



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

Processo n° 16561.720140/2012-24
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.059 – 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - DECADÊNCIA, PAGAMENTO E LAUDO
Recorrente CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Não se admite recurso especial quando a recorrente não lograr demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONTAGEM A PARTIR DA DEDUÇÃO.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial diz respeito à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que ocorreu o fato gerador.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de decadência, referente ao direito de a Fazenda questionar o ágio. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto (i) aos juros sobre a multa de ofício e quanto (ii) à decadência. No mérito, por voto de qualidade, quanto (i) aos juros sobre a multa de ofício, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os

conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e por unanimidade de votos, quanto (ii) à decadência, acordam em negar-lhe provimento. Não votou quanto à preliminar de decadência, referente ao direito de a Fazenda questionar o ágio, o conselheiro Luís Flávio Neto, o qual estava ausente na sessão de julho de 2017, substituído pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza; também não votou no tocante à preliminar de decadência, o conselheiro Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão na sessão de julho de 2017, em virtude do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF. Os conselheiros Luís Flávio Neto e Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado) votaram apenas quanto ao conhecimento e mérito dos temas relacionados ao ágio, à glosa de deduções de provisões, abusividade da multa de ofício, e juros de mora sobre multa de ofício.

Julgamento iniciado na reunião de 07/2017 e concluído em 12/09/2017.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora e Presidente em Exercício

Participaram do presente julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 11.637 e ss., contra o acórdão nº 1402-002.144, de 05 de abril de 2016 (e-fls. 11.552 e ss.), que, no mérito e por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à omissão de receitas correspondente ao item 003 do auto de infração. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar

o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. PREMISSAS.

Uma das premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532, de 1997, é o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, que deve ser comprovado com documentação hábil.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis na determinação do lucro real as provisões expressamente autorizadas na legislação.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. PROVA DA DEDUÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas operacionais de provisões indedutíveis, cuja adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o contribuinte não logra comprovar.

CONTAS DE RECEITA. SALDOS DEVEDORES. ERRO DE CONTABILIZAÇÃO.

Constatado erro nos lançamentos contábeis que não acarretam alteração no lucro líquido do exercício, e conseqüentemente, na apuração do lucro real, cancela-se o lançamento de ofício correspondente.

CONTAS DE RECEITA. SALDOS DEVEDORES. OMISSÃO DE RECEITA.

Não caracteriza receita omitida a existência de saldos negativos de contas de receita, resultantes de deduções de valores

superiores aos saldos existentes, quando comprovados os erros de contabilização alegados.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO EXTENSA E COMPLEXA. INFRAÇÃO INSUFICIENTEMENTE QUESTIONADA.

Descabe qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa, por ser extensa a matéria autuada, se o procedimento fiscal e intimações consumiram 1 (um) ano, antes da ciência dos autos, e por alegação de que determinada infração foi questionada apenas superficialmente pelo autuante, se o contribuinte pode apresentar sua defesa na impugnação.

AUTOS DE INFRAÇÃO. IRPJ. CSLL. MESMO PROCESSO.

A legislação determina que as exigências de crédito tributário serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição e, se formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

PERÍODO FISCALIZADO. REEXAME.

O fato de o contribuinte ter sido objeto de fiscalização em períodos anteriores ou o fiscalizado, não significa a homologação de todas as suas ações, nesses períodos, sendo que há previsão de eventual segunda fiscalização, devidamente autorizada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

A Contribuinte opôs Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos por meio do acórdão nº 1402-002.282 para sanar a contradição constatada no acórdão antes referido, trazendo-se novo resultado para o julgamento, nos seguintes termos:

(...) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da infração nº 003 o total de R\$ 80.284.578,46, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 12.226 e ss. em relação às cinco matérias suscitadas.

Na autuação fiscal objeto do presente processo foram autuadas três infrações, quais sejam:

(i) glosa de despesas de amortização de ágios que foram deduzidas no ano-calendário de 2007 (ágios originados de 9 aquisições ocorridas entre 1998 e 2005 (empresas 5239, Consensus, CRL, Planaltão, Sernamby, Matcar, Newco Rio Preto, OMS e RDC). A DRJ afastou a glosa relativa aos ágios da OMS e RDC, o que foi confirmado pela Turma Ordinária do CARF no julgamento do Recurso de Ofício (concluiu o Relator que "*uma vez comprovado o efetivo pagamento do ágio, e ultrapassada a questão dos vícios apontados nos laudos, nego provimento ao recurso de ofício em relação à amortização dos ágios provenientes de OMS e RDC*");

(ii) glosa de despesas relacionadas a provisões não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, mantida tanto pela DRJ, quanto pela Turma Ordinária do CARF;

(iii) omissão de receitas operacionais correspondentes a saldos negativos nas contas de receitas oriundas de Bonificações, infração que foi cancelada pelo acórdão recorrido e não foi objeto de recurso especial.

São objeto do presente recurso especial as duas primeiras infrações.

Aponta a Contribuinte divergência jurisprudencial em relação a cinco matérias. Transcreve-se abaixo a parte de interesse dos acórdãos paradigma dentro de cada matéria:

1- Decadência

Acórdão nº 101-97.084:

IRPJ — DECADÊNCIA — Uma vez expirado o prazo previsto no art 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Acórdão nº 108-09.501:

IRPJ - DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência.

2- Amortização de Ágio: Premissas

Acórdão nº 1302-001.150 ("Caso Multiplan"):

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA. SIMULAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

A dedutibilidade da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, após a incorporação da controladora pela controlada, encontra expressa previsão legal nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Acórdão nº CSRF/01-05.531 ("Caso Panarello"):

IRPJ - LUCRO REAL - Cabível a tributação da omissão de receita apurada em separado no ano 1995, conforme prevista nos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92.

ARBITRAMENTO - ADMISSIBILIDADE - Para que se caracterize a divergência jurisprudencial é necessário que se demonstre contradição com decisão de outra Câmara deste Conselho. Incabível a configuração da divergência se o aresto tido por divergente verse sobre situação fática e jurídica distinta da apreciada nos autos.

OMISSÃO DE RECEITA DE DEPÓSITOS NÃO CONTABILIZADOS - Configurada a prática de omissão de receita, é procedente a quantificação da receita omitida com base em depósitos efetuados em conta não registrada na contabilidade da pessoa jurídica.

OMISSÃO DE RECEITA DA DIFERENÇA ENTRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E RECEBIMENTOS CONTABILIZADOS - ESCRITURAÇÃO FISCAL - PRESUNÇÃO SIMPLES - os fatos registrados na Contabilidade da pessoa jurídica são presumidamente verdadeiros até que se prove o contrário. É ônus do Fisco indicar quais os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais que não mereçam fé. Pela teoria das provas, os autuantes devem reunir elementos que permitam refutar os enunciados produzidos pela pessoa jurídica e emprestar certeza ao fato constitutivo de seu direito. A fiscalização não apresentou um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento e que afaste possibilidades contrárias, mesmo que improváveis.

IRPJ E CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - APROVEITAMENTO DE CUSTOS - Os valores correspondentes ao custo de aquisição de mercadorias levantados pela fiscalização com relação direta

à apuração da omissão de receitas detectada pela falta de escrituração da movimentação bancária devem ser levados em consideração na determinação da base tributável, haja vista que ao fim derivam, no período em questão, de operação vinculada àquela que está sendo tributada pelo Fisco.

3- Ágio: Laudo de Avaliação

Acórdão nº 1102-001.018 ("Caso Banco Cacique"):

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

Caso em que se demonstrou que o ágio foi pago com base na expectativa de resultados futuros, tanto por documentos contemporâneos ao investimento, quanto por laudo elaborado posteriormente com base em informações da época.

Acórdão nº 1301-001.505 ("Caso Banco Itaucard"):

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO - INOCORRÊNCIA.

No contexto das Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

4- Provisões não dedutíveis

Acórdão nº CSRF/01-05.531 (Utilizado como paradigma no item 2)

Acórdão nº 1302-001.300:

REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA NO REGISTRO DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.DEDUTIBILIDADE.

A inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, consubstanciado em redução ou postergação de pagamento do imposto, nos termos do Parecer Normativo CST Nº 57/79.

5- Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Acórdão nº 1202-001.257:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Acórdão nº 1202-001.109:

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições.

A Recorrente principia suas razões pelo item **III** de sua petição, intitulado **PRELIMINAR DE MÉRITO: A DECADÊNCIA DA PRESENTE EXIGÊNCIA FISCAL**. As alegação ali vertidas são, em síntese, as seguintes:

a) que o entendimento já proferido pelo CARF permite concluir que o prazo decadencial para as autoridades fiscais questionarem as operações dos contribuintes deve ser contado a partir do momento em que a adquirente registra o ágio na aquisição do investimento;

b) que no presente processo as despesas de amortização de ágio glosadas foram deduzidas pela Recorrente no ano-calendário de 2007, ao passo que a Fiscalização pretende tomar como "*fato gerador da obrigação tributária*" os efeitos produzidos pelos atos praticados e devidamente contabilizados nos anos-calendários de 1998 a 2005. Assim, se essas operações ocorreram nos anos-calendários de 1998 a 2005, resta decaído o direito das autoridades fiscais de reverem tais operações, que restam convalidadas;

c) que conforme entendimento do próprio CARF, o fato das operações ora em discussão produzirem efeitos futuros é irrelevante para fins de contagem de prazo decadencial. Ainda que por imposição legal a dedutibilidade de valores suportados pela geração de ágio produza efeitos futuros, deve-se considerar, para fins de contagem do prazo decadencial, somente a data em que foi gerado tal ágio;

d) que, os ágios questionados no presente Processo Administrativo foram gerados nos anos-calendário de 1998 a 2005. Portanto, todos os questionamentos da Fiscalização relativos à dedutibilidade de despesas de amortização de ágios gerados no anos-calendário de 1998 a 2005 encontram-se fulminados pela decadência, tendo em vista que o Auto de Infração que deu origem ao presente Processo Administrativo foi lavrado somente em 27.11.2012, praticamente 14 (catorze) a 7 (sete) anos após a ocorrência das operações aqui discutidas;

e) que o prazo decadencial para as autoridades fiscais contestarem operações envolvendo a geração do ágio deve ser contado a partir da data da incorporação da Adquirida pela Adquirente (geração da perda). Este entendimento está fundamentado em quatro argumentos distintos: (i) o lançamento fiscal que será homologado pelas autoridades fiscais ocorre no momento em que a perda é gerada (incorporação da Adquirida pela Adquirente); (ii) não existe norma específica que autorize as autoridades fiscais a contestarem ágios gerados há mais de cinco anos; (iii) uma autuação fiscal que pretenda contestar operações ocorridas há mais de cinco anos ofende ao princípio da segurança jurídica; (iv) no momento em que ocorre a

efetiva amortização fiscal do ágio, as autoridades fiscais podem apenas contestar aspectos formais relacionados à sua dedutibilidade;

f) que além disso a Recorrente não tinha nem mesmo a obrigação de guardar mais os documentos relativos às operações questionadas nesses autos, tendo em vista, inclusive, a decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários em questão. Assim, no ano-calendário de 2012, a Recorrente não era mais obrigada a guardar documentos fiscais relativos aos anos-calendários de 1998 a 2005;

g) que a Recorrente já foi fiscalizada em relação a anos-calendário anteriores ao de 2007, em períodos que houve dedução de despesas de amortização fiscal dos mesmos ágios objetos do presente processo, não sendo possível admitir que os ágios registrados pela Recorrente sejam apenas parcialmente legítimos para fins de amortização fiscal. Acrescenta que ao fiscalizar os anos-calendários anteriores e não questionar a formação do custo ou mesmo a dedução das despesas de amortização dos mesmos ágios objeto destes autos, as Autoridades Fiscais homologaram e aceitaram a legitimidade de tais operações, ocorrendo o que a doutrina denomina "*venire contra factum proprium*".

Logo após, no item **IV** da petição, intitulado **DOS FATOS: BREVE HISTÓRICO DAS TRANSAÇÕES**, tratando da primeira infração atuada (de dedução indevida de despesas com amortização de ágio), a Recorrente historia as sete operações de aquisição das empresas brasileiras, ocorridas entre 1998 e 2005, que deram origem aos ágios amortizados [(i) 5239, ocorrida em 19.8.1998; (ii) Consensus, ocorrida em 8.6.2005; (iii) CRL, ocorrida em 2.7.1999; (iv) Planaltão, ocorrida em 13.5.1999; (v) Sernamby, ocorrida em 21.5.2001; (vi) Matcar, ocorrida em 6.9.2000; e (vii) Newco Rio Preto, ocorrida em 29.8.2001].

Passa, então, a apresentar as razões que determinam a reforma da decisão recorrida, as quais podem ser sintetizadas conforme a seguir.

Situando as questões em discussão (item b.1), a Recorrente assinala que a discussão relacionada à primeira infração está fundamentada em apenas dois questionamentos. O primeiro diz respeito à falta de comprovação do pagamento do preço e do montante do ágio a ser reconhecido, e o segundo se refere à alocação feita exclusivamente para a expectativa de rentabilidade futura e à falta de comprovação do fundamento econômico do ágio.

E registra que o acórdão recorrido afastou o argumento trazido pela Fiscalização no Auto de Infração relacionado aos laudos de avaliação econômico-financeira quanto à forma de contabilização do ágio pela Recorrente, tendo em vista que admitiu que a sistemática exigida pela Fiscalização não estava prevista na legislação tributária então vigente, bem como afastou os demais questionamentos do Fisco quanto aos Laudos de Avaliação, isto é: (i) a ressalva feita pelos avaliadores de que não respondiam pelas informações fornecidas pelos interessados, e (ii) o fato de que as sociedades adquiridas pelo Grupo Carrefour teriam apresentado prejuízos em curto espaço de tempo. Assinala, então, que, por outro lado, a decisão recorrida, ao manter a glosa das despesas de amortização dos ágios em discussão, levou em consideração a existência ou não dos comprovantes de preço das aquisições, desconsiderando as provas robustas e claras que foram trazidas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário e Impugnação.

Passa a argumentar (item b.2) no sentido da comprovação dos pagamento dos preços e do montante do ágio reconhecido, conforme sintetizado a seguir:

a) em relação à comprovação dos pagamentos dos preços das aquisições de participações societárias considerados não comprovados pelo acórdão recorrido (o que ocorreu em relação a 7 das 9 aquisições), a Contribuinte aduz que as aquisições em discussão estão baseadas em contrato de compra e venda de ações/quotas devidamente assinados pelas partes, acrescentando que as aquisições possuem a comprovação do preço pago pela Recorrente, por meio de recibos de pagamento, atas societárias válidas e/ou lançamentos contábeis;

b) assinala que as operações realizadas pelas partes envolvidas nas 7 (sete) aquisições foram operações entre partes independentes em que, por óbvio, o pagamento do preço era condição fundamental da realização dos negócios, referindo que nenhum terceiro independente teria vendido seu negócio e transferido a participação societária sem que o preço fosse efetivamente recebido, tal como pretende assumir a Fiscalização e as Autoridades Julgadoras de 2ª Instância;

c) alega que a exigência da Fiscalização referente ao laudo contábil na data da aquisição, ou 30 (trinta) dias antes, com base no artigo 427 do RIR/99 não se aplica à Recorrente, sendo direcionado ao vendedor de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, que deve, na baixa do investimento, seguir o ali disposto;

d) ressalta que nos negócios entre partes independentes, a presunção é a favor do contribuinte, cabendo à Fiscalização comprovar que o pagamento não foi recebido pelo vendedor e que o ágio registrado pela Recorrente não existe;

e) destaca, para cada uma das 7 aquisições que tiveram o seu questionamento mantido pela decisão recorrida, os documentos que comprovariam o pagamento do preço total de aquisição e o montante de ágio;

f) *ad argumentandum*, traz disposições do RIR/99 e precedentes administrativos e judiciais para consignar que a contabilidade faz prova em seu favor, de forma que cabe à Fiscalização a prova da inveracidade dos fatos, não sendo procedente a mera desconsideração dos documentos apresentados pela Recorrente sem qualquer prova em contrário;

g) também *ad argumentandum*, afirma que grande parte das lojas adquiridas nas diversas aquisições já foi encerrada, de forma que, ainda que os valores investidos não tivessem sido desdobrados em valor de investimento e ágio-rentabilidade, evidentemente que todo o valor investido seria custo de aquisição dessas lojas e, neste caso, quando do encerramento das lojas, o valor a elas alocado deveria ser considerado como uma perda definitiva, dedutível para a Recorrente, nos termos do que estabelece o parágrafo terceiro, alínea (b), do artigo 70 da Lei 9.532/97;

h) em relação à demonstração da rentabilidade futura, aduz que a legislação tributária, pelo artigo 385, parágrafo 3º, do RIR/99, apenas exige que, caso o ágio seja baseado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade, o contribuinte archive uma demonstração desse fundamento como comprovante da escrituração, sendo que isso foi feito pela Recorrente nas 7 (sete) aquisições questionadas no presente processo. Assinala que a legislação, quando trata da documentação de suporte do ágio reconhecido pelo contribuinte, não faz menção a laudo ou a qualquer formalidade essencial ao documento;

Adiante, no item também numerado como IV da petição, intitulado **A SEGUNDA INFRAÇÃO: GLOSA DE DESPESAS RELACIONADAS ÀS PROVISÕES**

INDEDUTÍVEIS, a Contribuinte passa a tratar da segunda infração, alegando, em essência, o que segue:

a) que desde a Impugnação vem argumentando que essa suposta infração fiscal deve ser cancelada, na medida em que os saldos das contas contábeis em análise (Contas Contábeis 60.001.000, 61.540.500, e 71.000.000) não foram deduzidas para fins de apuração do IRPJ e CSL da sociedade (a ora Recorrente apresentou Parecer Contábil elaborado por perito independente que comprova a veracidade desse argumento), sendo que a Turma recorrida manteve a glosa apenas em relação às Contas 60001000 (Provisão PLR) e 61540500 (Multas não dedutíveis), por entender que tais valores supostamente não teriam sido adicionados à apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. Esse entendimento está embasado no fato de que o valor em discussão não se encontra na coluna de "Despesa Não Dedutível" da Linha 31 da DIPJ;

b) acrescenta que no Parecer Contábil já apresentado nos autos desse processo administrativo, a ora Recorrente demonstrou que os valores das Contas Contábeis 60.001.000, 61.540.500, e 71.000.000 (contas questionadas pela D. Fiscalização no Auto de Infração), refletidos na adição da Conta Contábil 45.000.001 e 33.120.000, foram efetivamente adicionados para fins de apuração de IRPJ e CSLL, conforme indicado na Linha 24 da Ficha 05A, o que é incontroverso, na medida em que foi reconhecido pela própria Turma Julgadora no Acórdão embargado;

c) traz no presente recurso especial "Parecer Complementar preparado por perito independente ('Parecer Complementar' - doc. no 14)" para sanar a dúvida referente à composição da Linha 31 da Ficha 05A, que foi o único fundamento utilizado pela Turma Julgadora para julgar improcedente o Recurso Voluntário da ora Recorrente em relação a essa infração fiscal e que já estava sanada pela documentação acostada aos autos. Sobre as conclusões do referido Parecer, a Recorrente assim argumenta:

326. Por meio do Parecer Complementar, a Recorrente demonstra claramente que os valores das Contas Contábeis 60.001.000, 61.540.500, e 71.000.000, que teriam originalmente afetado a Linha 31 da Ficha 05A foram transferidos para a Linha 24 da Ficha 05A pela reclassificação do valor de R\$ 29.851.258,24, conforme representação abaixo:

Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ EM GERAL		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
24.Demais Provisões	88.818.305,75	88.818.305,75
57200000 GM: PDD	17.195.570,56	
60020110 Provisao p/ Reclam Trabalhista	39.530.184,28	
63109900 Rev Prov Outr Riscos Operacion	-1.879.408,44	
63009900 Prov Outr Riscos Operacionais	4.120.701,11	
→ Reclassificação da Ficha 05A Linha 31	29.851.258,24	

327. Foi por conta da transferência do valor de R\$ 29.851.258,24 da Linha 31 da Ficha 05A para a Linha 24 da Ficha 05A que os valores das Contas Contábeis em discussão (60.001.000, 61.540.500, e 71.000.000) foram oferecidos

integralmente à tributação. A comprovação de que o valor de R\$ 29.851.258,24 é o resultante da soma das provisões identificadas no resultado e das demais contas de provisão contidas no passivo, e foi transferido para a Linha 24 da Ficha 05A, se encontram nas páginas 12 a 21 do referido Parecer Complementar.

328. Adicionalmente, a demonstração de que o valor de R\$ 29.851.258,24 (valor transferido da Linha 24 para Linha 31 da Ficha 05A) compõe o saldo de R\$ 88.818.305,75 lançado na Linha 24 da Ficha 05A se encontra nas páginas 20 e 21 do Parecer Complementar. A esse respeito, vale reforçar que os valores lançados da Linha 24 da Ficha 05A, de "Demais Provisões", foram integralmente lançados na coluna de "Parcelas Não Dedutíveis" da Ficha 05A, tal como representado abaixo:

(...)

329. Portanto, tem-se que:

- Os valores em discussão foram originalmente lançados na Linha 31 da Ficha 05A;*
- No entanto, esses valores foram reclassificados para a Linha 24 da Ficha 05A; e*
- A totalidade dos valores lançados na Linha 24 da Ficha 05A foram adicionados para fins de apuração de IRPJ e CSL, tendo sido lançados como "Parcelas Não Dedutíveis" na DIPJ.*

330. Outro fator que demonstra claramente que os valores em discussão não foram deduzidos para fins fiscais é que a DIPJ apresentada pela Recorrente coincide exatamente com a Demonstração do Resultado do Exercício da sociedade, o que também foi demonstrado pelo Parecer Complementar ora juntado.

331. Portanto, a Recorrente ressalta que o procedimento adotado não impactou os valores de IRPJ e CSL a recolher no ano-calendário de 2007, tendo em vista que os saldos questionados foram adicionados para fins de apuração desses tributos. Para fins do presente, foi demonstrado que os valores também não deduziram a sua base fiscal pela Linha 31 da Ficha 05A, tendo em vista que os respectivos saldos foram transferidos para a Linha 24 da Ficha 05A por meio da movimentação da composição do valor de R\$ 29.851.258,24.

332. Como demonstrado pelo Parecer Complementar:

- Os valores em discussão não foram incluídos na Linha 31 da Ficha 05A;*
- Esses valores se encontravam apenas na Linha 24 da Ficha 05A; porém*
- Eles não afetaram a base de cálculo tributável da Recorrente, pois o valor se encontra na composição de R\$ 88.818.305,75, o qual foi considerado na coluna "Parcelas Não Dedutíveis" dessa mesma Linha.*

333. Para melhor ilustrar a escrituração contábil acima referida, a Recorrente também anexa aos presentes autos

Quadro Demonstrativo de cada movimentação dos saldos em discussão (doc. no 15).

334. A Recorrente destaca que os documentos que demonstram a abertura das Linhas 24 e 31 da DIPJ, e que **evidenciavam inclusive a referida reclassificação do valor de R\$ 29.851.258,24** (valor reclassificado da Linha 24 para a Linha 31, e considerado como "Parcela Não Dedutível" na Linha 24) foram entregues à D. Fiscalização desde a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, no qual a D. Fiscalização solicitou a relação das contas contábeis que compunham todas as Linhas da Ficha 05A da DIPJ.

335. Tanto isso é verdade que com relação aos valores da conta 71.000.000 - Multa não dedutível/TaxasCorpDiferida(PL)IFRS, o r. Acórdão recorrido entendeu que de fato os referidos valores foram adicionados ao Lucro Real e à base de cálculo da CSL, não tendo sido mantida a glosa em relação à essa conta específica.

336. Ora, se o E. CARF reconheceu que os procedimentos contábeis adotados pela Recorrente em relação ao saldo da Conta 71.000.000 tiveram efeitos neutros e que foram ao final do período oferecidos à tributação, é evidente que tal entendimento também deverá ser aplicado às demais glosas em discussão, uma vez que os mesmos procedimentos foram adotados para demais valores.

337. Dessa forma, equivoca-se o r. Acórdão recorrido ao considerar que a Recorrente não teria demonstrado e comprovado a sua alegação de que os valores dos saldos contábeis em discussão não teriam sido adicionados para fins de apuração de IRPJ e CSL.

338. O Parecer Complementar ora apresentado pela Recorrente deixa claro que o entendimento consubstanciado no r. Acórdão Recorrido se mostra equivocado e merece ser reformado. Caso contrário, ter-se-ia a glosa de uma despesa que não foi deduzida para fins fiscais, resultando em tributação sobre o patrimônio da Recorrente.

339. Em verdade, o entendimento de que a Recorrente não teria demonstrado que os saldos das Contas Contábeis 60.001.000, 61.540.500 alocados à Linha 31 da DIPJ não afetaram a sua apuração de IRPJ e CSL, além de causar uma tributação sobre uma despesa não deduzida pela sociedade, acarretaria em nulidade da decisão em função da inobservância de todos os documentos e laudos já exaustivamente apresentados neste processo, os quais fazem prova em favor da Recorrente e demonstram de forma inequívoca a regularidade dos procedimentos adotados em relação aos saldos contábeis em discussão. Nesse sentido, aliás, é o posicionamento deste E. CARF:

(...)

340. De fato, todos os Laudos apresentados pela Recorrente já demonstravam que todos os saldos em discussão foram devidamente adicionados à base de cálculo da CSL e ao Lucro Real (**Doc. no 16**). A abertura das Linhas 24 e 31 da DIPJ

evidenciavam inclusive a referida reclassificação do valor de R\$ 29.851.258,24 (valor reclassificado da Linha 24 para a Linha 31, e considerado como "Parcela Não Dedutível" na Linha 24).

No item VI da petição a Recorrente argumenta pela "**ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA**", asseverando, resumidamente, que, tendo demonstrado que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade. Cita precedentes do STJ e do STF.

Finalmente no item VII da petição a Recorrente defende "**A IMPROCEDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA**", a Recorrente, em essência, cita jurisprudência do CARF em favor da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, e aduz que em 8.12.2014, na mesma sessão que aprovou a Súmula 105, foi rejeitada pelo Pleno da CSRF a proposta de Súmula que possivelmente autorizaria a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, restando evidente a impossibilidade de cobrança.

Ao final pede a Recorrente que o presente recurso seja "*integralmente acolhido e provido, com o objetivo de reformar parcialmente a r. Decisão recorrida e cancelar integralmente o Auto de Infração, juntamente com as penalidades e juros aplicados, com o consequente arquivamento do processo administrativo*".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 12.237 e ss.).

No item II das contrarrazões a Fazenda argumenta pela não comprovação das divergências conforme sintetizado a seguir.

Em relação à divergência suscitada quanto à matéria das premissas do ágio, a Fazenda alega que no acórdão recorrido entendeu-se que para amortizar o ágio a contribuinte precisava comprovar o efetivo pagamento do ágio, tanto que a fiscalização exigiu como prova do suposto pagamento os comprovantes de transferência bancária ou outros equivalentes. Assim, a prova do efetivo pagamento do custo total de aquisição, no caso, a sua ausência, foi fundamental para que a Turma afastasse possibilidade de amortização do suposto ágio.

Já no primeiro paradigma a efetividade do pagamento não foi em momento algum questionada, ao contrário foi infirmada em diversas passagens do voto, tendo o entendimento para o reconhecimento do direito de amortização do ágio se pautado no afastamento da simulação nas operações de reorganização societária. E acrescenta a Fazenda:

Pela leitura do primeiro acórdão paradigma, verifica-se que não há divergência jurisprudencial apta a embasar o recurso especial, porquanto não houve discussão acerca do efetivo pagamento, mas tão somente acerca da licitude das operações que deram origem ao ágio. Diversamente, no acórdão a autuação gira em torno da prova do efetivo pagamento, não tendo sido questionado pela fiscalização o desenho da operação.

Quanto ao segundo paradigma, alega a Fazenda que não abordou a questão de amortização de ágio, mas sim omissão de receitas apuradas a partir de depósitos bancários, asseverando o que segue:

Nesse sentido, o recorrente também não logrou demonstrar a existência de divergência jurisprudencial hábil a justificar o recebimento do recurso especial por ele interposto, uma vez que o paradigma, acórdão nº 01-05.531, não se presta a comprovar a divergência suscitada, pois, NÃO enfrentou a possibilidade da dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente à luz dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 (art. 386 do RIR/99). No acórdão paradigma as questões de divergência jurisprudenciais solucionadas cingiram-se ao exame da validade da tributação da receita omitida com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 8.541/92 e do aproveitamento dos custos não registrados para reduzir a receita omitida apurada, arbitramento de lucros em caso de incêndio; omissão de receitas com base em diferença apurada entre depósitos bancários e receitas contabilizados e omissão de receita sobre depósitos bancários não contabilizados nos anos de 1995 e 1996.

Ou seja, impossível invocar o dissídio jurisprudencial, uma vez que o confronto foi estabelecido entre arcabouços normativos completamente diversos.

Acrescenta a Fazenda que outro ponto primordial, e que afasta por completo a divergência suscitada quanto à amortização de ágio, diz respeito à questão de que diversos dos compromissos de aquisição firmados pela recorrente dispunham de cláusula que sujeitava os valores contratados a ajustes, a depender do resultado de auditorias a serem realizadas após o fechamento da negociação, o que reforça a necessidade de comprovação do efetivo desembolso realizado pela recorrente, o que foi acatado pelo relator. Esse aspecto conferiria singularidade do caso em discussão nos presentes autos, acrescentando a Fazenda o que segue:

A decisão de se exigir a prova do efetivo pagamento, também teve como fundamento uma peculiaridade do caso concreto, que era essa questão dos ajustes dependendo do resultado de auditoria a ser realizada posteriormente, de forma que somente então viria a fixar o preço final do negócio.

Assim, tendo em vista que nos paradigmas a discussão sequer tangenciou tal hipótese de possibilidade de flutuação do valor efetivamente desembolsado, em razão de ajustes decorrentes de auditorias posteriores ao negócio, não há que se falar em divergência entre as decisões.

Alega também a Fazenda que no acórdão recorrido resta claríssima a razão da impossibilidade de amortização dos ágios em questão, e o imperativo de se comprovar o efetivo pagamento, haja vista a ocorrência de operações no formato “casa e separa”, sendo que a presença de operações no referido formato afasta por completo o caso dos autos do arcabouço fático dos acórdãos paradigma, além de reforçar a necessidade da comprovação do efetivo pagamento, por meio de operações bancárias no valor constante dos contratos.

Já em relação à divergência suscitada quanto à matéria das provisões não dedutíveis, a Fazenda alega que o acórdão recorrido consignou expressamente tratar de discussão eminentemente probatória, o que invoca a necessidade dos paradigmas terem sido decididos sob o mesmo arcabouço fático, trazendo as mesmas despesas consideradas indedutíveis, o que não teria ocorrido. Acrescenta a Fazenda o que segue:

Pela simples leitura do acima transcrito, percebe-se claramente que a análise da matéria se restringiu às provas dos autos,

limitando-se à verificação das fichas da DIPJ. Concluindo a Turma pela manutenção da autuação, uma vez que não restou demonstrado que os valores computados em “Outras Despesas Operacionais” (linha 31 da Ficha 9A), nas quais se incluem as rubricas glosadas pelo Fisco, foram adicionadas à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ora, a recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório.

A decisão recorrida enfrentou todos os argumentos apresentados pela recorrente, e entendeu não ter restado demonstrado que as rubricas que pretendia deduzir, foram adicionadas ao lucro real e base de cálculo da CSLL, fundamentada, assim, na análise da documentação acostada aos autos e baseado na livre convicção dos julgadores.

A singularidade do contexto fático exposto na decisão recorrida, patente pela leitura das passagens acima transcritas, demanda do mesmo modo, que o recurso especial não seja conhecido em face da ausência de demonstração de que, discutindo casos similares, foi dada interpretação jurídica diversa.

Logo, seja diversidade dos quadros fáticos nos quais proferidos os acórdãos indicados como paradigmas e a decisão impugnada, seja pela falta de combate e seguimento do recurso em relação a todos os fundamentos em que lastreado o acórdão recorrido, o fato é que o recurso especial manejado pelo contribuinte interessado não merece seguimento.

No item **III** das contrarrazões, a Fazenda apresenta sua argumentação pela manutenção do acórdão recorrido.

Em relação à alegação de decadência trazida pela Contribuinte, os argumentos da Fazenda são os já apresentados quando do oferecimento das contrarrazões de recurso voluntário, os quais podem ser assim sintetizados:

a) fazendo referência aos arts. 150 e 173 do CTN, assevera que, para a contagem da decadência, deve-se ter em mira o fato gerador da obrigação tributária, sendo que sem a materialização de alguma hipótese de incidência prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de contagem do prazo decadencial. Conclui que, não havendo fato gerador, não haverá prazo decadencial a ser contado;

b) aduz que no caso do IRPJ da CSLL, não ocorrendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e o resultado ajustado positivo do exercício (antes da provisão para o imposto de renda), não haverá prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir as respectivas obrigações tributárias, não havendo o que lançar;

c) trazendo disposições do RIR/1999, afirma que o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária não se enquadra como fato gerador de algum tributo federal. Assim, o pagamento de um ágio não implica qualquer prazo decadencial a favor de quem o pagou e/ou contra o Estado;

d) refere que, ao adquirir uma participação societária com ágio, a pessoa jurídica adquire uma expectativa de direito de, no futuro, caso ocorra a situação prevista na legislação, poder amortizar esse valor na apuração dos tributos por ela devidos, caso seja de seu interesse. Nessa hipótese, caso o investimento que deu origem ao ágio seja reunido com o próprio ágio (em resumo), a mais valia anteriormente paga passará a ter conotação fiscal. O ágio pago, que nunca foi e nunca será fato gerador de nenhuma obrigação tributária, passa a ter condições de influenciar na apuração da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa que o pagou, se ela passar a amortizá-los;

e) afirma que a se seguir o raciocínio da Recorrente, diante do registro de um ágio em um livro de uma empresa deveria a Fiscalização averiguar a sua regularidade e glosar de forma cautelar o seu registro, haja vista que o sujeito passivo pode, no futuro, caso se envolva em uma reunião patrimonial-societária, deduzir a sua amortização na apuração do IRPJ e da CSLL;

f) acrescenta que anuir com o raciocínio defendido pela Contribuinte significa abrir um caminho livre para a fraude, pois será dado aos contribuintes o melhor de dois mundos, quais sejam: 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 que contra ele foram constituídos, este CARF considerará que o direito de a Fazenda glosar aquele registro já decaiu;

g) conclui que somente quando o contribuinte deduz o ágio na apuração do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos, o Fisco tem algo a homologar. Antes disso, o Estado não tem qualquer fato tributário que envolva o ágio pago pela empresa. E refere que no caso dos presentes autos, embora o ágio tenha surgido em operações societárias realizadas em entre 1998 e 2005, os seus efeitos tributários repercutem sobre anos posteriores, inclusive o de 2007, objeto das glosas;

h) faz analogia com o tema da revisão de prejuízos fiscais utilizados pelos contribuintes para reduzir sua tributação futura, referindo ser uníssono nos Tribunais pátrios que, não sendo fatos geradores tributários, não há que se falar em transcurso do prazo decadencial, e que, o prazo decadencial para o lançamento deve ser contado a partir do tributo apurado pelo sujeito passivo, não do registro da rubrica que será utilizada no futuro como benefício fiscal. Menciona julgados do TRFs;

i) aduz que na esteira do raciocínio que desenvolveu, sobressai como uma consequência lógica a necessidade de que o contribuinte resguarde os documentos capazes de afetar as bases de cálculo futuras, durante o prazo que dispõe a Fazenda Pública para aferir a regularidade dessas bases. Não por outro motivo, é exatamente o que determina o artigo 264 do RIR/99;

j) sobre a alegação da Recorrente de que os anos precedentes ao de 2007, objeto dos presentes autos, já haviam sido fiscalizados sem que a dedução dos ágios tivesse sido questionada, aduz que no caso de já ter sido fiscalizada a mesma matéria, o reexame do período fiscalizado é permitido pelo art. 7º da Lei nº 2.354 de 29 de novembro de 1954, e pelo art. 34 da Lei nº 3.470, de 1958, reproduzidos no art. 906 do RIR de 1999. Refere que no presente caso "o MPF-F de pág. 2, determinou o procedimento de fiscalização do IRPJ para o

período de 01/2007 a 12/2007, assinado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil Demac São Paulo", concluindo que o fato de o contribuinte ter sido objeto de fiscalização em períodos anteriores a 2007 não significa a homologação das suas ações.

Já em relação à primeira infração autuada (de dedução indevida de despesas com amortização de ágio), os argumentos da Fazenda são, em essência, os que seguem:

a) afirma que, embora a Contribuinte anexe documentos que assevera comprovarem os pagamentos (contratos e deliberações societárias que foram contabilizadas e registradas e divulgadas na mídia) e destaque que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte e que o autuante não provou a inveracidade dos fatos, conforme minuciosamente esmiuçado pela DRJ, das 9 (nove) aquisições, apenas para duas foram apresentados comprovantes hábeis de pagamento;

b) alega que a Recorrente não se contrapõe aos fatos apurados pela fiscalização e pela DRJ, no que tange à comprovação dos pagamentos, apenas entende que os contratos de compra e venda de ações/quotas, os recibos de pagamento, as atas societárias referentes às reorganizações e os lançamentos contábeis fazem prova suficiente de que o valor foi efetivamente pago. Entretanto, afirma a Fazenda, o efetivo sacrifício patrimonial oferecido em troca das participações societárias adquiridas não foi comprovado;

c) aduz que, nos termos do art. 923 do RIR/99, a documentação hábil a comprovar o pagamento de um ágio só pode ser aquela que evidencia não apenas os termos de um acordo *inter partes*, mas também o efetivo desembolso da quantia correspondente, assinalando que diversos dos compromissos de aquisição firmados pela recorrente dispunham de cláusula que sujeitava os valores contratados a ajustes, a depender do resultado de auditorias a serem realizadas após o fechamento da negociação, sem que os resultados dessas auditorias tenham sido trazidos aos autos;

d) quanto aos laudos de avaliação, afirma que "*a autoridade fiscal fala que 'a expectativa da rentabilidade é valor residual a ser apurado depois de valorados a mercado os ativos e passivos identificáveis'*", uma vez que não há que se falar em ágio por expectativa de rentabilidade futura sem antes avaliar o valor de mercado do patrimônio adquirido. E pondera que "*em que pese a imprecisão da terminologia utilizada no texto legal (que sugere ser ágio a diferença entre valor de patrimônio líquido e valor de mercado), está claro que apenas o valor pago em função da rentabilidade futura é que é passível de amortização fiscal'*".

e) aduz que a questão primordial levantada pela autoridade fiscal, e que a recorrente não logrou infirmar, reside no fato de que o laudo que atesta o valor da empresa tomando como base apenas a valoração contábil do seu PL, sem valorar a mercado seus ativos e passivos, não se presta a quantificar com precisão a parte do valor desembolsado que se refere ao ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura da adquirida;

f) ataca o entendimento da Recorrente de que, como a lei não especifica em detalhes como deve se dar a demonstração da diferença entre o valor de PL e o custo de aquisição (art. 385 §3º do RIR/99), essa demonstração pode ser feita ao bel critério do contribuinte. Aduz que se a legislação: (i) exige que o valor excedente ao PL (chamado de ágio) seja "destrinchado" em valor de mercado, valor de rentabilidade futura e fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas; (ii) concede relevante benefício fiscal a apenas uma dessas parcelas; e (iii) determina que a demonstração dessa divisão seja arquivada como comprovante da operação, sendo evidente que essa demonstração não é algo de somenos

importância. Pondera que, embora não se tenha determinado uma fórmula rígida para sua elaboração, é inconteste que ela deve ser hábil a comprovar, estreme de quaisquer dúvidas, a realidade acerca da composição dos valores desembolsados na aquisição, de acordo com as categorias elencadas na Lei Fiscal;

g) cita doutrina de Marco Aurélio Greco que registra que "*se, depois de determinado o valor atual dos bens corpóreos (letra "a"), dos intangíveis identificados e do fundo de comércio (letra "c") (este último, na medida em que for identificável), ainda subsistir alguma parcela do ágio que não seja resultante de um dos dois fundamentos econômicos anteriores, então essa parcela remanescente corresponderá a um item distinto, autônomo que seguirá o regime da alínea "b" do §2º, e conclui que se os laudos em que se baseou a recorrente para justificar o ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura das suas investidas sequer tangenciaram a avaliação dos bens a valor de mercado, eles evidentemente não se prestam a apurar, com a devida acuracidade, a parcela do valor pago que representa essa expectativa;*

h) passa a destacar vícios pontuais apontados pela Fiscalização "*que também comprometem a dedutibilidade dos ágios registrados*", nos seguintes termos:

Matcar

O laudo de avaliação apresentado, supostamente elaborado pelo HSBC, não está firmado nem identifica seus autores. O fato de a legislação não exigir forma específica para o laudo não dispensa as formalidades básicas. Já foi abordada nestas contrarrazões a importância do referido demonstrativo da composição do ágio para fins fiscais, não existindo credibilidade suficiente na apresentação de documento apócrifo para justificar a expectativa de rentabilidade futura do empreendimento.

Ademais, há divergências entre a avaliação realizada no referido laudo (R\$ 4.886.000,00), o valor firmado no contrato de compromisso de aquisição (R\$ 4.500.000,00 – sujeito a ajustes dependendo do resultado de auditoria a ser realizada posteriormente) e o valor do resultado dessa auditoria (TVF, fls 3187). Tais divergências reforçam a necessidade de comprovação do efetivo desembolso realizado pela recorrente, conforme explicitado anteriormente.

Planaltão

De maneira semelhante ao caso anterior, o contrato previa a possibilidade de ajustes no preço da aquisição a depender da conclusão de auditoria superveniente, sendo que não se sabe o impacto dessa auditoria sobre o preço final, eis que não foi apresentado seu resultado. A presença de cláusula dessa natureza nos contratos reforça a necessidade de comprovação do efetivo desembolso realizado pela recorrente, conforme explicitado anteriormente.

(...)

Consensus

Cabem aqui as mesmas considerações mencionadas na operação acima.

Além disso, o laudo de avaliação econômico-financeira é posterior à data da aquisição do investimento. O laudo,

elaborado em janeiro de 2006, pretende servir de fundamento para o ágio na operação de aquisição concluída em 15/06/2005.

O artigo 386 do RIR/99, em especial o seu inciso III, dispõe que, uma vez uma empresa controladora tendo absorvido o patrimônio de uma controlada, a qual tenha adquirido a participação societária com ágio, essa “mais valia” poderá ter a sua amortização deduzida na apuração do lucro real se o seu fundamento econômico tiver sido a rentabilidade futura da participação societária adquirida.

Por fundamento, razão ou justificativa econômica, que leva ao surgimento de um ágio, por sua vez, deve-se entender o elemento volitivo que faz uma empresa adquirir a participação societária de outra. O fundamento econômico, assim, não é um simples documento, mas sim a vontade real que fez parte do negócio firmado.

Neste sentido, o artigo 385 do RIR/99 estabelece que o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa.

Por certo, tendo o artigo 385 determinado que o lançamento do ágio deve registrar o fundamento econômico, e que essa justificativa deve estar arquivada na contabilidade da empresa, não há como imaginar que o documento que ateste a razão econômica de um ágio seja elaborado após o seu efetivo pagamento.

Caso o referido documento seja produzido após o pagamento da “mais valia”, com certeza, o registro contábil do ágio, que ocorre quando do seu efetivo pagamento, não terá qualquer fundamento a que se referir, haja vista que não haverá qualquer informação a ser arquivada na contabilidade que demonstre a sua existência.

Outrossim, além do que prevê a norma, a anterioridade do laudo econômico ao pagamento do ágio também decorre de uma questão de ordem lógica.

Com efeito, a anterioridade do documento que atesta o fundamento econômico do ágio ao seu efetivo pagamento, em que pese não estar expressamente prevista na lei, decorre de uma estrutura lógica que se impõe à realização dos atos negociais que propiciam o surgimento de um ágio. Sendo o ágio fruto de uma negociação, onde uma parte adquire de outra um bem (participação societária), a ordem necessária dos fatos é que a parte adquirente estude o seu interesse no bem antes do negócio ser fechado. Imaginar o contrário, seria admitir que a parte adquiriu o bem e depois analisou se tinha interesse na compra já realizada. O ato existiria antes da vontade. Um absurdo!

Assim, numa operação pela qual uma participação societária é adquirida, a razão econômica que justifica o preço cobrado/pago necessariamente deve anteceder o seu efetivo desembolso. Em face de um negócio realizado, o estabelecimento

entre as partes do valor envolvido indispensavelmente antecede a sua circulação. Não há como pensar o contrário.

Admitir que, na realização de um negócio, a efetiva circulação de riquezas entre as partes possa anteceder a razão econômica que levou ao estabelecimento do valor que seria recebido/pago, significa afastar, em última análise, a regra fundamental da Economia da oferta e da demanda. A demanda não mais influenciará o preço de bens negociáveis, haja vista que ela ocorreria depois do pagamento.

Com efeito, os pagamentos seriam feitos sem qualquer razão econômica, sem qualquer interesse. Em momento posterior, as partes iriam analisar as suas reais intenções na persecução do negócio já firmado.

Portanto, a anterioridade do laudo econômico é tanto uma imposição de ordem contábil, imposta pela norma, assim como uma questão de ordem lógica, pois se assim não ocorrer, não há como imaginar a ocorrência dos fatos. Se a lei exige que o lançamento do ágio demonstre a sua justificativa econômica, a qual deve ser demonstrada por documento arquivado na escrituração da empresa, por certo que esse documento deve ser elaborado antes do pagamento do ágio, nunca depois. Se a ordem natural das coisas implica a demanda (interesse) surgir antes da efetiva negociação, não há como imaginar o inverso.

Desta feita, haja vista o que até aqui foi exposto, demonstra-se que, para o reconhecimento da dedutibilidade de um ágio nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99, esse ágio deve ter se pautado na rentabilidade futura da participação societária adquirida. E, para a aferição dessa razão econômica, deve o documento que a atesta ter sido elaborado antes do efetivo pagamento da “mais valia” a que se refere.

Newco

Não foi entregue qualquer relatório que confirmasse a existência, o montante, e o fundamento da mais valia registrada (fl. 3192).

5239 - STOC

Cabem aqui as mesmas considerações mencionadas nas operações acima, sobre o contrato prever hipótese de ajustes no preço acertado, a depender de futura auditoria a ser realizada, sendo que não há notícia do resultado dessa auditoria, e nem comprovante dos valores efetivamente desembolsados.

Ademais, conforme explicado pela autoridade autuante às fls. 3193/3194, o Carrefour teria calculado o ágio na aquisição da STOC tomando como base o capital social da empresa (R\$ 57.777.000,00) e não o valor do seu patrimônio líquido (R\$ 67.400.000,00), o que majorou indevidamente o valor do ágio.

Sernamby

Cabem aqui as mesmas considerações mencionadas nas operações acima, sobre o contrato prever a hipótese de ajustes no preço acertado, a depender de futura auditoria a ser realizada, sendo que não há notícia do resultado dessa auditoria, e nem comprovante dos valores efetivamente desembolsados.

No que se refere à segunda infração autuada (glosa de despesas relacionadas às provisões indedutíveis), a Fazenda assevera que "*as razões e o Parecer Técnico trazidos no recurso voluntário apenas reafirmam o quanto já argumentado na impugnação, o que não é capaz de infirmar o auto de infração*" e transcreve trecho do acórdão da DRJ que engloba os itens 2.2.1, 2.2.2 e 2.2.3 daquele julgado. Conclui, então, que "*tendo em vista que o recurso apresentado não logrou infirmar estas constatações, deve ser mantida integralmente o lançamento de ofício referente às provisões deduzidas indevidamente*".

Finalmente no que toca ao tema da **incidência juros sobre a multa de ofício**, a Fazenda alega, em apertada síntese, o que segue:

a) ataca a indagação de que muitos se utilizam para afastar a incidência de juros sobre a multa (se no conceito de crédito trazido pelo art. 161 do CTN estivesse abarcada a multa quais seriam as "penalidades cabíveis" mencionadas nesse mesmo dispositivo?). Refere que o art. 161 é um exemplo de que o legislador pátrio não prima pela qualidade da redação das leis que elabora, sendo preciso interpretá-lo em função da realidade jurídica e fática sobre a qual vai ser aplicado;

b) citando os arts. 113, § 1º, e 139 do CTN, aduz que por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Conclui, então, que tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional. Cita doutrina em favor de suas razões;

c) assevera que, a permanecer o entendimento literal segundo o qual na expressão "crédito não integralmente pago" não estaria incluída a multa de ofício, a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo da obrigação acessória, ficaria comprometida;

d) defende a cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC, afirmando que não se pode extrair que o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 quando utilizam, respectivamente, as expressões "débitos para com a União" e "débitos a que se refere este artigo", estejam a se referir unicamente a débitos de tributos. Aduz que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/1996 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo (principal);

e) conclui que a Lei nº 9.430/1996 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a "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", que é a Taxa SELIC;

f) ataca o entendimento daqueles que afirmam que "*se se entender que nas expressões "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" e "débitos a que se refere este artigo", constantes, respectivamente, do caput e do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos os créditos tributários (principal e multa de ofício) devidos à União, então haveria cobrança de multa de mora sobre multa de ofício, já que o caput do mesmo artigo 61 manda acrescer a tais débitos 'multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso'*".

Ao final, peticiona a Fazenda que não seja conhecido o recurso especial, em razão da ausência de um dos pressupostos de admissibilidade do recurso, ou, eventualmente, caso ultrapassada a preliminar, seja negado provimento ao recurso, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo, assim como as contrarrazões. Adiante enfrento as preliminares de inadmissão apresentadas pela Fazenda Nacional nas contrarrazões. Antes, no entanto, faço um breve apanhado sobre as infrações sob apreciação no presente recurso e as matérias em discussão.

Como se viu, subsistem duas infrações combatidas pela Contribuinte no presente, quais sejam (i) glosa de dedução de amortização de ágio considerada indevida e (ii) glosa de dedução de despesas relacionadas a provisões não dedutíveis.

Em relação à **primeira infração (amortização de ágio indedutível)**, a Contribuinte questiona os dois fundamentos principais para a autuação fiscal, quais sejam (i.1) suposta ausência da comprovação do pagamento efetivo do ágio e (i.2) suposto vício nos laudos apresentados (não haveria avaliação dos bens a valor de mercado, mas tão somente a avaliação quanto à rentabilidade futura). Para cada um desses fundamentos, a Contribuinte aponta uma matéria objeto de divergência de interpretação da legislação tributária, trazendo, para cada matéria, dois acórdãos paradigma.

Importante rememorar que a autuação fiscal envolveu ágios originados de 9 aquisições de empresas ocorridas entre 1998 e 2005, sendo que no acórdão ora recorrido foram considerados não comprovados os pagamentos referentes a 7 das 9 aquisições (as glosas referentes as outras duas aquisições já haviam sido afastadas pela DRJ, decisão que foi mantida na apreciação do recurso de ofício).

Traz também a Contribuinte divergência assentada sobre a decadência do direito de constituição de crédito tributário referente a essa infração.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional questionou a admissibilidade do recurso da Contribuinte em relação à divergência correspondente ao primeiro fundamento da autuação fiscal (ausência da comprovação do pagamento).

Em relação à **segunda infração (deduções referentes a provisões indedutíveis)**, a Contribuinte questiona a conclusão da Fiscalização de que as despesas em questão não foram adicionadas na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, procurando demonstrar que foram, sim, adicionadas. Aponta aqui divergência de interpretação apontando dois acórdãos paradigmas.

Aqui a Fazenda Nacional também questionou a admissibilidade do recurso.

A Contribuinte traz ainda dois temas em seu recurso para os quais apontou dissídio jurisprudencial, quais sejam abusividade da multa de ofício aplicada (75%) e não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em que pese haver duas preliminares de inadmissibilidade do recurso da Contribuinte apresentadas nas contrarrazões da Fazenda, princípio a apreciação pelo tema da decadência referente à infração de amortização de ágio indedutível, eis que é prejudicial ao mérito das demais matérias vinculadas a essa infração.

Preliminar prejudicial de mérito - decadência referente à infração de amortização de ágio indedutível

Como se viu, o recurso da Contribuinte alega decadência do direito de constituição de crédito tributário referente à infração de amortização de ágio indedutível. Sustenta sua posição asseverando que se deve considerar, para fins de contagem do prazo decadencial, somente a data em que foi gerado tal ágio e não sua amortização. Assim, como os ágios foram gerados nos anos-calendário de 1998 a 2005, na data da autuação (27.11.2012) se encontrava decaído o direito das autoridades fiscais de reverem tais operações, ainda que as despesas de amortização de ágio glosadas tenham sido deduzidas no ano-calendário de 2007.

Aduz que este entendimento está fundamentado em quatro argumentos distintos: (i) o lançamento fiscal que será homologado pelas autoridades fiscais ocorre no momento em que a perda é gerada (incorporação da Adquirida pela Adquirente); (ii) não existe norma específica que autorize as autoridades fiscais a contestarem ágios gerados há mais de cinco anos; (iii) uma autuação fiscal que pretenda contestar operações ocorridas há mais de cinco anos ofende ao princípio da segurança jurídica; (iv) no momento em que ocorre a efetiva amortização fiscal do ágio, as autoridades fiscais podem apenas contestar aspectos formais relacionados à sua dedutibilidade.

Observa que no ano-calendário de 2012, não era nem mais obrigada a guardar documentos fiscais relativos aos anos-calendários de 1998 a 2005, bem como que já foi fiscalizada em relação a anos-calendário anteriores ao de 2007, em períodos que houve dedução de despesas de amortização fiscal dos mesmos ágios objetos do presente processo, não sendo possível admitir que os ágios por ela registrados pela Recorrente sejam apenas parcialmente legítimos para fins de amortização fiscal (alega que se daria aqui o que a doutrina designa como "*venire contra factum proprium*").

Já a Fazenda Nacional alega que para a contagem da decadência, deve-se ter em mira o fato gerador da obrigação tributária, sendo que sem a materialização de alguma hipótese de incidência prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de contagem do prazo decadencial. E, trazendo disposições do RIR/1999, afirma que o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária não se enquadra como fato gerador de algum tributo federal, assinalando que, ao adquirir uma participação societária com ágio, a pessoa jurídica adquire uma expectativa de direito de, no futuro, caso ocorra a situação prevista na legislação, poder amortizar esse valor na apuração dos tributos. E conclui que somente quando o contribuinte deduz o ágio na apuração do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos, o Fisco tem algo a homologar.

Pois bem, já tive a oportunidade, muito recentemente, de me pronunciar sobre semelhante arguição de decadência. Com efeito, o caso então apreciado tratava, igualmente, de ágio gerado e amortizado no âmbito de operações de reestruturação societária,

cuja despesa de amortização foram glosadas pela auditoria fiscal por considerar que o ágio fora artificialmente gerado. O sujeito passivo, em Recurso Especial, também invocou a decadência de o Fisco questionar a legitimidade dos atos que envolveram o aproveitamento do ágio naquele caso.

O tema foi analisado e decidido no âmbito da Resolução nº 9101-000.015, proferida em sessão de julgamento realizada 7/4/2016, nos autos do processo nº 16561.000222/2008-72, depois incorporado ao acórdão nº 9101-002.814, de 11 de maio de 2017, ocasião em que esta 1ª Turma da CSRF acolheu o voto por mim proferido, à unanimidade, pelo que peço *vênia* para transcrevê-lo:

Aduz a contribuinte que a auditoria fiscal não poderia questionar a legalidade dos atos que teriam dado direito ao aproveitamento do ágio surgido em 2001, porque transcorridos mais de 5 (cinco) anos entre os fatos que propiciaram o surgimento desse ágio, em 2001, e a lavratura dos autos de infração, em dezembro de 2008.

Nas contrarrazões apresentadas, a PFN afirma que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio não se submetem ao prazo decadencial tributário e que a preclusão, por ser instituto eminentemente processual, não se aplica à atividade fiscalizatória do Estado.

Em que pese muito bem fundamentada, não posso concordar com a tese da contribuinte e permitir seja dada tão extensa interpretação aos comandos que regem o prazo decadencial no Código Tributário Nacional.

Como leciona o Prof. Eurico Diniz de Santi, "*Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário...*" (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo. Max Limonad, 2000, p. 141, 142).

Nesse mesmo sentido é o entendimento já pacificado pelo STJ, assentado em vários julgamentos de recursos, com efeito de repetitivo, aos quais se deu a mesma interpretação e aplicação ao instituto da decadência no âmbito do direito tributário, como se verifica do seguinte trecho do voto proferido pelo Exmo. Ministro Luiz Fux, no julgamento do REsp 973.733/SC.

Deveras, a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

(*) destaquei

Portanto, os prazos decadenciais previstos no CTN Lei nº 5.172, de 1966 arts. 150 e 173, aplicam-se exclusivamente à constituição de crédito tributário pelo lançamento.

É verdade que ao Fisco não compete desconstituir atos societários pactuados no passado, mas a validade desses instrumentos pode ser questionada, e até afastada, caso efeitos perniciosos decorrentes desses atos vierem a comprometer a apuração de tributos em períodos não alcançados pelo prazo decadencial, razão pela qual também não tem qualquer amparo a alegação da contribuinte de que existe preclusão processual no âmbito do procedimento fiscal.

No presente caso, o surgimento, em 2001, do ágio não produziu efeitos tributários dos períodos anteriores ao início da amortização, e, porque até então, não interferiu na apuração dos tributos ora em comento. Essa interferência veio a ser materializada com o início da amortização do ágio, no ano-calendário 2002 e, subseqüentemente, nos anos de 2003 e 2004. Foi, então, a partir do ano-calendário 2002, que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se viram reduzidas por influência direta da dedução do valor da amortização que passou a ser efetuada e é sobre esses anos-calendário que deve se dar a análise da ocorrência, ou não, da decadência.

Ou, em outras palavras, o prazo decadencial deve ser contado a partir do momento em que se verificam os efeitos tributários do ágio, pois é aí que surge o fato gerador decorrente de toda a operação. Assim, descabe falar em fatos geradores decorrentes do ágio por ocasião do seu surgimento, daí porque inexistente contagem de prazo decadencial nesse período.

Portanto, neguei provimento ao Recurso Especial do Contribuinte porque rejeitei a tese da decadência em relação a períodos que não dizem respeito aos fatos geradores objeto do lançamento de ofício ora em análise, nos termos do voto acima escrito e que foi lido e votado por ocasião desta sessão, de forma a se permitir adentrar na análise do conhecimento e mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No presente caso, da mesma forma, alega a Contribuinte que como os ágios foram gerados nos anos-calendário de 1998 a 2005, na data da autuação (27.11.2012) se encontrava decaído o direito das autoridades fiscais de reverem tais operações, ainda que as despesas de amortização de ágio glosadas tenham sido deduzidas no ano-calendário de 2007.

Ocorre que, como dito, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, nos artigos 150 e 173, se destinam a atividade de lançamento. E o lançamento só pode ser efetuado ou revisto, quando da ocorrência do fato gerador. E o fato gerador somente ocorre quando implementadas as circunstâncias materiais, espaciais e temporais previstas na regra-matriz de incidência tributária. Não ocorrendo o fato gerador, não haverá como começar a fruir o decurso do prazo decadencial.

As operações que levaram ao surgimento dos ágios, cujas amortizações foram objeto de glosa pela auditoria fiscal, neste processo, não dão ensejo à ocorrência de fato gerador de obrigação tributária. O fato gerador somente ocorre quando, em decorrência dessas amortizações, há alterações nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, alterações essas que deram ensejo à ocorrência de fatos geradores desses mesmos tributos. Foi então que passou a correr o prazo decadencial de que trata o CTN, que será objeto de apreciação em tópico distinto.

Não há, assim, qualquer ofensa à segurança jurídica como alega a Recorrente, mas sim estrito cumprimento das disposições legais sobre o instituto da decadência.

Correto, portanto, o acórdão recorrido quando consigna em sua ementa que somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Em reforço a tal entendimento, trago à colação excerto do acórdão do TRF da 4ª Região, prolatado no AMS 200270000395534 (Rel. Des. Maria Lúcia Luz Leiria. DJ 14/04/2004), trazido pela PFN em suas contrarrazões:

Dessa forma se configura o objeto do presente mandamus: a apuração procedida de diferenças de bases de cálculo negativas, referente ao ano de 1994, da qual a impetrante teve ciência tão-somente em 1º.11.2000, configura ato ilegal? Operou-se a decadência do direito do fisco ajustar diferenças? Tenho que não, uma vez que, como bem salientado pelo MM. Juízo a quo, o auto de infração em questão não constituiu crédito tributário, nos termos de artigo 142 do Código Tributário Nacional. Isso porque sequer havia crédito fiscal, mas tão somente prejuízo, o que não configura fato gerador da contribuição social em tela, que é o lucro líquido.

O que houve, sim, foi uma revisão e ajuste de prejuízo lançado, o qual, saliente, não implica em crédito em favor do contribuinte, mas apenas em expectativa de direito - verdadeiro favor legal - à compensação de eventual lucro apurado nos exercícios seguintes.

Daí porque entendo que não tem a impetrante direito líquido e certo a ensejar a utilização de ação mandamental e a concessão da segurança.

Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da CSLL, qual seja, o lucro líquido, é que se configura o direito a eventual compensação com prejuízo anteriormente apurado, bem como o dever do Fisco em proceder à fiscalização dos dados lançados – inclusive de prejuízo.

Dessa forma, não tendo se verificado lucro, não havia o porque de se proceder à fiscalização, não se configurando a alegada decadência. O instituto da decadência diz respeito ao prazo conferido pela lei à fiscalização para que seja procedido ao lançamento e constituído o crédito fiscal.

Contudo, in casu o que se deu foi a verificação de apuração em um ano-calendário de base de cálculo negativa – que não constitui, de plano, crédito a favor do contribuinte - que afeta contribuição devida nos anos-calendário seguintes, em face da possibilidade de compensação constante do artigo 16 da Lei nº 9.065/95, tendo tão-somente o fisco ajustado os prejuízos lançados pela impetrante.

Por fim, cumpre remarcar que a atividade de fiscalização pela Fazenda dos procedimentos dos contribuintes não se confunde com a lançamento de tributo, a qual deve, sim, observar prazo de decadência. A um, porque a fiscalização procedida não constituiu crédito fiscal, não determinando valor a pagar; a dois, porque o contribuinte tem apenas expectativa de direito à compensação dos prejuízos apurados; a três, porque tem o Fisco a prerrogativa de verificação da correção das

informações (prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas), uma vez que a determinação dos valores a serem compensados não são os pretendidos pelo contribuinte, mas os efetivamente constatados pelo Fisco. (grifo nosso)

Por fim, cite-se a seguinte ementa do acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento do RE nº 344.994/PR:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITADA A TRINTA POR CENTO. IRPJ E CSSL. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. CONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO, COM RESSALVA DO PERÍODO DE APLICAÇÃO RELATIVO À CSSL, EM OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

Primeiramente, é de ser reformada a sentença na parte em que reconheceu a decadência do IRPJ. Como bem destacado pela União Federal, na verdade, o fato gerador do referido tributo deu-se em 1998, já que foi, naquela data que houve a dedução integral dos prejuízos fiscais acumulados dos exercícios de 1993 e 1994. Assim, o prazo para a constituição do crédito tributário se iniciou, nos termos do artigo 173, I do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em 1º de janeiro de 1999, terminando em 31 de dezembro de 2004. Como o auto de infração foi lavrado em 21 de julho de 2003, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário. Afastada a ocorrência da decadência, é de se registrar, quanto à legislação aplicável à matéria trazida na impetração, que a matéria foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da legislação que trata dos recursos repetitivos, tendo concluído pela constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95, que limitaram em 30% a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em anos-bases anteriores, para fins de apuração da CSL e do IRPJ (RE n. 344994/PR, Rel. orig. Min. Marco Aurélio, rel. para o Acórdão Min. Eros Grau, j. 25/03/09, informativo 540 do STF) Mesmo ue não tenha havido a publicação do citado acórdão, os Ministros daquela Suprema Corte têm solvido a questão por meio de decisões monocráticas, fazendo referência ao julgado acima transcrito. Confira-se: RE 599530/SP, DJ 25/05/09 e RE 383118/PR, DJ 27/05/09, Rel. Min. Menezes Direito. Em razão da inversão do resultado do julgamento, condeno a autora ao pagamento de honorários advocatícios no percentual de 2% do valor atualizado da causa. Apelação da União Federal e remessa oficial providas. Apelação da autora desprovida. (APELREE 200561100072202. Rel. Des. MARCIO MORAES. DJ 08/04/2011) [destaques não constam no original]

Com respeito ao argumento de que no ano da autuação fiscal (2012) a Contribuinte não era mais obrigada a guardar documentos fiscais relativos aos anos-calendários de 1998 a 2005, entendo que se o art. 264 do RIR/1999 estabelece obrigação de a pessoa jurídica "*conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial*", e se, à luz do que se viu, o direito de glosar as despesas de amortização de ágio não decaiu, estava a

Recorrente obrigada a conservar os documentos referentes à origem do ágio no ano da autuação.

Somente quando se operar a decadência do direito de a autoridade fiscal glosar as deduções das amortizações do ágio, a qual é contada das deduções e não da constituição do ágio, é que se extingue a obrigação de conservar os documentos em tela.

Finalmente com relação ao argumento de que a Contribuinte já fora fiscalizada para períodos anteriores aos da glosa, nos quais também houve dedução de despesas de amortização dos mesmos ágios objeto do presente processo, sem que as deduções tivessem sido questionadas, não há reparos ao acórdão recorrido quando consigna que "*o procedimento fiscal anterior teve escopo distinto do que redundou no presente lançamento e o segundo exame do período foi devidamente pela autoridade competente conforme exige o art. 906 do RIR/1999*".

Afasto, portanto, a alegação de que teria ocorrido a decadência do direito de o Fisco questionar as operações que deram ensejo ao surgimento dos ágios tratados nestes autos.

Preliminar de inadmissibilidade referente ao tema da comprovação de pagamento do ágio

Afastada a decadência referente à infração de amortização de ágio indedutível, passo a apreciar a preliminar de inadmissibilidade do recurso na parte que trata da comprovação de pagamento do ágio.

Como antes se viu, a Turma recorrida entendeu que não foram comprovados os pagamentos dos ágios relativos a 7 aquisições de empresas pela Recorrente (mantendo a glosa das amortizações correspondentes), conclusão que é combatida pela Contribuinte.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial que dá suporte ao seu recurso, a Contribuinte traz como primeiro paradigma o acórdão de nº 1302-001.150 ("Caso Multiplan"), asseverando, em síntese, que nesse julgado também se discute amortização do ágio após confusão patrimonial entre investida e investidor, sendo que "*o contribuinte em questão apresentou exatamente os mesmos tipos de documentos apresentados pela Recorrente para comprovar a efetividade do pagamento do ágio*", tendo a Turma julgadora reconhecido "*a existência de efetivo pagamento do ágio a partir da análise do Laudo de Avaliação e dos contratos e documentos societários acostados aos autos*".

Cumprido assinalar que alguns trechos do acórdão paradigma reproduzidos na demonstração de divergência não são do voto do Relator (vencedor), mas da declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que acompanhou o Relator.

Antes de cotejar trechos dos acórdãos recorrido e paradigma, a Recorrente assim arremata (grifos originais):

66. Como se pode notar, a semelhança da operação objeto do Acórdão Paradigma no 1302-001.150 com a operação em análise nos presentes autos é evidente: em ambos os casos há a formação de ágio em aquisição de participação societária, tendo sido apresentados os registros contábeis, contratos e documentos societários para embasar as operações e comprovar o efetivo pagamento do preço de aquisição.

67. No **Caso Multiplan**, o E. CARF considerou como legítima a amortização fiscal do ágio reconhecido pela sociedade adquirente após a análise dos documentos juntados aos autos. Caso o mesmo entendimento do **Caso Multiplan** fosse aplicado no presente caso, não há dúvidas de que a amortização dos sete ágios em discussão seria amplamente reconhecida, tendo em vista que a Recorrente apresentou todos os documentos exigidos por lei para comprovar a efetividade das operações e os respectivos ágios gerados.

68. Portanto, analisando o desfecho do Acórdão Paradigma no 1302-001.150, resta clara a divergência de posicionamentos, pois enquanto o r. Acórdão recorrido entende que os registros contábeis, contratos, documentos societários e Laudos de Avaliação apresentados pela Recorrente não seriam hábeis e idôneos para comprovar o pagamento do ágio, a decisão paradigma reconheceu a existência de efetivo pagamento do ágio a partir da análise destes mesmos documentos.

No que se refere ao segundo paradigma, acórdão nº CSRF/01-05.531 ("Caso Panarello"), a Contribuinte assevera que "enquanto o r. Acórdão recorrido entendeu que não caberia à D. Fiscalização provar que as informações contábeis e contratuais apresentadas pela Recorrente não seriam corretas ou insubsistentes, mas sim que caberia à recorrente ter comprovado por meio de documentos bancários a veracidade das informações trazidas aos autos e a efetiva transferência de valores para aquisição das participações societárias em discussão, o Acórdão paradigma entendeu que esse ônus é aplicável à D. Fiscalização, uma vez que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte".

Refere também que "caso o entendimento proferido pelo E. CARF no Caso Panarello fosse aplicado ao presente processo, não há dúvidas de que as DD. Autoridades Julgadoras teriam julgado improcedente a presente autuação, uma vez que os registros contábeis apresentados pela Recorrente - os quais encontram-se devidamente suportados pelos contratos, documentos societários e Laudos de Avaliação elaborados para cada uma das operações em análise - fazem prova em seu favor, cabendo à D. Fiscalização demonstrar eventuais inconsistências por ela alegadas".

E acrescenta que "a interpretação conferida ao artigo 923 do RIR/99 é nitidamente distinta", sendo que "o r. Acórdão recorrido entendeu que os registros contábeis apresentados no presente processo, respaldada pelos respectivos contratos, recibos, atas, balanços, e laudos preparados por terceiros especializados - documentos incontestavelmente oficiais e idôneos - não fazem prova em favor da Recorrente. Já a decisão paradigma, em sentido oposto, afirma que esses mesmos registros contábeis respaldados por documentos idôneos devem ser observados por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo".

A Fazenda Nacional, por seu turno, argumenta pela não comprovação da divergência em relação ao primeiro paradigma alegando ali a efetividade do pagamento não foi em momento algum questionada, tendo o entendimento para o reconhecimento do direito de amortização do ágio se pautado no afastamento da simulação nas operações de reorganização societária. Já no recorrido, "a autuação gira em torno da prova do efetivo pagamento, não tendo sido questionado pela fiscalização o desenho da operação".

No que toca ao segundo paradigma, a Fazenda Nacional procura desconstituir a demonstração da divergência alegando que o paradigma não abordou a questão de amortização de ágio, mas sim omissão de receitas apuradas a partir de depósitos bancários, acrescentando que nesse julgado "*as questões de divergência jurisprudenciais solucionadas cingiram-se ao exame da validade da tributação da receita omitida com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 8.541/92 e do aproveitamento dos custos não registrados para reduzir a receita omitida apurada, arbitramento de lucros em caso de incêndio; omissão de receitas com base em diferença apurada entre depósitos bancários e receitas contabilizados e omissão de receita sobre depósitos bancários não contabilizados nos anos de 1995 e 1996*".

Assinala também a Fazenda a singularidade do caso em discussão nos presentes autos, afirmando aqui diversos dos compromissos de aquisição firmados pela recorrente dispunham de cláusula que sujeitava os valores contratados a ajustes, a depender do resultado de auditorias a serem realizadas após o fechamento da negociação de aquisição.

Ressalta também que no acórdão recorrido resta claríssima a razão da impossibilidade de amortização dos ágios e o imperativo de se comprovar o efetivo pagamento, haja vista a ocorrência de operações no formato “casa e separa”, sendo que a presença de operações no referido formato afasta por completo o caso dos autos do arcabouço fático dos acórdãos paradigma.

O confronto do primeiro paradigma (acórdão nº 1302-001.150, "Caso Multiplan") com o acórdão recorrido revela que assiste razão à Fazenda quando afirma que no recorrido a autuação gira em torno da prova do efetivo pagamento do ágio, questão que sequer é discutida no paradigma.

Com efeito, o que se discute no acórdão paradigma é se o fato de empresa sediada no exterior aportar recursos em subsidiária brasileira (adquirente) para que essa fizesse aquisição de participação societária em terceira empresa (adquirida), com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, impediria a dedução da amortização do ágio. Considerou-se ali que não impediria, afastando-se a ocorrência de simulação e de falta de propósito negocial e desqualificando-se o caso como sendo de ágio interno ou de ágio externo transferido. Embora a ementa do julgado, reproduzida no relatório, bem exprima isso, vale transcrever os excertos a seguir do voto condutor:

Da simples leitura do TVF, nota-se que a autoridade fiscal nega em verdade o permissivo legal criado pelos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, ou seja, estamos diante de uma situação em que foi efetivamente pago o ágio (não se trata de planejamento com base no art. 36 da Lei 10.637/02), no qual um investidor estrangeiro (1700480 ONTARIO INC) aporta capital em uma empresa (BERTOLINO), a qual adquire ações de outra empresa com ágio (MTE) e, a seguir, esta incorpora aquela.

Da mesma forma, não estamos diante do planejamento de transferência de ágio externo (aquele decorrente do processo de privatização, em que o investidor se utiliza de empresa veículo para transferir o ágio que pagou no leilão de privatização para a empresa operacional adquirida). Trata-se aqui de aplicação direta do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 sem utilização de empresa veículo, pois a autoridade fiscal se insurge contra o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio. Por certo, entendeu a autoridade fiscal que estaria obrigado o investidor a optar por adquirir diretamente as ações da recorrente com ágio, pois aí não teria como se valer das referidas normas – caminho mais oneroso.

(...)

No caso em tela, a 1700480 ONTARIO INC queria aportar capital na BERTOLINO, para constituir uma subsidiária no Brasil, não restando demonstrado qualquer simulação quanto a causa do negócio, ou seja, sobre a existência de um negócio dissimulado.

(...)

Por esse mesmo motivo, afasta-se também a alegação de falta de propósito negocial na constituição da BERTOLINO. De qualquer forma, falta de propósito negocial não configura, por si só, em simulação, se não vejamos como dispõe o § 1º do art. 167 do Código Civil, *in verbis*:

Veja-se que a referência que o Relator faz para a ocorrência de pagamento vem no sentido de descaracterizar o caso ali discutido como de "ágio interno". Confira-se:

No caso em tela, porém, embora a autoridade fiscal tente enquadrar a situação como ágio interno, nem isso sequer seria possível, pois houve efetivo pagamento pelo ágio a terceiros, ou seja, quando a BERTOLINO pagou R\$ 745.877.102,89 a título de ágio na aquisição de 47.327.029 de novas ações da MTE, não os estava pagando a uma empresa do mesmo grupo econômico.

Não logrou a Recorrente, portanto, demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada.

A mesma conclusão vai em relação ao segundo paradigma (acórdão nº CSRF/01-05.531, "Caso Panarello").

Ora, os fatos que ali deram ensejo à autuação fiscal são absolutamente diversos destes do presente processo. Com efeito, a autuação no paradigma decorreu da constatação de "*1) omissão de receita apurada a partir de depósitos bancários não contabilizados identificados em contas mantidas pela empresa em instituições financeiras, e 2) depósitos bancários contabilizados sem comprovação de origem*", tendo sido o lucro arbitrado para parte do período autuado "*em virtude da falta de apresentação de livros e documentos fiscais*".

Além disso, a dicção do paradigma acerca da presunção de veracidade dos registros contábeis vem quando se trata da segunda infração, depósitos bancários contabilizados sem comprovação de origem, em que a Fiscalização se valeu de cruzamento de informações e apontou "*insuficiências mensais*", sem individualizar "*os depósitos que não encontram correspondência com recebimentos registrados na Contabilidade*". E, diante da ausência de justificação por parte da contribuinte, a Fiscalização autuou a suposta omissão de receita, apresentando "*como indicio a existência de lançamentos a crédito na conta Cheques em Cobrança, tendo como contrapartida débitos por valores globais na conta Bancos Conta Movimento, seguida de sistemático estorno de lançamento a cada início de mês*". Diante desse quadro concluiu o Relator do paradigma que se afigurava o dever do Fisco de "*indicar quais os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais que não mereçam fé*". Ainda que extenso, vale transcrever o trecho do paradigma de onde exsurgiria o dissídio jurisprudencial aqui considerado não demonstrado:

A acusação baseou-se em detalhado procedimento de auditoria, apoiada em arquivos magnéticos e nos elementos da contabilidade da empresa no ano de 1996, para levantar a existência de transferência de recursos, depósitos em contas-correntes, cuja origem não estava albergada em nenhuma dessas fontes de financiamento.

Da constatação de diferenças de valores, a empresa foi intimada a comprovar a origem de tais recursos depositados em bancos que suplantaram os respectivos recebimentos. Observe-se que a fiscalização não individualizou os depósitos que não encontram correspondência com recebimentos registrados na Contabilidade, apenas apurou insuficiências mensais.

Diante da ausência de justificção por parte da contribuinte, a fiscalização formalizou a exigência tributária com fundamento em omissão de receita. Para respaldar tal conclusão, a fiscalização apresenta como indicio a existência de lançamentos a crédito na conta Cheques em Cobrança, tendo como contrapartida débitos por valores globais na conta Bancos Conta Movimento, seguida de sistemático estorno de lançamento a cada início de mês. Não há, contudo, o cotejo desses estornos com as diferenças mensais apuradas de modo a identificar especificamente quais valores de depósitos não estariam comprovados.

Estamos, portanto, diante de uma prova de omissão de receita apoiada em presunção simples a requer prova da Fazenda. Tal meio de prova é tido por precário pelo Código Civil Brasileiro, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência.

A presunção baseou-se nos seguintes Indícios:

- o Fisco apurou, por meio dos arquivos magnéticos, todos os ingressos de numerários em conta bancária lançados a débito da conta Bancos c/ Movimento no ano de 1996, excluindo os lançamentos que não representam ingresso de numerário nas contas bancárias (transferências entre bancos, transferência de caixa para bancos, numerários em trânsito, empréstimos, etc)..

- o total dos recebimentos da pessoa jurídica no período, originados dos pagamentos de clientes, ressarcimento de ICMS, receitas de ICMS substituição tributária, juros, devolução de mercadorias e cancelamentos de adiantamentos a fornecedores.

- ausência de comprovação pela empresa das diferenças mensais entre os depósitos e os recebimentos apurados conforme listado no demonstrativo de fls 362;

- comprovação da existência de lançamentos a crédito na conta Cheques em Cobrança, tendo como contrapartida débitos por valores globais na conta Bancos Conta Movimento, seguida de sistemático estorno de lançamento a cada início de mês. Verifica-se que todos levantamentos realizados na apuração da Infração em comento basearam-se em registros contábeis extraídos dos Livros Fiscais. A Contabilidade feita em obediência aos princípios e regras vigentes na legislação societária e fiscal deve refletir a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. O Direito Tributário elegeu o conjunto de enunciados que compõem a escrituração contábil e fiscal das empresas como linguagem competente para expressar a ocorrência do fato jurídico tributário — lucro. Esses registros contábeis, desde que respaldados por documentos inidôneos, devem ser observados por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo de seu conteúdo.

Essa afirmação encontra respaldo na legislação fiscal, que prescreve no art. 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999, com fundamento no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que a presunção relativa de veracidade dos registros contábeis, a saber:

(...)

Assim, os fatos registrados na Contabilidade da empresa são presumidamente verdadeiros até que se prove o contrário. Nessa linha de raciocínio, afigura-se dever do Fisco indicar quais os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais que não mereçam fé. Pela teoria das provas, os autuantes devem reunir elementos que permitam refutar os enunciados produzidos pela pessoa jurídica e emprestar certeza ao fato constitutivo de seu direito ao tributo que deixou de ser recolhido.

Vale lembrar, por oportuno, que, caso o número de erros apurados na auditoria for acentuado, a escrita fiscal não se prestará para reproduzir com segurança os eventos econômicos realizados pela contribuinte, deverá o Fisco desconsiderá-la na apuração do lucro tributável.

Esse não é o caso dos autos. Os autuantes não expressaram dúvida a respeito da consistência da escrituração da recorrente e a utilizaram para apurar irregularidades, identificando diversos lançamentos na conta "Cheques em Cobrança" seguidos de estornos que indicavam no sentido da tentativa de ocultação da origem de depósitos na conta Bancos. Em verdade, o relato da fiscalização traz diversas evidências de irregularidade, mas não houve prosseguimento no procedimento de auditoria para confirmar a infração. Pela técnica contábil das partidas dobradas, é possível se identificar cada contrapartida de depósito contabilizado. Ou seja, a partir de indício apurado pela fiscalização ao levantar inconsistências nos grandes números da Contabilidade, deveria o trabalho fiscal ter aprofundado os exames para identificar quais os lançamentos são irregulares. Essa não foi a opção adotada, a fiscalização interrompeu os trabalhos de auditoria e fundamentou suas conclusões por meio de presunção simples. Parte de fato conhecido - diferenças mensais, não esclarecidas, entre o ingresso de numerário nos Bancos e o total dos recebimentos contabilizados — para imputar ao sujeito passivo, baseada na máxima da experiência, a acusação de omissão de receita.

Para a manutenção da exigência tal como proposta, é necessário que tal conjunto de indícios permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias mesmo que improváveis. Alcançar a certeza sobre o litígio não significa necessariamente conhecer a verdade dos fatos. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Ressalte-se que, como ensina Moacyr de Amaral Santos, "a certeza não é suscetível de graduação". Se remanescer uma dúvida razoável da improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. 2 No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua acepção mais ampla, protegendo o contribuinte da interferência do Estado (tributação) sobre seu patrimônio. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

Assim, entendo que, apesar dos indícios apurados pela fiscalização serem relevantes, não são suficientes para estabelecer uma relação de implicação que permita alcançar a certeza necessária da ocorrência dos fatos que lastreiam a acusação. Diante das inúmeras possibilidades, não afastadas pelo trabalho fiscal, remanescem dúvidas sobre o ilícito.

São estas razões de decidir que me levam a dar provimento ao recurso especial quanto à exigência de omissão de receita sobre depósitos contabilizados.

Não há, a toda evidência, a indispensável similitude fática com o caso do acórdão recorrido, no qual, não só se tratava de infração absolutamente diversa, com aspectos muito específicos, como os pagamentos questionados pela Fiscalização se encontravam muito bem especificados, uma vez que se referiam ao ágio supostamente suportado pela Contribuinte nas operações de aquisição de empresas.

Sem dúvidas, o fato de a Fiscalização ter fundamentado a autuação, dentre outras razões, na cláusula do Instrumento Particular de Compromisso de Aquisição de Participação Acionária, ao argumento de que não ficara claro qual teria sido o impacto da auditoria sobre o preço final dos negócios, e, por conseguinte, ter exigido o comprovante do pagamento do ágio, foi decisivo para que o acórdão recorrido mantivesse a autuação com base nesse fundamento, chegando a dizer que aceitava, a qualquer tempo, a comprovação da transferência bancária, e esclarecendo que não entendia porque, depois de insistentemente demandada, àquela altura do processo, a contribuinte não teria comprovado esses pagamentos.

Como essa peculiaridade não se faz presente nos acórdãos paradigmas, é impossível se identificar entre eles qualquer similitude fática.

Conclui-se, assim, que a Recorrente não logrou demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada, cabendo acolher as razões da Fazenda Nacional para não conhecer o recurso da Contribuinte no que se refere ao tema da comprovação de pagamento do ágio.

Uma vez não se conhecendo o recurso no que se refere ao tema da comprovação de pagamento do ágio, torna-se até despicienda a apreciação do tema do vício nos laudos que dão suporte ao ágio. É que não haveria utilidade processual em seu enfrentamento, uma vez que, qualquer que fosse o resultado de sua apreciação, a autuação fiscal se manteria pela falta de comprovação do pagamento dos ágios amortizados.

Ainda assim, passa-se a enfrentar o tema.

Pois bem, verificando os requisitos para conhecimento do recurso em relação ao tema de vício nos laudos que dão suporte ao ágio, constata-se que também aqui o recurso não deve ser conhecido por não ter a Recorrente logrado demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada.

Com efeito, a Recorrente sustenta sua demonstração de dissídio jurisprudencial sobre premissa equivocada sobre os acórdãos que indicou como paradigma. Afirma a Recorrente o que segue (destacou-se):

88. Assim, em sentido oposto ao entendimento manifestado no r. Acórdão recorrido, os Acórdãos paradigmas acima deixam claro que a posição do r. Acórdão recorrido merece reparos, pois evidenciam que não havia na legislação fiscal, nem implícita, nem explicitamente, qualquer tipo de exigência quanto à formalidade, metodologia ou prazo para a produção da fundamentação econômica do ágio - o que, inclusive, somente ocorreu com a publicação da MP 627/13 e da sua conversão na Lei 12.973/14, que, entretanto, somente se aplicam para aquisições realizadas a partir de 1.1.2015, o que não é efetivamente o caso destes autos.

89. Com base nesse racional, entenderam os Acórdãos Paradigmas, em sentido oposto ao posicionamento do r. Acórdão recorrido, que o simples fato de o laudo ter sido elaborado posteriormente à criação do ágio não impede sua utilização para esse fim.

Ocorre, no entanto, que os paradigmas afirmam, sim, restrição de "prazo para a produção da fundamentação econômica do ágio".

Com efeito, no primeiro paradigma (acórdão nº 1102-001.018, " Caso Banco Itaucard "), o Relator afirma que em uma primeira análise entendeu que os documentos até então apresentados não serviam para fundamentar o ágio com base na rentabilidade futura, só mudando de posição a vista de novos documentos trazidos durante o contencioso, dentre os quais estudo contemporâneo à aquisição com ágio. Confira-se (sublinhou-se):

Em uma primeira análise da matéria, entendi que os documentos até então apresentados não serviam para fundamentar o ágio com base na rentabilidade futura.

Em primeiro lugar, porque o § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, exige que o lançamento do ágio ou deságio indique seu fundamento econômico, mas a contabilização apresentada apenas afirmava que se tratou de ágio na aquisição, sem indicação do fundamento (fl. 306).

Além disso, o laudo elaborado em 19/5/2006 por Hirashima & Associados (fls. 657 a 666), apesar de afirmar que teve como data base 31/5/2004, não trazia qualquer documento contemporâneo aos fatos que confirmasse que se considerou a rentabilidade futura para o pagamento do ágio. Existia apenas a afirmação, no item 3 do laudo, de que, na elaboração do estudo, os auditores se basearam em projeções, demonstrações financeiras, entrevistas, informações públicas e no "Master Agreement" celebrado em 31/1/2005 com o Citigroup, mas não haviam sido anexados quaisquer desses documentos para que se avaliasse sua consistência.

Do mesmo modo, o laudo complementar datado de 18/6/2012 (fls. 871 a 881) não supria esses vícios, pois vinha também desacompanhado de provas contemporâneas à aquisição.

Naquele momento, entendi que não era possível se admitir que documento tão genérico, elaborado dois anos após o fato, baseado apenas em análise geral do mercado de cartões de créditos, e sem estar escorado em documentos contemporâneos à aquisição, servisse para fundamentar o ágio com vistas a permitir a dedutibilidade de sua amortização. Caso contrário, estar-se-ia fazendo "letra morta" da exigência legal de que a fundamentação fosse contemporânea ao registro do ágio.

Contudo, com as novas provas trazidas aos autos, sou obrigado a mudar de opinião.

(...)

O primeiro documento trazido aos autos é uma apresentação, estilo PowerPoint, do denominado "Projeto Triatlo", que na capa traz estampada a data de 18/2/2004 (fls. 1.245 a 1.269).

O documento traz diversos cálculos para se apurar o valor presente da Credicard, da Redecard e da Orbitall, todos baseados nos resultados futuros que tais empreendimentos gerariam.

(...)

O segundo documento apresentado foi carta de Hirashima & Associados que melhor esclarecia o laudo de avaliação, trazendo diversos elementos para demonstrar que, apesar de feito em 2006, utilizou-se de dados anteriores a 2004 (fls. 1.200 a 1.202). Assim, esclareceu-se que, utilizando-se do método do

Fluxo de Caixa Descontado, que corresponde a apuração do máximo de dividendos que podem ser pagos no período, deduzidos de eventuais necessidades de aporte de capital por parte dos acionistas, chegou-se à conclusão de que a Credicard valeria entre R\$ 4.269 milhões e R\$ 4.825 milhões.

Assim, o recorrente argumenta que o valor obtido pelo estudo interno de fevereiro de 2004, de R\$ 4.870 milhões, não difere muito do valor máximo obtido no laudo de 2006, de R\$ 4.825 milhões.

Também no segundo paradigma (acórdão nº 1301-001.505, "Caso Banco Cacique ") a conclusão pela efetiva demonstração da rentabilidade futura ocorre em função de documentos contemporâneos à aquisição, como se vê no excerto a seguir do voto vencedor (sublinhou-se):

Com relação ao argumento despendido pelo Nobre Relator relativo a inexistência de laudo de avaliação que suporte a rentabilidade futura da Cacipar, entendo eu que está mais que provado nos autos que referido ágio decorreu do valor econômico-financeiro do BANCO CACIQUE, elaborado por UBS Pactual anterior ao contrato celebrado entre o Société Générale com os "Vendedores" (Maria Yolanda Cerqueira Coimbra, Cesário Coimbra Neto, Sérgio Coimbra e Daniela Cerqueira Coimbra) das quotas do capital da Cacipar (25/02/2007), estudo este denominado de PROJECT HARLEY (fls. 2366/2407 dos autos).

De se registrar que posteriormente (julho de 2008), para respaldar o estudo acima, foi elaborado um relatório produzido pela empresa KPMG Corporate Finance Ltd. (fls. 629/667), que tomou por base o laudo elaborado no Project Harley, confirmando o ágio apurado com base na expectativa de rentabilidade futura do Grupo Cacique, tendo sido estes documentos trazidos novamente por ocasião do julgamento, agora devidamente traduzidos para o vernáculo.

De fato, da análise de tais documentos, não paira qualquer dúvida de que o Recorrente atendeu às formalidades da legislação que regula a amortização de ágio no Brasil, inclusive, e principalmente, no que diz respeito a autoria da elaboração do Laudo de Avaliação pelo UBS Pactual, bem como o período de sua concepção, anterior à celebração do contrato – 25/02/2007, razão pela qual não merece prosperar a manutenção da glosa do ágio amortizado pelo Recorrente, sob o fundamento da inexistência de laudo que sustente a expectativa de rentabilidade futura.

Por oportuno, destaque-se ainda que, no acórdão recorrido, somente no ágio da CONSENSUS é que se discutiu a questão de ser o laudo produzido *a posteriori*. E em relação a esse não se configura a divergência porque não houve a apresentação de documentos contemporâneos aos fatos. E, como dito, para esse caso, a fundamentação tanto da Fiscalização, quanto do acórdão recorrido para a autuação foi também da ausência de comprovação da divergência.

No caso do ágio do PLANALTÃO, a discussão relativa ao laudo é bem diferente: como a operação foi feita em dois momentos, com intervalo de 18 meses, a

Fiscalização exigiu que houvesse dois laudos. O Relator do acórdão recorrido concordou com a Fiscalização. Assim, manteve o auto de infração em relação à 2ª parcela do ágio (para ambas manteve a autuação também pela ausência de comprovação do pagamento do ágio). Logo a divergência do laudo poderia ser trazida para esta parcela, mas aqui a não aceitação é porque o laudo é muitos meses anterior à operação.

No caso do ágio da NEWCO, o acórdão recorrido manteve a autuação por ausência de laudo e porque não houve comprovação do pagamento.

Conclui-se, assim, que a Recorrente não logrou demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada, não devendo o recurso ser conhecido também em relação ao presente tema.

Preliminar de inadmissibilidade referente ao tema das deduções de provisões indedutíveis

No que se refere ao tema das deduções de provisões indedutíveis, a Contribuinte sustenta dissídio jurisprudencial em relação ao mesmo acórdão nº CSRF/01-05.531 ("Caso Panarello") apresentado como paradigma no tema da comprovação do pagamento do ágio. Assevera em relação a esse primeiro paradigma que "*enquanto o r. Acórdão recorrido entendeu que os laudos e demonstrações contábeis apresentados pela Recorrente não têm presunção de veracidade, cabendo à Recorrente ter comprovado (o que foi feito, frise-se) a adição dos saldos em discussão à apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSL, o Acórdão paradigma entendeu que esse ônus é aplicável à D. Fiscalização, uma vez que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte*". E arremata referindo que "*caso o entendimento proferido pelo E. CARF no Caso Panarello fosse aplicado ao presente processo, não há dúvidas de que as DD. Autoridades Julgadoras teriam julgado improcedente a presente autuação, uma vez que os registros, informações e laudos contábeis apresentados pela Recorrente atestam que os saldos em discussão foram devidamente adicionados à apuração do IRPJ e da CSL. Esses são os fatos demonstrados pela Recorrente e que fazem prova a seu favor, na linha do que decidiu o Acórdão Paradigma*".

Quanto à divergência com o segundo paradigma, a Contribuinte sustenta que "*enquanto o r. Acórdão recorrido determinou que os saldos originalmente computados à Linha 31 da Ficha 09 A da DIPJ da Recorrente deveriam se sujeitar à tributação, o Acórdão Paradigma entendeu que a escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, consubstanciado em redução ou postergação de pagamento do imposto*". E acrescenta que "*caso o entendimento manifestado no Acórdão Paradigma 1302-001.300 fosse aplicável ao caso concreto, não há dúvidas de que a presente autuação seria julgada improcedente, uma vez que a escrituração contábil dos saldos em discussão originalmente à Linha 31 da Ficha 05 A não resultou em redução ou postergação de pagamento do imposto. Muito pelo contrário: os referidos saldos foram efetivamente oferecidos à tributação, por meio da sua reclassificação à Linha 24 da Ficha 05A*".

A Fazenda Nacional questiona a divergência alegando que o acórdão recorrido consignou expressamente se tratar de discussão eminentemente probatória, o que invoca a necessidade de os paradigmas terem sido decididos sob o mesmo arcabouço fático e trazerem as mesmas despesas consideradas indedutíveis. Afirma que isso não teria aqui ocorrido, sustentando a singularidade do contexto fático exposto na decisão recorrida.

O confronto do acórdão recorrido com os paradigmas indica que assiste razão à Fazenda.

Ora, a questão que a Contribuinte pretende ver apreciada por esta 1ª Turma da CSRF aqui é a seguinte: as despesas referentes a provisões indedutíveis das contas contábeis 60001000 – Provisão de PLR, 61540500 – Provisão Multa s/ Processo / Multa não dedutível e 7100000 – Multa Não Dedutível / TaxasCorpDiferida(PL)IFRS foram (como alega a Recorrente) ou não foram (como verificou a Fiscalização e chancelou o acórdão recorrido) adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL?

Não é preciso muito esforço para perceber que, como anota o próprio acórdão recorrido, trata-se de "*mera discussão sobre provas*". Em nenhum momento se coloca em discussão se as despesas em questão são ou não dedutíveis. A questão é se foram ou não deduzidas. Confira-se:

Segundo a autoridade fiscal lançadora a Recorrente não teria despesas referentes a provisões indedutíveis. As contas envolvidas em tal infração são: (i) 60001000 – Provisão de PLR (R\$ 10.305.429,12); (ii) 61540500 – Provisão Multa s/ Processo / Multa não dedutível (R\$ 59.135.386,80); e (iii) 7100000 – Multa Não Dedutível / TaxasCorpDiferida(PL)IFRS (R\$ 53.625.344,90).

Já a Recorrente alega que todas as despesas indicadas foram adicionadas na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

Trata-se, portanto, de mera discussão sobre provas.

Não por outro motivo, o Relator do acórdão recorrido, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, faz percuciente análise das fichas 04A e 09A da DIPJ da Contribuinte, bem como dos elementos trazidos pela Contribuinte em parecer técnico contábil, concluindo que em relação a duas das contas contábeis antes referidas não houvera adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confira-se:

Desse modo, em relação às contas 60001000 – Provisão de PLR (R\$ 10.305.429,12) e 61540500 – Multas não dedutíveis (R\$ 59.135.386,80), não restando demonstrado que os valores computados em “Outras Despesas Operacionais” (linha 31 da Ficha 9A), nas quais se incluem as rubricas glosadas pelo Fisco, foram adicionadas à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, entendo que deva ser negado provimento ao recurso em relação a tal infração.

Ora, como é consabido, o dissídio interpretativo não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, uma vez que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. O entendimento aqui esposado é corroborado pelo Acórdão CSRF/01-04.592, de 11/08/2003, assim ementado:

GLOSA DE DESPESAS COM VEÍCULOS - COMBUSTÍVEIS - MATÉRIA DE PROVA - A divergência jurisprudencial, necessária à admissibilidade do recurso especial de que trata o artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não se estabelece em matéria de prova e sim na interpretação das normas.

Recurso especial não conhecido.

Além disso, as situações fáticas enfrentadas nos paradigmas não são sequer semelhantes à que aqui se apresenta. Quanto ao primeiro paradigma, a temática e as especificidades ali discutidas já foram objeto de apreciação na preliminar anterior. No que se refere ao segundo paradigma, verifica-se que trata de pedido de compensação de débitos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL não homologado, no qual os créditos informados não foram reconhecidos porque foram recompostas as bases de cálculo informadas em DIPJ, mediante a glosa de valores de custos de bens e serviços vendidos e de despesas operacionais, além da desconsideração da dedução de parte das estimativas mensais que foram quitadas, mediante a compensação com créditos oriundos de saldos negativos do IRPJ e CSLL de anos-calendário anteriores.

Ademais, em relação ao segundo paradigma, não se consegue vislumbrar em que medida há divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao acórdão recorrido quando a Recorrente afirma o dissídio jurisprudencial alegando o que segue:

112. Nesse aspecto, a Recorrente ressalta a nítida divergência de entendimentos, pois enquanto o r. Acórdão recorrido determinou que os saldos originalmente computados à Linha 31 da Ficha 09 A da DIPJ da Recorrente deveriam se sujeitar à tributação, o Acórdão Paradigma entendeu que a escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, consubstanciado em redução ou postergação de pagamento do imposto.

Conclui-se, assim, que igualmente aqui a Recorrente não logrou demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária suscitada, cabendo o não conhecimento do recurso também com relação ao presente tema.

Alegação de abusividade da multa de ofício

Embora a Recorrente tenha dedicado o item VI do seu recurso para argumentar pela "ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA", asseverando, resumidamente, que, tendo demonstrado que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, não é de se conhecer o recurso quanto a esse tema uma vez que não é demonstrada divergência de interpretação da legislação tributária.

Mérito - Juros de mora sobre a multa de ofício

Conhecido apenas em parte o recurso da Contribuinte e apreciada a alegação de decadência referente à glosa das deduções de amortização de ágio, resta para apreciação de mérito apenas o tema da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, em julgado de 14/06/2016, proferi meu voto no sentido de afirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros desta 1ª Turma da CSRF, conforme razões a seguir expendidas. O mesmo posicionamento foi subscrito pela Turma em julgados posteriores (cite-se, por exemplo, os acórdãos 9101-002.501 e 9101-002.510, ambos de 12/12/2016).

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

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 do pagamento.(grifo nosso)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

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.

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

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.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

É importante notar 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, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o "*crédito não integralmente pago no vencimento*", dispondo o seguinte:

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. (Grifei)

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

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

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

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão “o crédito não integralmente pago” possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

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

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

[...]

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência

a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

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

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

2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública,

não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumprido observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

De outra banda, é irrelevante o fato destacado pela Recorrente de o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não fazer parte do capítulo dessa lei que versa os "procedimentos de fiscalização". Se esse dispositivo se encontra no capítulo que versa sobre "acréscimos moratórios", trata dos "débitos decorrentes de tributos e contribuições", o que abarca, como se viu, a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia

Processo nº 16561.720140/2012-24
Acórdão n.º **9101-003.059**

CSRF-T1
Fl. 12.339

SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Também aqui, portanto, não deve ser acolhido o recurso da Contribuinte.

Conclusão

Em face do exposto, CONHEÇO parcialmente do recurso e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo