



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

Processo n° 16643.000421/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-000.913 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2013
Matéria IRPJ e CSLL - Amortização de Ágio
Recorrente PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. 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 em: 1) por maioria de votos, REJEITAR o incidente de impedimento da participação no julgamento de Conselheiro que tenha assinado o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que originou o lançamento em debate, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva; 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa aplicada, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva; e 5) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros sobre a multa de ofício; nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

Processo nº 16643.000421/2010-95
Acórdão n.º **1101-000.913**

S1-C1T1
Fl. 3

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 28/12/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 76.570.995,28.

As autoridades fiscais promoveram a glosa das amortizações de ágio gerado internamente, no intervalo de 40 (quarenta) dias – entre 18/04/2005 e 31/05/2005 –, mediante criação de Holplan Participações S/A (Holplan), que incorporou as ações do capital social da autuada avaliadas a mercado (R\$ 335.797.070,00), superior ao valor contábil de R\$ 89.946.682,00, assim constituindo o ágio que passou a ser amortizado após a incorporação da Holplan pela autuada. Os autuantes expõem seus fundamentos acerca da *inaceitabilidade do ágio gerado internamente do ponto de vista contábil*, bem como afirmam a *falta de propósito negocial*, acrescentando que *o laudo de avaliação foi feito por empresa criada apenas com esse intuito*, assim concluindo:

Não obstante a possibilidade de amortização do ágio antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento se caracterize como benefício fiscal outorgado pela lei, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Fixando-se na natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente se deram, o que encontramos?

Apenas uma operação que não tinha nenhum objetivo empresarial. Um mero mecanismo pelo qual usou-se a fórmula de uma reorganização empresarial, como disfarce para se encobrir seu objetivo real, e o único objeto e resultado do qual fora a realização de um plano pré concebido, e não a reorganização de uma empresa.

Não há dúvidas, uma nova e formal empresa foi criada. Porém tal empresa nada mais era do que uma invenção para os fins de redução de tributos. A nova empresa foi criada com nenhum outro propósito; essa empresa não serviu, como descrito acima, para nenhuma outra função. Quando tal função reduzida foi exercida, a empresa imediatamente morreu, deixou de existir.

A situação presente, claramente, possui falta de propósito negocial. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação ao artifício em desfavor da realidade.

Se não se leva em consideração o propósito negocial definido no ordenamento jurídico - a causa final dos negócios jurídicos – o exercício da autonomia privada não pode, como deve, ser fiscalizada e limitada.

Reputando o ágio inexistente, os fiscais autuantes glosaram as deduções mensais de R\$ 2.052.511,57 que afetaram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL de junho/2005 a dezembro/2009, aplicando multa de ofício qualificada, pois, *o que se verificou na prática acima exposta é que o contribuinte, de forma elaborada (planejamento tributário), buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.* Afirmou presente o dolo característico da sonegação ou fraude, pois, *o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.*

Ao final, disseram que:

Mesmo tendo-nos ela apresentado relatório de orientação profissional sobre o planejamento tributário, não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. Nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior. Vale relembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais.

A Planova estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Impugnando a exigência, a contribuinte defendeu a regular formação do ágio amortizado, bem como sua fundamentação em rentabilidade futura, afirmando que a reestruturação societária teve por finalidade *viabilizar a atualização do capital social frente à potencialidade do patrimônio da Impugnante*, e apontando especificamente: 1) a falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF específico para fiscalização da CSLL; 2) a inadequação do enquadramento legal apontado no auto de infração; 3) ser perfeitamente aceitável o planejamento tributário mediante organização reconhecidamente lícita; 4) a atualização do capital social da Impugnante era necessária em razão de requisitos qualificatórios presentes em certames licitatórios; 5) o critério de valorização de investimento no momento do aporte de capital para subscrição de ações da Holplan observou as disposições do art. 36 da Lei nº 10.637/2002; 6) o desdobramento do custo de aquisição para destaque do ágio também está determinado em lei e em instruções da CVM; 7) a fundamentação do ágio em rentabilidade futura está provada em laudo; 8) a dedutibilidade das amortizações depois de verificada a condição prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97; 9) a ausência de dolo para qualificação da penalidade, na medida em que a acusação fiscal decorre de análise superficial dos fatos, destituída de prova das ilações feitas; 10) a vontade dos agentes expressa em todos os atos societários devidamente registrados, na declarações entregues e nos registros contábeis; 11) a inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

FALTA DE MPF ESPECÍFICO PARA CSLL. NULIDADE.

Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, visto que somente serão considerados

nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972. Em não se dando, não há que se falar em nulidade.

ENQUADRAMENTO LEGAL. PERTINÊNCIA.

A utilização de dispositivos legais genéricos, pertinentes ao caso, para fundamentação da exigência, ao lado de descrição correta dos fatos que ensejaram o lançamento, não trazem qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, e, portanto, não são fatores que venham a determinar a nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Não é aceita, para fins fiscais, a amortização de ágio obtido por meio de operações ocorridas dentro de um mesmo grupo, decorrente de incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem que tenha havido qualquer finalidade comercial ou societária, faltando, inclusive, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Em vista da prática de ato com evidente intuito de reduzir o montante do imposto devido, está correta a aplicação da multa de 150%.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

Cientificada da decisão de primeira instância em 07/06/2011 (fls. 922), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 01/07/2011 (fls. 923/970), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação, mas arguiu a nulidade da decisão recorrida em razão de mudança de critério jurídico para *desconsideração dos negócios praticados*.

Preliminarmente reafirma a imprestabilidade do lançamento de CSLL, na medida em que o MPF emitido era específico para a fiscalização de IRPJ, apontando acórdãos deste Conselho nos quais é declarada a *invalidade do lançamento quando o MPF não indica o tributo objeto da autuação, tendo em vista que é condição de procedibilidade do lançamento*, bem como transcrevendo doutrina neste sentido.

Novamente aponta a *inadequação do enquadramento legal registrado nos autos de infração*, na medida em que os dispositivos legais (arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99) *são genéricos e não dizem respeito à infração atribuída à Recorrente*. Discorda da abordagem feita pela autoridade julgadora de 1ª instância, que não vislumbrou hipótese de nulidade do lançamento, porque seus argumentos dirigem-se à inobservância do art. 142 do CTN e do art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

Menciona que a dedução em comento tem tratamento específico no art. 7º da Lei nº 9.532/97, e que caso a pretensão do Fisco fosse desqualificar os efeitos dos atos praticados pela Recorrente, dever-se-ia observar que o art. 116, parágrafo único do CTN ainda pende de regulamentação, sendo *norma de eficácia limitada, a depender de outra lei que lhe confira executoriedade e de efeito ex nunc*, consoante doutrina que cita.

Quanto à arguição de nulidade da decisão recorrida, entende que o lançamento pautou-se na ocorrência de *simulação nas operações realizadas pela Recorrente*, e demonstrando-se na impugnação *que as operações foram realizadas às claras, de forma transparente*, a autoridade julgadora trouxe como fundamento para a *desqualificação do ágio* o “*abuso de direito*”. Invoca o art. 146 do CTN, e observa que tal mudança de critério jurídico *reforça a necessidade de desqualificação da multa agravada tendo em vista que nem a DRJ conseguiu enxergar a simulação trazida pela autoridade autuante como fundamento para a desconsideração dos negócios praticados pela Recorrente e, conseqüentemente, o dolo necessário ao agravamento da penalidade aplicada*.

No mérito, defende a *legitimidade do planejamento envolvendo os negócios jurídicos praticados pela recorrente*. Observa que a própria DRJ reconheceu que *tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento*, destaca que tais situações decorrem da *necessidade de planejar determinadas condutas*, conduta desejada e perfeitamente aceitável no âmbito tributário, sendo conexos os estudos de viabilidade econômica de futuras atividades empresariais e a investigação de efeitos tributários, bem como das alternativas legítimas para amenizá-los.

Aborda julgados deste Conselho que reconhecem a possibilidade de os contribuintes realizarem *operações lícitas para a economia de tributos, desde que não se esteja ocultando ou modificando o fato gerador por intermédio da prática de atos simulados*. Discorda da desqualificação dos atos jurídicos legitimamente praticados, por envolverem redução da carga tributária, desconsiderando-se *diferentes interesses econômicos nos negócios pactuados entre as partes*, especialmente a *atualização do capital social da Recorrente*, que em certames licitatórios freqüentemente é exigida a demonstrar *valor mínimo de capital social em montante superior ao registrado em sua contabilidade*.

Aduz que a autoridade julgadora de 1ª instância não avaliou os elementos de prova já presentes nos autos desde a fase de fiscalização, os quais subsidiariam sua afirmação. Cita seu objeto social declarado e as informações constantes das Atas de Assembléia Geral, observando ser normal a proteção destes atos *por distintos instrumentos contratuais, que vão refletir os objetivos almejados pelos negócios jurídicos pactuados*. Tais elementos, presentes nos autos e entregues à Fiscalização, evidenciam *a conduta lícita, transparente, e a vontade expressa pela Recorrente* nos atos societários registrados, nas declarações entregues e em seus registros contábeis, deixando patente seu propósito negocial.

Acrescenta não ser *possível ocultar qualquer propósito negocial quando se atualiza o valor de participação societária ao valor de mercado, hipótese, aliás, prevista em lei que estabelece regra para tributar essa mais valia (art. 36, da Lei nº 10.637/2002)*. Conclui, assim, que *a obtenção de um benefício indireto (economia tributária) não tem o condão de invalidar as operações efetivamente realizadas*, sendo inadmissível a desconsideração de negócios lícitos pelo Fisco *sob o singelo argumento de que o negócio praticado gerou redução da carga tributária*.

Defende a *possibilidade de avaliação do investimento a valor de mercado*, argumentando que *na subscrição do capital social pela HOLPLAN, com as ações incorporadas da empresa PLANOVA, ora Recorrente, foram observados os diferentes comandos da legislação brasileira que disciplinam os critérios de avaliação dos investimentos, seus pertinentes registros na escrituração mercantil, assim como as disposições legais que particularizam os específicos tratamento tributário em função da natureza da operação*.

Reporta-se ao *caput* do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, observando que sua revogação somente se verificou depois das operações questionadas; indica o Laudo Econômico-Financeiro juntado às fls. 356/401; cita os arts. 13 e 14 da Instrução CVM nº 247/96 acerca do desdobramento do investimento em equivalência patrimonial e ágio/deságio, e da amortização destes; e invoca o art. 385 do RIR/99 em favor do referido desdobramento.

Reputa impróprias as referências contidas na decisão recorrida ao pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.110/2007 e ao Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, porque posteriores aos eventos e debates e porque contrários aos dispositivos legais antes citados, que impõem o reconhecimento do ágio.

Aborda o tratamento tributário conferido ao ágio, em favor de sua dedutibilidade, mencionando que a legislação fiscal somente admitia a dedução do ágio na alienação ou baixa do investimento, mas que este contexto foi alterado com a edição do arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, dispositivos ignorados pela autoridade julgadora de 1ª instância, que inclusive considerou anormal a incorporação da controladora pela controlada. Cita julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais contrário ao lançamento de glosa de prejuízos em razão de incorporação às avessas, bem como acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes admitindo a amortização do ágio em incorporações daquele tipo.

Acrescenta que observou, também, o prazo para amortização do ágio, e opõe-se à observação da DRJ que inexistiria qualquer registro da operação do LALUR, na medida em que desnecessário, estando os registros presentes na contabilidade. Conclui, assim, que *se há regra específica assegurando a dedutibilidade do ágio nas operações praticadas pela Recorrente, não pode prevalecer a tentativa desarrazoada da decisão recorrida em aplicar o disposto no art. 299 do RIR/99, vez que esse dispositivo trata da regra geral da dedutibilidade das despesas.*

Ausente justificativa para a glosa, o ágio é dedutível na forma dos acórdãos deste Conselho que cita. Reitera a existência de propósito comercial, opondo-se ao item 10.5 da decisão recorrida, e também discorda do item 10.11, que menciona a inexistência de defesa contra as *compensações efetuadas pelo autuante (SAPLI)*, na medida em que tais alterações resultaram em exigências autônomas, cuja impugnação aguarda julgamento.

Subsidiariamente opõe-se à qualificação da penalidade, observando ser necessária a ocorrência de dolo, assim entendido como *ato cometido com vontade, com consciência, ligada à ação descrita no tipo*, nos termos da doutrina que cita. Assevera que a Fiscalização procurou afirmar a ocorrência de simulação para desconsiderar os atos praticados, sem buscar prova para suas ilações e sem observar os documentos juntados aos autos. A autoridade julgadora, por sua vez, apontou a existência de abuso de direito, alterando o critério jurídico do lançamento, como antes apontado.

Destaca que a autoridade julgadora menciona que os atos seriam legais, mas ainda assim legitima a multa aplicada por ocorrência de fraude, simulação ou dolo. Evidente, assim, que a Recorrente não *agiu com vontade ligada à ação descrita nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*. Reitera que os atos foram registrados, que sua conduta foi transparente, e que apresentou todos os documentos exigidos pela Fiscalização, deixando evidente seu verdadeiro intuito de promover uma reorganização societária para atualizar seus ativos a valor de mercado, valendo-se do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Cita acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor de sua tese, bem como acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes e doutrina no mesmo sentido.

Por fim, opõe-se à aplicação de juros sobre a multa de ofício, na medida em que a lei somente autoriza sua aplicação sobre o tributo devido (principal). Transcreve acórdãos contrários a esta exigência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 978/1034), opondo-se à preliminar de nulidade do lançamento por ausência de MPF específico para a CSLL, citando jurisprudência administrativa e judicial, bem como doutrina favorável ao seu entendimento, e invocando o art. 9º da Portaria SRF 3.007/2001. Observa, ainda, que não houve prejuízo à defesa da contribuinte.

Defende a regularidade dos dispositivos legais apontados no lançamento, na medida em que *o fundamento da autuação é a glosa de despesas deduzidas indevidamente*, e opondo-se à tese da contribuinte de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 autorizariam a dedução incondicionalmente, mormente no presente caso em que sequer investimento houve.

Quanto à necessária aplicação do art.116 do CTN, aduz que *no exercício vinculado e obrigatório da sua atividade tributária, deve a Administração se pautar sempre nos atos e fatos que efetivamente aconteceram, sob pena de responsabilização funcional do agente público*. Assim, a teor do art. 142 do CTN, *deve o Fisco desconsiderar todas as “cascas” aparentes e irrelevantes*, de modo a verificar se a verdade material efetivamente se encaixa na regra-matriz de incidência tributária prevista em lei. *E, para tal desconsideração dos atos meramente formais praticados pelos indivíduos, a Administração Fazendária não necessita de prévia autorização do Poder Judiciário*.

Assim, no presente caso, como será visto adiante, não obstante a forma adotada pelo sujeito passivo autuado, se ele não auferiu ágio amortizável, a correspondente despesa não pode ser deduzida do cálculo do seu lucro a ser tributado. Se o ágio foi criado apenas no papel, não tendo decorrido um negócio com propósito negocial e substrato econômico, ele não deve ser considerado como existente.

Afirma, assim, a validade do lançamento, na medida em que presente *descrição pormenorizada dos fatos*, além da exposição da *metodologia utilizada para cálculo e constituição do crédito tributário*, permitindo à contribuinte produzir sua defesa regularmente.

Observa que a referência feita pela autoridade julgadora de 1ª instância à ocorrência de abuso de direito é verificada em apenas uma linha da decisão. No mais, a decisão é clara em afirmar a dedução indevida em face da simulação constatada, podendo ter ocorrido, no máximo, um erro de interpretação jurídica, equivalendo-se simulação e abuso de direito, mas sem qualquer prejuízo à defesa do autuado.

No mérito, assevera que *a criação de um ágio fictício, simulado, que não apresenta qualquer propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua existência real, não permite a dedução da despesa com sua amortização nos termos previstos pela legislação tributária*. Recorda o histórico da operação em tela, afirma o caráter fictício do ágio em razão da ausência de propósito negocial e substrato econômico, exurgindo apenas de registros escriturais, sem uma efetiva aquisição de investimento. É necessário que o pagamento do ágio se dê em razão de alguma expectativa de ganho; sem isto, não há ágio, como inclusive

reconhecido no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e na Orientação Técnica OCPC nº 02/2008, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Aborda extensamente a ausência de propósito comercial na operação em tela, e assevera que um ágio que visa apenas aumentar o capital social de uma empresa não pode gerar uma despesa dedutível nos termos do art. 386 do RIR/99. Aduz que *a reavaliação do patrimônio de uma empresa não habilita a criação de um ágio, quanto menos a sua dedutibilidade para fins tributários* e conclui que *o ágio cobrado não procurou materializar a transferência de um investimento, mas sim contabilizar a reavaliação de um ativo de uma empresa.*

Destaca que *o investimento que originou a criação do ágio fora realizado sabendo-se da sua futura extinção via incorporação pela Planova. Ou seja, desde o início, o grupo empresarial sabia que a Holplan não atuaria junto com a Planova. Elas foram unidas com o intuito exclusivo de gerar um ágio inexistente que posteriormente seria amortizado. Assim, o ágio não foi criado nem mesmo com supedâneo na transferência de um investimento, de modo que não apresenta qualquer propósito comercial que justifique seu surgimento, para além do escopo estritamente tributário.*

Acrescenta que *o ágio criado também não apresenta substrato econômico que justifique o seu surgimento*, tendo em conta que: 1) a empresa que elaborou o laudo foi constituída cinco dias antes das incorporações, unicamente para participar desta operação; 2) não houve qualquer gasto por parte da Holplan, nem ganho auferido pela Planova; 3) a contribuinte reconhece que não houve qualquer desembolso; 4) o mesmo sujeito ocupa indiretamente as posições de adquirente e alienante; 5) ao final, não houve *qualquer mudança de titularidade das ações*, tampouco *criação de riqueza*; 6) *a única transferência de riquezas é aquela que se dá do Estado, o qual concede um benefício indevido, para a Planova, que reduz sua tributação de forma simulada.* Sendo inválido e ineficaz o ágio, inadmissível é sua amortização.

Reporta-se à Exposição de Motivos da Lei nº 9.532/97, apontando que seu objetivo foi impedir a criação de ágio artificial, para concluir que *o ágio ou deságio criado por meio de negócios sem fins econômicos e/ou onde não houve o efetivo dispêndio do preço de aquisição do investimento não deve dar ensejo ao benefício previsto nos multicitados artigos.* Complementa, ainda, que a despesa amortizada não se enquadra em nenhuma outra hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 324 a 327 do RIR/99.

Defende a manutenção da multa qualificada aplicada ao sujeito passivo, pois *o ágio registrado por ele fora criado de forma simulada, por meio de sonegação, fraude e conluio.* A ausência de propósito comercial e de substrato econômico *atestam a simulação praticada pelo contribuinte*, pois sua vontade real era a *criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela PLANOVA para reduzir a tributação a ser paga após todas as operações societárias.*

Acrescenta que, *como a atuação conjunta das empresas nunca foi almejada verdadeiramente pelo grupo, tem-se que o investimento formalizado por meio do aumento de capital da Holplan continha verdadeira condição resolutiva implícita.* Patente o dolo por saber o contribuinte *desde o início que ele absorveria o investimento que era formado por ele mesmo*, bem como por valer-se de empresa de consultoria criada especificamente para este fim e por criar a Holplan como verdadeira *empresa veículo.*

A contribuinte *tornou certa uma rentabilidade futura e incerta*, excluindo-a do lucro tributável e incrementando pagamentos de juros sobre capital próprio. *Considerou perdido o lucro futuro e incerto que ela própria auferiria no futuro*. Ademais, a ausência de terceiros demonstra que *não houve qualquer filtro de sinceridade com a realidade*.

Assim, houve sonegação porque a simulação retardou o conhecimento do fator gerador pela autoridade fazendária; houve fraude em razão da criação de ágio artificial e da utilização de laudo que não atestava o real propósito comercial da operação; e houve conluio porque envolvidas *todas as pessoas jurídicas que fazem/faziam parte do grupo empresarial*.

A Fazenda Nacional ainda transcreve ementas de vários julgados contrários à dedutibilidade do ágio criado de forma artificial e relativos à fraude na simulação cometida. Ao final, defende a incidência de juros sobre a multa de ofício, citando jurisprudência administrativa favorável a este entendimento.

A recorrente, na sessão de julgamento, entregou quadros impressos da exposição apresentada em sustentação oral.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cumpre registrar que, em sustentação oral, a patrona da recorrente argüiu o impedimento da participação, no julgamento, de Conselheiro que tenha assinado o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que originou o lançamento em debate. Disse que segundo o art. 42 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, *o conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha, neste caso, praticado ato decisório monocrático.*

Submetida a questão objetivamente à apreciação da Turma, esta Conselheira manifestou-se contra a caracterização de impedimento na forma argüida, na medida em que o MPF é um instrumento interno de controle, e não representa *ato decisório monocrático*, este praticado apenas quando há pedido ou litígio a ser solucionado. No mais, o Regimento Interno do CARF somente cogita de impedimento quando o Conselheiro tiver *atuado como autoridade lançadora*, circunstância que, em regra, não se verifica nos procedimentos fiscais de auditoria externa, nos quais o lançamento incumbe ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, designado para a condução do procedimento fiscal pelo Delegado da Receita Federal ou por quem lhe faça as vezes.

Passando à matéria debatida nos autos, trata-se da glosa de amortizações de ágio que, ao longo dos anos-calendário de 2005 a 2009 representaram o total R\$ 112.888.136,35. Em síntese, sem a intervenção de terceiros e nem mesmo de uma empresa de consultoria independente, mediante operações realizadas no interregno de 40 (quarenta) dias, surgiu no patrimônio da autuada parcela classificada como ágio, que veio a anular seu lucro tributável em quase todos os períodos fiscalizados, resultando na apuração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de 2005 a 2008, com exceção do ano-calendário 2009, no qual as bases tributáveis foram reduzidas pela dedução de R\$ 24.630.138,84.

A recorrente defende que seria legítima a operação, porque destinada a atualizar seu capital social, para adequar seu patrimônio a requisitos de *certames licitatórios* dos quais viria a participar, em razão de sua atividade. Entende ser seu direito reconhecer contabilmente lucros ainda não auferidos, majorando artificialmente seu patrimônio para construir uma realidade que somente se verificaria dali a cinco ou mais anos, desde que efetivadas as premissas expostas em laudo elaborado por empresa de consultoria por ela criada para produção desta projeção.

Não tem razão a recorrente em seus argumentos.

O art. 7º da Lei nº 9.532/97 é expresso quanto à possibilidade de redução do lucro tributável por amortização de ágio, apenas, quando uma pessoa jurídica *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*, como abaixo transcrito:

Lei 9.532, de 10 de dezembro de 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:

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 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei 9.718, de 27/11/98)

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.”

Decreto-lei nº 1.598, de 30 de dezembro de 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.

[...]

Art. 23.

[...]

*§ 5º - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da **amortização de ágio ou deságio na aquisição**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (negrejou-se)*

Os dispositivos transcritos somente se referem ao **ágio** formado na **aquisição** de investimentos e, ainda, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 frisa que deve ser ele *apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*, o qual, por sua vez, trata do **ágio** formado entre o **custo de aquisição do investimento** e o **valor do patrimônio líquido na época da aquisição**. E somente há **aquisição** quando há intervenção de terceiro e efetiva transmissão de propriedade do direito.

Neste sentido, inclusive, é a interpretação veiculada no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro. mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos constam do original).

Este ato limita-se a reforçar o que consta da lei desde sua edição: é necessário que haja **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, superior ao valor patrimonial desse investimento. E somente há preço e, por consequência, aquisição, quando a operação se realiza entre partes independentes.

E, não bastasse esta evidência para sua caracterização como ato interpretativo, aplicável a qualquer tempo, cabe também destacar o que expresso em sua introdução:

A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACOM, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ) e, agora, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, recentemente instalado.

Isto porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela referida FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) afirma o mesmo entendimento no âmbito doutrinário, expondo com clareza o conceito contábil de ágio nos termos a seguir transcritos:

11.7.1 — Introdução e Conceito

Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e, o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta(..)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais(..)

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(..)

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

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.

*No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 **pagos a mais na compra das ações** representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.*

*Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização **da compra das ações** pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).*

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

a) CONTABILIZAÇÃO

I - 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).(...)*

*Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre **o valor pago na aquisição do investimento** e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).*

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

*b) por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que **surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.***

*Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença **entre o valor de custo do investimento** e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*

*Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir **novo acionista** (Empresa X) não, pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo **novo** acionista. Ou quando um acionista subscruva aumento de capital no lugar de outro.*

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor, patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

*Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor **patrimonial das suas ações** e reconheça a diferença como perda não operacional.*

Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B." (negrejou-se)

Observe-se que não se diz, aqui, que a alienação de uma participação societária somente se dá mediante pagamento, em sentido estrito. O que se exige é uma alteração substancial no patrimônio do alienante, a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía, condição ausente neste caso, em que a participação societária detida pela controladora da autuada circula e retorna ao seu patrimônio no curto espaço de tempo em que a “reestruturação societária” é promovida.

Registre-se, ainda, que em artigo publicado por Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins (“A incorporação reversa com ágio gerado internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade, in “<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004>”) vislumbra-se que a lei fiscal admite que o ágio surja em outras circunstâncias, em razão do que dispunha o art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Referido trabalho acadêmico, no que importa à área de especialização de seus autores, conclui que **definitivamente**, à luz da teoria da contabilidade é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante. E, para assim arrematarem, argumentam que:

Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (fair value) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net asset), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

[...]

Não faz sentido algum reconhecer, numa boa e sadia contabilidade, o resultado derivado de transações entre entidades sob o mesmo controle, ou seja, sob a mesma vontade. Isso é, na realidade, geração artificial de resultado.

Contudo, adentrando à seara tributária, referidos autores limitam-se a concluir que o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferido do Estado para o grupo via renúncia fiscal.

Analisando exclusivamente um dos efeitos da operação interna, concernente ao diferimento da tributação do ganho de capital reconhecido pela parte que aliena a participação societária, tratado no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, os autores expõem que:

Elucidando o caput do artigo 36, tem-se que caso uma dada companhia “A” possua participação societária em outra companhia “B”, e resolva constituir uma terceira

companhia “C”, integralizando ações subscritas de “C” com a participação societária em “B” avaliada economicamente, o lucro apurado por “A” na integralização das ações subscritas de “C” não será tributado de imediato, para fins de IRPJ e CSLL.

Mais à frente, ao mencionar que o *ágio* carregado de “C” para “B” será *dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em “B”*, os autores não explicitam qual dispositivo legal autorizaria a classificação daquela parcela como *ágio*.

Diz a Lei nº 10.637/2002, nesta parte já revogada, desde a edição da Lei nº 11.196/2005:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

Ocorre que a lei apenas difere a tributação do ganho de capital verificado no momento em que o direito da pessoa jurídica converte-se em outro de maior valor, **por ação única e exclusiva do titular deste direito**, e sem que tal direito deixe, efetivamente, seu patrimônio. Na prática, a lei apenas equivale a situação fiscal do sujeito passivo que assim age àquela na qual permanece o sujeito passivo que não promove qualquer transferência de seu investimento para outra pessoa jurídica sob seu controle. E, somente por esta razão, já seria possível afastar o outro efeito aventado para esta operação, qual seja, a formação do *ágio*. Isto porque inexistente ganho real por parte da pessoa jurídica que transfere seus investimentos para outra pessoa jurídica, mas continua a deter sua titularidade de forma indireta. O diferimento da tributação, assim, não representa qualquer benefício, mas apenas a anulação de uma incidência que se materializaria por ato exclusivo do titular do direito.

De outro lado, em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 admite que na nova investida este direito reavaliado tenha a sua mais-valia reconhecida contabilmente como *ágio*, nem cogita que esta mais-valia seja amortizável. Os autores também não se reportam a qualquer ato normativo, solução de consulta ou julgamento administrativo que assim tenha concluído. Interpretação naquele sentido somente é possível olvidando-se dos elementos conceituais de uma aquisição, quais sejam, partes independentes e preço.

Veja-se que estes elementos integram um conceito uniforme tanto na esfera contábil (na redação da Lei nº 6.404/76, ao menos até sua alteração pela Lei nº 11.638/2007) como na esfera tributária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), determinante do que representa o custo de aquisição de um investimento. De outro lado, o ágio nada mais é do que a diferença entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial da participação societária, e no presente caso o primeiro restou majorado por conta do valor que lhe foi atribuído pelo seu titular ao subscrever capital na sociedade intermediária que passou temporariamente a deter o controle direto da investida. Assim, somente olvidando que custo de aquisição é o valor efetivamente despendido em transações com o mundo exterior (art. 7º da Resolução CFC nº 750/93), é possível construir o ágio amortizado pela recorrente.

Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um mecanismo para evitar a tributação do ganho escriturado em razão da transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse real.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

O art. 438 do RIR/99 dispõe que será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contra partida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.

Se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial não poderá diferir a tributação da contrapartida. O diferimento da tributação só é possível na reavaliação de participação societária avaliado pelo custo de aquisição. Neste caso, após a reavaliação se o investimento passar a ser avaliado pela equivalência patrimonial, o diferimento cessará.

A Receita Federal teve a infelicidade de incluir o art. 39 da MP nº 66, de 29-08-2002, convertido no art. 36 da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, dispondo:

[...]

A aplicação daquele artigo dá ensejo a planejamento tributário para aumentar o patrimônio líquido nas duas empresas, para cálculo de juros sobre o capital próprio. A empresa A que tem investimento na empresa B transfere o investimento como integralização de capital na empresa C, por valor bem superior ao contábil. A empresa A escritura a contrapartida da mais valia no resultado mas faz exclusão na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, aumentando o patrimônio líquido com diferimento da tributação. A empresa C também aumentou o seu patrimônio líquido sem tributação.

A única forma de a Receita Federal corrigir a infelicidade é, por ato normativo, dizer que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável somente para os investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Isso porque, para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial existe a vedação do art. 438 do RIR/99, que por ser lei específica não foi revogado.

Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa do mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a *holding* intermediária do grupo. Mais que isso, o **resultado final desta operação** é que, em razão da mencionada incorporação, **a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada**, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma “novidade”: o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R\$ 112.888.136,35, que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subseqüentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.

A operação, nestes termos, busca atribuir à participação societária um **valor futuro**, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial. Distingue-se, assim, essencialmente do que se verifica nos verdadeiros casos de aquisição, quando um terceiro **paga** pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

É possível concluir, assim, que a integralização de capital com participação societária por valor maior que o patrimonial somente é possível quando existam razões passadas que justifiquem esta diferença. Neste sentido, inclusive, é o texto de autoria de Edison Carlos Fernandes (*Imposto sobre a renda, planejamento tributário, o revogado artigo 36 da Lei nº 10.637/02 e a extinta correção monetária de balanço*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 129 (jun/2006), p. 27):

À luz do exposto, entendemos que o artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, veio corrigir a legislação tributária no sentido de adequar as oportunidades de atualização dos bens, direitos e do patrimônio líquido, incluindo, nesse rol, os investimentos permanentes relevantes. Dessa forma, resgatava-se, após o artigo 4º da Lei nº 9.249, de 1995, "uma certa correção monetária de balanço", porque estaria garantindo o diferimento da tributação incidente sobre o ganho gerado pela avaliação de investimento relevante, sujeito ao método de equivalência patrimonial (assim como já ocorre no caso dos bens do ativo imobilizado e do investimento não relevante, avaliado pelo método do custo de aquisição).

Sendo assim, estaria plenamente justificada a conduta de contribuintes pessoas jurídicas que criaram, previamente, as condições necessárias para aproveitamento dos benefícios concedidos pelo referido artigo revogado. Não se configura, dessa forma, o abuso de direito, porque o procedimento do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, foi o único meio previsto pelo legislador, seja por qual motivo for, para a reavaliação de investimento relevante, com a tributação sobre o ganho gerado diferida."

Por meio desta reavaliação a pessoa jurídica atribui valor atualizado a itens de seu patrimônio que não mais se sujeitam a correção monetária de balanço, e o resultado positivo daí decorrente não tem tributação imediata, sendo diferido para o momento em que esta riqueza se materializar com a efetiva alienação daquele direito a terceiros. De outro lado, esta operação não gera o tão almejado “ágio fundamentado em rentabilidade **futura**”, realidade que somente pode ser **antecipada** no patrimônio de uma pessoa jurídica quando um terceiro, parte independente, reconhece sua viabilidade e por ela remunera o titular do investimento.

No caso presente, é patente a simulação, e ela extrapola o âmbito tributário, **porque praticada pelo sujeito passivo com o objetivo de reduzir suas bases tributáveis e**

também majorar seu valor patrimonial para habilitar-se em licitações, nas quais o patrimônio das participantes deveria espelhar sua capacidade de executar o objeto do contrato, e não a capacidade que poderão ter, dali há 5 (cinco) anos, ou quem sabe mais, de fazê-lo. Seria de se questionar, por exemplo, se uma instituição financeira concederia um empréstimo orientada por um patrimônio assim espelhado na contabilidade da contribuinte?

Nenhum óbice legal existiria, à época, em o grupo societário buscar meios para atribuir ao patrimônio da empresa operacional seu valor real, presente. Inadmissível é falsear a realidade, antecipando resultados com base em meras projeções estatísticas, sem a chancela de um terceiro/parte independente, e ainda, no âmbito tributário, denominar esta mais-valia de ágio apenas para construir o cenário que, na presença de verdadeiro ágio, permitiria a amortização com efeitos na apuração do lucro tributável.

Concluída, assim, esta abordagem geral acerca da operação que a contribuinte busca ver legitimada, cumpre refutar os demais pontos específicos da defesa:

1) Imprestabilidade do lançamento de CSLL por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF específico: o art. 9º da Portaria RFB nº 4.066/2007 dispõe que *na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa;*

2) Inadequação do enquadramento legal do auto de infração: a glosa de despesas que não se revestem dos requisitos de dedutibilidade encontra fundamento legal nos dispositivos citados no Auto de Infração. De toda sorte, para além disso, o Termo de Verificação Fiscal aborda extensamente a incompatibilidade do procedimento da contribuinte com a legislação que rege a matéria, evidenciando a superficialidade do argumento da recorrente, que tem em conta apenas a resumida descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração;

3) Desqualificação dos efeitos dos atos praticados pela recorrente deveria observar o art. 116, parágrafo único do CTN: desnecessária a referência a este dispositivo quando há simulação. De toda sorte, mesmo nos casos de equivocada interpretação do conteúdo das normas, a atribuição dos reais efeitos jurídicos aos atos praticados pelos contribuintes insere-se na competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal em razão do disposto no art. 142 do CTN, que determina a identificação do fato gerador e da matéria tributável;

4) Nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico: a decisão foi pautada na confirmação de tratar-se, no caso, *de artifício criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real motivação econômica* (fl. 869). Observando que, à exceção do surgimento do ágio, nada mudou ao final das operações, e que estas foram realizadas em curto espaço de tempo, assinalou a existência de abuso de direito. Mas, avançando sobre a representatividade dos valores criados na contabilidade da autuada sem *efetivo desembolso*, na pretensão de fazer uso destas informações também para participar de licitações, na utilização de uma empresa criada apenas para elaboração do laudo que fundamentou a rentabilidade futura, a autoridade julgadora chegou à mesma conclusão da autoridade fiscal, de que *ocorreu um repasse artificial de ágio*. No mais, as referências doutrinárias e a atos normativos apenas se prestam a reforçar o entendimento da autoridade julgadora, alinhado ao exposto pela **fiscalização. Preliminar de nulidade rejeitada;**

5) Desqualificação de atos jurídicos lícitos apenas por terem como objetivo reduzir a carga tributária: restou demonstrado que os atos praticados intra-grupo prestaram-se apenas a criar uma despesa artificial, e ainda tiveram como efeito conexo a valorização irreal do patrimônio da autuada, de modo a beneficiá-la em licitações. Não se trata de mera escolha entre opções legítimas na busca daquela de menor impacto tributário, mas sim da criação de um contexto artificial para a redução de tributos;

6) Provas nos autos que demonstram a transparência e a vontade da recorrente: o fato de a contribuinte ter apresentado todos os elementos exigidos pela Fiscalização, bem como submetido a registro os atos societários e declarado a existência de ágio a amortizar não afastam a conclusão de que houve simulação, pois os fatos formalmente constituídos não possuem substância econômica e prestaram-se a impedir a tributação do lucro auferido nos períodos fiscalizados;

7) Regularidade das operações realizadas a valor de mercado: impróprio falar em atualização da *participação societária ao valor de mercado*, se inexistente parte independente que demonstre interesse em adquiri-la por aquele valor. A atribuição de um valor à participação societária em razão, exclusivamente, de lucros que talvez se realizem, foi decisão exclusiva do controlador, sem substância econômica, portanto, restando imprópria a afirmação de que as glosas decorreriam do *singelo argumento de que o negócio praticado gerou redução da carga tributária*;

8) Observância dos critérios de avaliação de investimentos: a Lei nº 6.404/76 determina a avaliação de investimentos em controladas/coligadas por equivalência patrimonial, admitindo que bens sejam utilizados em subscrição de capital social por valor descrito em laudo pericial. Mas nada ali autoriza que este valor seja futuro, baseado em cálculos estatísticos do que pode vir a acontecer. A valorização por rentabilidade futura somente existe quando alguém efetivamente paga por ela, quando uma parte independente efetivamente reconhece seu valor presente;

9) Questionamentos à incorporação às avessas: é irrelevante a discussão acerca da anormalidade deste tipo de operação, na medida em que a artificialidade já se verifica em momento anterior, na subscrição de ações da Holplan.

10) Ausência de registros no LALUR: desnecessário o apontamento feito pela autoridade julgadora de 1ª instância se as irregularidades constatadas pela Fiscalização prendem-se à prática contábil do grupo de empresas;

11) Ausência de propósito negocial: correta a afirmação da autoridade julgadora de que as operações não seriam praticadas *se não fosse a possibilidade de usufruir do benefício fiscal*. Esta também foi a vertente adotada pela Fiscalização e corroborada na parte inicial deste voto;

12) Ausência de defesa contra as *compensações efetuadas pelo autuante (SAPLI)*: a recorrente questionou a essência do lançamento e buscou sua desconstituição integral, o que repercutiria nas alterações promovidas pela autoridade lançadora no SAPLI, de modo que a ausência de pedido específico neste sentido não dispensaria a autoridade julgadora de revertê-los. De toda sorte, se antes disso há lançamento específico, a matéria deve ser questionada judicialmente nos autos próprios, e assim será apreciada pela autoridade julgadora à qual for atribuído o processo para julgamento;

13) Qualificação da penalidade: correta a conclusão da autoridade lançadora se, para além do abuso de direito, demonstra-se a ausência de substância econômica e a artificialidade das operações que ensejaram a redução do lucro tributável. O contexto demonstrado pelo fiscal autuante deixa clara a intenção da contribuinte de não recolher tributo, e ainda valer-se de um patrimônio majorado artificialmente para participar de licitações. A prova, neste caso, não se extrai da forma expressa nos atos jurídicos examinados, mas sim da forma como eles se desenvolvem e do resultado que alcançam, evidenciando que o sujeito passivo buscou criar uma realidade para dela se beneficiar ilicitamente nos moldes aqui já extensamente abordados. Quanto às referências da autoridade julgadora a abuso de direito, como se disse, foram preliminares e devidamente acompanhadas da afirmação do intuito doloso de obter benefício fiscal por meios indevidos. Da mesma forma, a afirmação de que os atos seriam legais, refere-se apenas ao âmbito formal, vez que reconhecido, expressamente, na decisão recorrida, a ausência de substância econômica;

14) Juros sobre a multa de ofício: são adotadas, aqui, as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

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

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

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

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

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

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

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

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

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

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

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

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

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

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

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

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

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

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

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

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

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

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

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

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

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

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

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

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

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

e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

*Súmula **CARFn**º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórias incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 16643.000421/2010-95
Acórdão n.º **1101-000.913**

S1-C1T1
Fl. 28

CÓPIA