ocorreu a reunião do investimento (Quinsa) com a investidora, a Recorrente

63. Portanto, não se concretizou a situação prevista na legislação, para a dedutibilidade tributária da amortização do ágio.

5.2 GLOSA DE DESPESA DA AMORTIZAÇÃO, COM BASE NO ART. 299 DO RIR DE 1999

64. Aponta a Recorrente que se trata de erro de enquadramento legal que invalida o lançamento fiscal, pois não mais se tratam de despesas para fins de apuração de lucro líquido.

65. Compulsando-se o auto de infração, verifica-se que não aponta como base legal da glosa o referido artigo.

66. Se a DRJ também argumentou com base nessa legislação, contudo, foi um dos argumentos, restando incólumes os demais.

5.3 DOLO.

67. O Autuante apontou ausência de propósito na criação e incorporação da BAH; que a aquisição indireta da Quinsa foi estruturada por razões eminentemente tributárias; que a Recorrente negociou com a vendedora a criação da BAH, inclusive aceitando condições impostas para tanto, por aquela; que a BAH não teve propósito comercial e sua extinção já estava, de antemão, decidida; que a BAH foi mero artifício para obtenção imediata da dedutibilidade do ágio

68. A DRJ resumiu que:

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CONLUIO.

Considerando que as operações dolosamente engendradas pela contribuinte, juntamente com outra empresa (o que caracteriza o

conluio), visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude), correta a aplicação da multa qualificada

69. No entanto, entende esta relatora que a situação se amolda àquela descrita no Voto Vencido do Acórdão 9101-003.584 de 08/05/2018, elaborado pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra:

Não concordo com tal orientação. Alio-me ao quanto decidido pela Turma a quo, de modo a me valer dos dizeres do voto vencedor para fundamentar minha decisão, verbis:

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido.

É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, o ilustre Relator sustenta a qualificação da multa com base na constatação de que a recorrente, de forma reiterada, engendrou reestruturações societárias fraudulentas, eivadas de simulação. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação dessa conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. A meu ver a

simulação está maculada pelo vício de causa. Como o próprio Relator apontou em seu voto, as empresas JOMARKO e HIGH SECURITY não foram criadas para o exercício de uma atividade econômica organizada. Essa é a causa imanente às sociedades empresárias.

Seu propósito foi outro. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua constituição.

Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Consequentemente, é de se afastar a qualificação da multa aplicada.

70. Como descrito na análise do ágio, a empresa negociou com a vendedora a criação da BAH, a fim de que resultasse a possibilidade da amortização do ágio. Não houve fraude nas operações, que foram realizadas às claras, com os devidos registros em órgãos reguladores e cumprimento das formalidades necessárias.

71. E a autoridade administrativa efetuou a autuação porque a legislação pertinente não reconhece a dedutibilidade do ágio, na situação descrita.

72. Se uma empresa deixa de oferecer à tributação, resultados que registrou na contabilidade, a consequente autuação fiscal aplica a multa de 75% de declaração inexata; esta relatora entende que a presente situação deve receber o mesmo tratamento em se tratando da aplicação da multa de ofício.

5.4 DECADÊNCIA. FATO GERADOR 31/12/2007.

73. Haja vista a conclusão da inexistência de fraude, aplica-se ao lançamento a contagem do prazo de decadência do art. 150, § 4º do CTN.

74. Tendo sido os lançamentos científicos em 08/10/2013, os fatos geradores em 31/12/2007 foram atingidos pela decadência.

6 CSLL.

75. Argumenta ainda a inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio; que não foi apontada qualquer legislação aplicável para fundamentá-la

76. Cabe adotar aqui os argumentos colacionados no Acórdão de Embargos nº 1201-001.883, já citado, referente ao processo nº 1.561.720087/2011-81, também referente à Recorrente.

77. O lançamento de CSLL é decorrente da autuação de IRPJ, caso em que se aplica ao julgamento do auto de infração decorrente de CSLL, a decisão relativa ao auto de infração de IRPJ, no que couber, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste

colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

78. A exigência da CSLL tem base legal no art. 57 da Lei 8.981, de 1995 e no art. 13, III, da Lei 9.249, de 1995. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"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)"

79. O art. 13, III, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que se refere tanto ao IRPJ como à CSLL:

"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;" (Grifou-se.)

80. Cabe avaliar se a referida norma tem natureza geral e seria pertinente a quaisquer “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros”, inclusive “quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis”? Ou tratar-se-ia de norma restrita, alcançando apenas despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens?

81. No presente caso, faz-se necessário considerar o que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) indica quanto a essa questão, conforme se observa da interpretação explicitada no artigo 324, § 4º, que disciplina a dedutibilidade de amortizações, tanto em relação ao IRPJ, quanto à CSLL:

Subseção IV. Amortização Dedutibilidade Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

82. Conforme essa interpretação, a norma do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, é ampla, no sentido de tutelar a dedutibilidade da amortização de “bens e direitos”, tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto à da CSLL.

83. No caso, a amortização se refere a ágio reconhecido pelo MEP, adotado em face de investimento em outras empresas (“direitos”). É necessário reconhecer que o ágio em questão pertence ao gênero dos sacrifícios suportados pela pessoa jurídica que, embora possam contribuir para os seus resultados, não são “intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”.

84. Portanto, conforme já explicitado acima, aplica-se o entendimento expendido quanto ao lançamento do IRPJ àquele da CSLL.

6.1 REQUERIMENTO PARA SOBRESTAR O JULGAMENTO.

85. Requer que o julgamento deste processo seja sobrestado até o deslinde do processo nº 16561.720087/2011-81, haja vista que aquele processo se refere a períodos anteriores, que impactaram nos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, resultando, no presente processo, na autuação por compensações consideradas indevidas.

86. O processo nº 16561.720087/2011-81 se refere aos anos-calendário de 2005 a 2010, já tendo sido objeto dos Acórdãos de Recurso Voluntário nº 1103-001.151, de 26/11/2014:

ACORDAM os membros do colegiado, REJEITAR a preliminar de decadência, por maioria, vencido o Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para determinar (i) o ajuste das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de acordo com as decisões irrecorríveis proferidas nos processos 16561.000197/2007-46 e 16561.000204/2007-18, por unanimidade, e (ii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual ordinário de 75%, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. Foram mantidas por unanimidade as parcelas da exigência relativas ao (i) ajuste decorrente de juros passivos de mútuo com pessoa vinculada no exterior sob o regime de preços de transferência e à (ii) CSLL como tributação reflexa. Por maioria, foram mantidos (i) a parcela relativa aos

valores das amortizações do ágio decorrente da OPA e (ii) os juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata. A parte relativa à amortização do ágio registrado pela InBev Holding Brasil por ocasião da contribuição ao seu capital em 30/05/2005 foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata apresentará declaração de voto.

87. E do Acórdão de Embargos da Fazenda Nacional nº 1201-001.883, de 19 de setembro de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

As despesas de amortização de ágio não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, com base em legislação específica aplicada a essa contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para integrar a omissão suscitada.

88. No momento do voto desta relatora, foi admitido na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional, que contesta a redução da multa de ofício no percentual de 150% para 75%, decorrente de dedução indevida de encargos de amortização de ágio nos anos-calendário de 2005 a 2010.

89. O deslinde da controvérsia na CSRF poderá impactar nos saldos disponíveis de prejuízos fiscais e bases negativas do presente processo e respectivas compensações, porém, somente após a decisão administrativa definitiva; portanto, não impede o seguimento do julgamento nesta instância, das demais questões em litígio; se cancelada em todo ou em parte, a autuação, as compensações deverão ser revistas, o que se dará no momento da execução, pois se tratará de **decorrência** dos julgamentos.

7 Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

90. A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

91. Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012), Acórdão transitado em julgado em 14/02/2013:

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

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

2. Agravo regimental não provido.

92. A jurisprudência do CARF vem convergindo no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

*Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR*

Data da Sessão 19/01/2018

Nº Acórdão 9101-003.374

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Data da Sessão: 08/11/2017

Nº Acórdão: 9101-003.222

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Tipo do Recurso: Recurso nº Especial do Contribuinte

Data da Sessão: 03/04/2018

Acórdão nº: 9101003.510

Voto vencedor:

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vênia ao voto do Relator, entendo por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, tendo sido acompanhada pela maioria deste Colegiado.

Ressalvo que em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101003.053 e 9101003.216, dentre outros). Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que restei vencida, curvo-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é unicamente de direito e há orientação prevalecente na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa. A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão 9101003.376): (...)

93. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina:

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.

(...)

§ 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.

94. Note-se que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

95. Finalmente a Súmula CARF nº 5:

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.

96. E o CTN determina:

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

97. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos, contribuições e multas aplicadas.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

98. E ainda:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

8 Conclusão.

Voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada para 75% e consequentemente reconhecer a decadência do lançamento relativo ao fato gerador de 31/12/2007.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los