



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

Processo nº 16643.000142/2010-21
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.210 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2017
Matéria ÁGIO - OUTROS
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO PAGO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA
SUPORTADO POR TERCEIRO. INCORPORAÇÃO. AMORTIZAÇÃO
INDEDUTÍVEL.

Não se sustenta a imaginada legalidade da influência de despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ, se esse mesmo ágio, fundado na expectativa de rentabilidade futura, for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com a citada mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponible tributário. Diante disso, em caso de apuração de lucro real anual, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, decorrente da redução indevida do resultado do exercício, só se inicia após a amortização anual, e não com o registro original do ágio.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à legitimidade de amortização do ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto à decadência, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (iii) quanto à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Régo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Régo (Presidente em exercício). Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em face do acórdão nº 1101-000.961, de 08/10/2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), lavrado nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 3) por voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de conexão suscitada pela Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, que restou vencida, acompanhada pelos Conselheiros José Sérgio Gomes e Benedicto Celso Benício Júnior, este votando pelas conclusões, e sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ricardo da Silva; 4) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de decadência, divergindo os Conselheiros José Ricardo da Silva e Marcelo de Assis Guerra; 5) por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio, divergindo os Conselheiros José Ricardo da Silva, Marcelo de Assis Guerra e Benedicto Celso Benício Júnior; 6) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às compensações de prejuízos fiscais e bases negativas; 7) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à imputação de multa de ofício à sucessora; 8) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, divergindo os Conselheiros

José Ricardo da Silva e Benedicto Celso Benício Júnior, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

O acórdão recorrido está assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE. INOVAÇÃO EM DECISÃO DE 1ª INSTANCIA. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora pode expressar livremente sua percepção dos fatos reunidos nos autos, inclusive acrescentando análises não cogitadas pela Fiscalização, em resposta à defesa do impugnante. Somente não lhe é permitido manter a exigência do crédito tributário com fundamento, exclusivamente, em argumentos novos, por ela adicionados à motivação do lançamento.

LANÇAMENTO. AUTORIDADE INCOMPETENTE. INOCORRÊNCIA. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. DEMAC (ANTERIOR DEAIN). INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

As competências da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes (anterior Delegacia Especial de Assuntos Internacionais) e da Delegacia Especial de Instituições Financeiras são concorrentes para efetuar o lançamento em contribuinte do tipo instituição financeira. Ademais, são válidos os lançamentos lavrados por servidor competente (Auditor Fiscal) de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

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

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

PROCESSOS DISTINTOS. ÓRGÃOS JULGADORES COMPETENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE.

Não vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após transferência mediante a utilização de empresa veículo, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. *Deve ser afastada a glosa de compensação de base negativa oriunda de período de apuração não revisado no procedimento fiscal.*

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. *Existindo ágio pago em processo licitatório, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.*

SUCESSÃO. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47).

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.

Ciência da decisão recorrida em 30/09/2014, à fl. 1.995.

A recorrente opôs Embargos de Declaração tempestivos, que foram rejeitados conforme despacho do qual fora cientificada em 19/12/2014, à fl. 2.182.

Recurso Especial interposto no dia 02/01/2015, às fls. 2.184/2.217, que foi admitido apenas para os itens abaixo:

- a) legitimidade de amortização do ágio;
- b) decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio;
- c) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Decisão de fls. 3.019/3.035 rejeitou o Agravo da decisão que não admitiu o Recurso Especial em relação aos itens: necessidade de aplicação do Julgado proferido no processo nº 16561.000222/2008-72 (conexo); inexistência de duplo ágio; impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora; inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL de despesa com amortização de ágio considerada indedutível, e necessidade de consideração dos prejuízos fiscais e das bases negativas apuradas em sua integralidade.

Para o tema “legitimidade de amortização do ágio”, a recorrente trouxe ao confronto o acórdão nº 1402-00.802, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de 21/11/2011, que trata dos mesmos fatos em julgamento, praticados pelo Grupo Santander, embora referente a períodos de apuração distintos daqueles que constam da autuação em exame. Este acórdão está assim ementado, na parte que interessa:

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

No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas 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 a 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. “

Para o tema “decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio”, a recorrente apresenta como paradigma o acórdão nº 101-97.084, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 17/12/2008, assim ementado:

“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.”

Para o tema “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”, por sua vez, a recorrente elege o acórdão nº 9101-00.722, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 08/11/2010, trazido como paradigma, assim ementado, na parte que diz respeito à matéria em julgamento:

“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 aplicada.”

Para os temas admitidos ao debate, no Recurso Especial, a recorrente aduz o seguinte:

A) quanto à legitimidade do ágio:

- 1) o presente processo administrativo é mera continuidade do processo administrativo nº 16561.000222/2008-72, no qual se apurou a dedução do ágio gerado quando da aquisição das ações do Banco Banespa S/A. Naqueles autos, a Fiscalização reverteu os efeitos, na apuração do IRPJ e da CSLL, da amortização do ágio promovida pelo Banco Banespa S/A, de 2002 a 2004, ao passo, que no presente, a glosa alcança as deduções dessa mesma natureza promovidas em 2005 e de 01/01/2006 a 31/08/2006, após a incorporação do Banespa pela recorrente.
- 2) A decisão recorrida interpretou os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 de forma diametralmente oposta ao acórdão paradigma. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido entende que a legitimidade da dedução da amortização do ágio deve ocorrer apenas nas situações em que o "investidor original" (Santander Hispano) incorpora a "investida" (Banespa) ou o "investidor original" é incorporado pela "investida" (operação reversa), rejeitando qualquer possibilidade de transferência do investimento detido com ágio para outras pessoas jurídicas do grupo da investidora, o acórdão paradigma concluiu em sentido totalmente contrário.
- 3) De fato, na interpretação dos artigos em referência, o acórdão paradigma reconheceu a legitimidade da dedução do ágio transferido para outra pessoa jurídica do mesmo grupo da investidora original, desde que cumpridos certos requisitos, quais sejam: (i) efetivo pagamento do custo total da aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações entre partes não ligadas; (iii) lisura da avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura; (iv) propósito comercial, os quais foram devidamente atendidos pelo recorrente.

B) quanto à decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio:

- 1) refutando os argumentos defendidos no Recurso Voluntário (fls. 21/27), a relatora do acórdão recorrido afastou a preliminar de decadência/preclusão, sob mesmos fundamentos expostos no processo nº 16561.000222/2008-72 (acórdão nº 1402-00.802)., concluindo no sentido de que "nenhum impedimento havia para a Fiscalização, em 29/03/2010, formalizar exigência relativa aos períodos de apuração de 2005 e 2006, alcançando a repercussão tributária do fato aqui em discussão, ocorrido em 2001." (fl. 1928).

-
- 2) Ocorre que, em posição diametralmente oposta, o antigo Conselho de Contribuintes, ao julgar o processo administrativo nº 16327.002113/2005-10, proferiu o acórdão paradigma nº 101-97084, reconhecendo a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade de fatos pretéritos (ocorridos e registrados contabilmente) após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham gerado efeitos em anos subsequentes, como ocorre no presente caso.
- 3) Diversamente do entendimento exposto pela Conselheira Relatora no acórdão recorrido, defende-se, com base na tese erigida no acórdão paradigma, que o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício em 2010, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fato societário que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2001), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio realizado em 2005 e 2006)

C) quanto à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa:

- 1) É certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal, merecendo reforma a decisão recorrida também com relação a esse ponto.
- 2) O entendimento exarado no acórdão recorrido conflita frontalmente com posição adotada pelo Plenário desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, em julgamento ocorrido nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23 (acórdão paradigma nº 9101-00.722 - Doc. 09), negou provimento a recurso especial da PGFN, reconhecendo a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, a recorrente salienta que demonstrou a divergência de interpretação da legislação aplicável ao caso entre o acórdão recorrido e os diversos paradigmas citados no decorrer do presente recurso, ao mesmo tempo em que requer a reforma da decisão recorrida, com o consequente cancelamento dos autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

A recorrente opôs Embargos de Declaração tempestivos, que foram rejeitados conforme despacho do qual fora cientificado em 19/12/2014, à fl. 2.182.

Recurso Especial tempestivo, porquanto interposto no dia 02/01/2015, às fls. 2.184/2.217. Uma vez reunidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Em primeiro lugar, traz-se ao debate a legitimidade do ágio.

Segundo a recorrente, o presente processo administrativo é mera continuidade do processo administrativo nº 16561.000222/2008-72, no qual a Fiscalização glosou a despesa de amortização do ágio, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo negativa de CSLL referentes aos anos-calendário de 2002 a 2004, contabilizada pelo Banespa S/A, ao passo que, nos presentes autos, a glosa alcançou a amortização do ágio ocorrida no ano-calendário de 2005 e entre janeiro e agosto de 2006, também contabilizada pelo Banespa S/A, antes da incorporação pela instituição financeira recorrida.

Com efeito, a decisão recorrida interpretou os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 em divergência com o acórdão paradigma. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido entende que a legitimidade da dedução da amortização do ágio só é cabível nas situações em que o "investidor original" (SANTANDER HISPANO) incorpora a "investida" (BANESPA) ou o "investidor original" é incorporado pela "investida" (operação reversa), o acórdão paradigma concluiu em sentido diametralmente oposto, assentando que é possível haver ágio legítimo nas transferências do investimento detido com ágio para outras pessoas jurídicas do grupo da investidora, como traduz sua ementa, *verbis*:

“INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO - INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas 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 a 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.”

Tais são as pessoas jurídicas relevantes ao cenário fático revelado nos presentes autos:

1. Banco Santander (Brasil) S/A (denominações anteriores: Banco Santander S/A, Banco Santander Banespa S/A, Banco Meridional S/A e Banco Meridional do Brasil S/A) (SANTANDER S/A), CNPJ no 90.400.888/0001-42;
2. Banco do Estado de São Paulo S/A (BANESPA), CNPJ nº 61.411.633/0001-87;
3. Banco Santander Brasil S/A (SANTANDER BRASIL), CNPJ nº 61.472.676/0001-72;

4. Banco Santander S/A (BANCO SANTANDER), CNPJ nº 33.517.640/0001-72;

5. Banco Santander Central Hispano S/A (SANTANDER HISPANO), instituição financeira constituída de acordo com as leis da Espanha, com sede em Santander, Espanha;

6. Santander Holding Ltda (SANTANDER HOLDING), CNPJ nº 04.154.302/0001-75;

7. Meridional Holding Ltda (MERIDIONAL HOLDING), CNPJ nº 03.116.561/0001-49.

O relatório da DRJ destaca o seguinte, no que diz respeito ao intrincado das operações societárias que importam ao julgamento deste apelo, *verbis*:

“Em 04/10/2000, foi publicado o edital do Programa Nacional de Desestatização - PND nº 03/2000, do Banco Central do Brasil - Bacen, com a finalidade de alienar as ações do Banespa por leilão em 20/11/2000 (fls.46-55).

Em 25/10/2000, foi constituída a SANTANDER HOLDING, COM capital de R\$1.000,00, dividido em 1000 quotas, sendo os quotistas: (i) **SANTANDER BRASIL**, com 999 quotas e (ii) Aurélio Velo Vallejo, espanhol, CPF no 215.139.658-40, com uma quota. A referida sociedade tinha como objeto social a participação e administração de bens próprios ou de terceiros, e participação em outras sociedades, qualquer que fosse o respectivo objeto social, na qualidade de sócia minoritária ou controladora (fls.66-71).

Em 20/11/2000, o SANTANDER HISPANO, instituição financeira constituída de acordo com as Leis da Espanha, com sede em Santander, Espanha, adquiriu, no leilão previsto no citado edital PND – nº 03/2000, o controle acionário do BANESEPA por R\$ 7.050.000.000,00, conforme Contrato de Compra e Venda de Ações do Banco do Estado de São Paulo - Banespa, celebrado entre a UNIÃO e o SANTANDER HISPANO (fls 57-63).

Com a publicação de Fato Relevante em 28/12/2000 (fls. 65), tornou-se pública a pretensão do SANTANDER HISPANO de realizar uma oferta pública de compra da totalidade das ações ordinárias preferenciais do BANESPA em circulação no mercado, representativas de aproximadamente 67% de seu capital social.

Em 29/05/2001, foi efetuada a Primeira Alteração do Contrato Social da SANTANDER HOLDING (fls.728-731), tendo sido aumentado seu capital social de R\$1.000,00 para R\$ 9.574.901.000,00, criando-se 9.574.900.000 novas quotas, todas subscritas e integralizadas pelo quotista então admitido, SANTANDER HISPANO, mediante a conferência sociedade de 36.394.636.404 ações representativas do capital social do BANESPA, cujo valor atribuído foi de R\$9.574.900.000,00, equivalente ao montante investido pelo subscritor na aquisição das ações de emissão do BANESPA então contribuídas. O valor atribuído às ações de emissão do BANESPA para fins de sua contribuição ao capital social foi fundamentado em laudo de avaliação elaborado pela empresa KPMG CORPORATE FINANCE, CNPJ nº 48.883.938/0001-23 (fls.74-85). O quotista Aurélio VELO VALLEJO transferiu sua única quota da SANTANDER HOLDING para o SANTANDER BRASIL pelo valor de R\$1,00, retirando-se, assim, da sociedade.

Em 30/05/2001, o SANTANDER HISPANO transferiu, conforme a Segunda Alteração do Contrato Social da SANTANDER HOLDING (fls.86-92), as quotas de

sua propriedade na SANTANDER HOLDING, representadas pelas ações do BANESPA, no valor de R\$ 9.574.900.000,00, para a MERIDIONAL HOLDING.

Conforme o Instrumento Particular da Terceira Alteração do Contrato Social da SANTANDER HOLDING (fls.93-97), em 29/06/2001 o BANCO SANTANDER (hoje incorporado pelo SANTANDER S/A), incorporou a MERIDIONAL HOLDING, além de receber as 1.000 quotas da SANTANDER HOLDING pertencentes ao SANTANDER BRASIL, passando a deter a totalidade das quotas da SANTANDER HOLDING. Cabe salientar que no referido instrumento há menção à observância de dispositivos das Instruções CVM nº 319/99 e 349/2001. Assim, o BANCO SANTANDER assumiu todos os direitos e obrigações da MERIDIONAL HOLDING, inclusive as quotas de titularidade desta última, no valor de R\$ 9.574.900.000,00.

Por meio do ofício Deorf/GTSP2-2002/1065, de 23/08/2002, o Banco Central do Brasil comunicou a aprovação da incorporação pelo BANESPA de sua então controladora, SANTANDER HOLDING, segundo deliberado em AGE de 30/07/2001, mediante versão da totalidade de seu patrimônio e consequente extinção (fls.110-111). A partir da incorporação da SANTANDER HOLDING, o BANESPA iniciou a amortização do ágio antes nela contabilizado, diminuindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Saliente-se, por fim, que o BANCO SANTANDER, hoje incorporado pelo SANTANDER S/A, fazia parte do conglomerado financeiro espanhol."

Por sua vez, o Termo de Verificação Fiscal assinala que a Fiscalização não põe em dúvida a existência do ágio pago pelo SANTANDER HISPANO, na aquisição das ações do BANESPA. O mesmo Termo ainda aponta outros fatos que assumem invulgar importância, no contexto da acusação. São eles:

a) as operações societárias engendradas pelo grupo econômico tiveram como objeto internalizar, para o Brasil, um ágio pago pela sociedade estrangeira domiciliada na Espanha (SANTANDER HISPANO) e gerado quando da aquisição do BANESPA. O ponto de partida desta internalização está no aumento de capital do SANTANDER HOLDING com as ações do BANESPA, detidas pela sociedade espanhola;

b) SANTANDER HOLDING teve efêmera existência legal (constituída em outubro/2000 e incorporada em julho/2001), sendo que, para o breve período em que era dotada de personalidade jurídica, suas declarações de rendimentos evidenciam o aumento de seu capital social, de R\$ 1.000,00 para R\$ 9.574.901.000,00, e as consequências de sua participação no BANESPA. Assim, no ativo do ano de sua incorporação (2001), só há o registro de R\$ 1.000,00, em seu caixa (valor do capital social integralizado, em sua constituição), e a participação no Banespa com o correspondente ágio;

c) as declarações de rendimentos também retratam que a SANTANDER HOLDING sequer manteve quadro de funcionários durante o tempo de sua existência;

d) SANTANDER HOLDING é um caso típico de empresa veículo, criada com o único fim de internalizar o ágio e posteriormente amortizá-lo;

e) a subsequente incorporação do SANTANDER HOLDING pelo BANESPA, a denotar que o único intuito era o de poder deduzir o ágio amortizado, na apuração do lucro real e da base de cálculo CSLL. Tal conclusão está amparada nas razões

expostas no Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação, datado de 12/07/2001, *in litteris*:

"1.1 Tendo em vista que a SH é detentora de ações do Banespa, que inclui o ágio pago na aquisição dessa participação acionária, as administrações das partes entendem que a incorporação, pelo Banespa, da SH, com sua consequente extinção, se justifica na medida em que permitirá a melhoria do fluxo de caixa do Banespa, **resultante do benefício fiscal gerado pela amortização do ágio pago quando da aquisição de ações de emissão do Banespa registrado na SH**, sendo que a operação de incorporação da SH, objeto deste Protocolo, será estruturada de modo a não acarretar a transferência de endividamento da SH ao Banespa. Ainda, os dividendos atribuídos às ações detidas pelos acionistas não controladores não serão diminuídos pelo montante do ágio amortizável em cada exercício, conforme disposto na Cláusula 4.3 deste Protocolo" (grifei)

Uma vez conhecidos os fatos acima narrados, decido.

A situação fática em exame deve ser apreciada sob a perspectiva dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, e do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, este último com a redação anterior à Lei nº 12.973/2013:

a) artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997:

"Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária."

b) artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977:

"Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras *a* e *b* do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada"

Diante de tais dispositivos normativos, depreende-se que a dedutibilidade do ágio amortizado, na apuração do lucro real, carece de amparo legal, no caso concreto, já que o ágio **não** foi suportado, com sacrifício patrimonial, pela pessoa jurídica incorporada ou pela pessoa jurídica incorporadora. Perceba-se a esse respeito que o *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Como se pode ver, este artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora **adquirir** a participação societária na incorporada com a referida mais valia.

Sobreleva-se dos preceitos normativos supracitados - como já adiantado - que o verbo **adquirir** implica sacrifício patrimonial da incorporada ou da incorporadora. Por conseguinte, **não** se sustenta a imaginada legalidade da influência de despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ, se esse mesmo ágio for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento **adquirido por terceiro** com a citada mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ, ora em foco, só tem amparo legal **se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida**.

No mais, ainda no tocante à acusação de prática de infração à legislação do IRPJ, manifesto adesão às razões de decidir colacionados pela Ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, na relatoria do julgamento de Recurso Especial da PGFN, na oportunidade em que restou reformado o acórdão ofertado como paradigma, na sessão de 11 de maio de 2017, *verbis*:

"No entanto, tudo o que foi dito até agora torna-se irrelevante para o deslinde dessa questão porque o argumento principal e exclusivamente determinante para a glosa da despesa de amortização do ágio diz respeito ao fato de que o ágio foi efetivamente pago pela empresa espanhola, de onde se conclui que a dedução não tem amparo legal à luz do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, cuja letra pressupõe **que quem adquire efetivamente o investimento e tenha arcado com esse ônus, possa deduzir**, senão vejamos:

[...]

Ora, qual o custo do investimento para a Santander Holding? Certamente, nenhum! Como se pode permitir que alguém que não tenha arcado com um investimento possa gerar uma despesa dessa natureza? Certamente essa não foi a intenção do legislador.

A contribuinte justifica que a transferência das ações da Santander Hispano S.A para uma holding não financeira deveu-se ao fato de que não seria possível integralizar capital de instituição financeira em razão da própria legislação brasileira das instituições financeiras; contudo, essa justificativa não tem o condão de alterar os contornos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Ou seja, ela poderia transferir, mas não amortizar aqui no Brasil.

Da mesma forma, não é o fato de terem sido adquiridas as ações do Banespa, em um processo de desestatização, por meio de um leilão público, que irá permitir tal dedutibilidade. Aliás, a exposição de motivos do projeto de lei convertido na Lei nº 9.532, de 1997, quando cita que *com as normas, a prática de algumas empresas de adquirir outras para gerar ganhos de natureza tributária com incorporações não deixará de existir, mas será mitigada, de modo a se deixar as aquisições restritas a casos reais*, deve levar à interpretação, justamente, de que o legislador quis alcançar os casos reais, quais sejam, aqueles em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual esta que absorveu detenha participação societária adquirida com ágio.

Aqui não estamos diante de um caso de uma empresa que detinha participação societária adquirida com ágio. Houve todo um planejamento, reconhecido pela empresa fiscalizada, realizado com o duplo intuito: adquirir o Banespa e aproveitar o benefício fiscal da amortização do ágio.

O fato de ter sido necessário ao grupo Santander ter realizado suas operações do modo que o fez, porque de outra forma a aquisição das ações não seria viável do ponto de vista econômico, porque não poderia dar conhecimento ao mercado do seu lance, porque não teria isonomia com as empresas brasileiras, porque não tinha patrimônio no Brasil para fazer face a essa aquisição, enfim, esses esclarecimentos estão demonstrados, mas não servem para enquadrar a hipótese aos artigos da lei de forma a permitir tal dedução.

A dedução deve ter sido feita, como sugeriu a Fiscalização e afirmou a Procuradoria, pela pessoa jurídica estrangeira, que foi quem de fato arcou com o ônus do ágio.

No Brasil, essa transferência para amortizar novamente o ágio pago no exterior não encontra amparo legal.

Isso porque as normas de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, combinadas com as do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 pressupõem dois eventos.

O primeiro evento é o de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora. O ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o (art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, na redação da época dos fatos, e art. 426 do RIR/1999). E o investimento deixa de existir na investidora, com a baixa do investimento alienado, ocorrendo uma "separação" entre investidora e investida.

O segundo evento é o de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa. A partir da edição da Medida Provisória nº 1.607, de 1997, convertida na Lei nº 9.532, de 1997, tal situação passou a ser regrada pelos dispositivos ali existentes (arts. 7º e 8º na Lei nº 9.532, de 1997). Com a absorção da investida pela investidora (ou vice-versa) ali prevista, ocorre o "encontro" entre investida e investidora (confusão patrimonial) e a consequente extinção do investimento. Nessa situação, os dispositivos em questão estabelecem permissivo legal de o ágio contabilizado ser amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

Os referidos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Esse dispositivo do RIR/1999 guarda forte relação com o artigo que lhe antecede, o qual, reproduzindo as disposições do art. 20 do já citado Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, estabelece as regras de contabilização do ágio.

Transcrevem-se, pois, os arts. 385 e 386 do RIR/1999:

[...]

Portanto, das disposições dos artigos transcritos tem-se que a confusão patrimonial entre investidora e investida se revela como fato condicionante para que a amortização do ágio pago na aquisição do investimento se torne possível por ocasião de incorporação, cisão ou fusão. A lógica que permeia esta condição reside no fato de que é a extinção do investimento que enseja o aproveitamento do ágio, e nos casos de incorporação, cisão ou fusão, a extinção do investimento somente ocorre quando os patrimônios da investidora e da investida se encontram (ou se confundem).

Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não foi aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesa com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL. Nessa linha tem sido a jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF, conforme acórdãos 9101002.213, 9101002.312, 9101002.419, 9101002.428, 9101002.470, 9101002.480."

Diante do exposto, nego provimento ao pedido de reconhecimento da legitimidade do ágio. Em consequência, não há como acolher a legalidade da influência da amortização desse ágio na apuração do IRPJ.

No tocante à acusação de prática de infração à legislação da CSLL, impõe-se ressaltar, antes de tudo, que o ágio pago com lastro em rentabilidade futura deve ser contabilmente amortizado ao longo do tempo, conforme orienta o *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* da FIECAFI¹:

"11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

¹ Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FEA/USP), 7ª Edição.

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

[...]

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

a) CONTABILIZAÇÃO

V Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio **pago por expectativa de lucros futuros** da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa **adquirida**. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se **pagou o ágio** não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente). (...) (grifei)

Portanto, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:

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

[...]

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

Isso porque, como é cediço, as ações são bens móveis, conforme previsão do artigo 82 do vigente Código Civil. Nesses termos, o ágio pago sob a justificativa de rentabilidade futura, na aquisição de ações, constitui gasto que deve ser amortizado, como despesa, dentro do período pelo qual se pagou por lucros futuros. Nessas circunstâncias, tal despesa de amortização não pode afetar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do já mencionado artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995.

Ademais, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que

as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Diante do exposto, nega-se provimento ao pedido de reconhecimento da legalidade da influência da amortização desse ágio na apuração da CSLL.

Na questão subsequente, examina-se a decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que o IRPJ e a CSLL exigidos nos autos de infração contestados nestes autos são tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação. Isso porque, nos termos do artigo 150 do CTN, a lei atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento de tais exações, sem o prévio exame da autoridade administrativa. Desse modo, já considerando que o IRPJ e a CSLL são submetidos à disciplina do lançamento por homologação, discute-se se estariam sujeitos ao prazo decadencial refletido no § 4º do artigo 150 do CTN ou no artigo 173, inciso I, do mesmo Código.

Consoante o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consagrado na decisão proferida no julgamento do REsp nº 973.733, submetido ao procedimento dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre. Vale dizer que, havendo previsão legal que obrigue a antecipação do tributo sem a anterior anuência da autoridade tributária, dever-se-á aplicar a regra que dimana do artigo 173, inciso I, do CTN, caso inexistir pagamento antecipado.

Por outro lado, incidirá a regra que recai no § 4º do artigo 150 do CTN, verificando-se o adiantamento de tributo cuja antecipação, sem a anterior anuência da autoridade fiscal, decorrer de previsão legal. Todavia, se restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72)

Seja como for, tanto o artigo 173, inciso I, do CTN quanto o § 4º do artigo 150 do referido Código não podem ser aplicados antes da ocorrência do fato gerador do tributo, afinal o lançamento reporta-se à data em que este fato ocorreu (artigo 144 do CTN). Em outras palavras, enquanto não ocorrido o fato gerador do tributo não há o que se lançar, motivo por que não se pode pretender que se inicie a contagem do lapso decadencial enquanto o Fisco estiver impossibilitado de constituir o crédito tributário. Por essa razão, não há como acolher o pleito da recorrente, formulado no pedido de que se considere o ano-calendário de 2001 como o começo da contagem do período decadencial. Para suportar tal pedido, a Recorrente alega que as operações societárias reportadas no lançamento tributário datam do ano-calendário de 2001. Essa alegação em nada socorre à Recorrente, diante do fato de que o ágio constituído só surtiu efeitos tributários, mediante a dedução de despesas com a amortização desse ágio, a partir do ano-calendário de 2002. Está claro, pois, que, em 2001, o Fisco não podia constituir o crédito tributário decorrente de infrações apuradas neste procedimento, ocorridas em 31/12/2005 e 31/08/2006, consoante a descrição nos autos de infração de IRPJ e CSLL. Além

disso, tendo em conta que o lançamento tributário foi efetuado em 29/06/2010, não há mesmo que se falar em decadência.

Portanto, nego provimento ao pedido de reconhecimento da decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio.

Na questão derradeira, examina-se a alegada ilegalidade da cobrança de juros calculada com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício.

O ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

"Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

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

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

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício." (grifei)

Assim, sou da opinião de que a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

"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."

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, *caput* e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém 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. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas.** Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

***Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.** No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...)* (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, manifesto que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Alfim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic”. (Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, processo nº 16327.002231/2002-85, Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.” (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, processo nº 16327.002243/99-71, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Redatora Designada Conselheira. Viviane Vidal Wagner)

À luz dos argumentos expostos, nego provimento ao pleito referente ao reconhecimento da ilegalidade da incidência dos juros de mora calculado com base na taxa SELIC sobre a multa aplicada.

Conclusão: conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

Processo nº 16643.000142/2010-21
Acórdão n.º **9101-003.210**

CSRF-T1
Fl. 3.239

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa