



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

Processo nº 16682.720182/2010-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.670 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico é indedutível da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de substância econômica.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e cancelar a exigência de multa isolada. Os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes e Milene de Araújo Macedo votaram por dar parcial provimento em menor extensão, votando por manter a exigência de multa de ofício no percentual de 150%. Já os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild votaram por dar provimento parcial em maior extensão, votando por cancelar a incidência de juros sobre a multa de ofício, entendimento vencido por voto de qualidade.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 12-38.073, da 3ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro I, na parte em que o órgão de primeira instância negou provimento à impugnação da recorrente.

O Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 753 a 787) descreve as seguintes infrações:

- a) Valores não adicionados à base de cálculo da CSLL, a título de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, demonstrados em planilha de fls. 746 e 747;
- b) Valores não adicionados ao Lucro Real, referentes a diferenças apuradas entre o LALUR e o Razão, demonstrados em planilha de fls. 748;
- c) Glosa das amortizações de ágio, efetuadas através de exclusões efetuadas na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme item 3-11 deste Termo;
- d) Aplicação de Multa Isolada em relação a valores não adicionados na apuração do Lucro Real, conforme planilhas de fls. 749 a 752;
- e) Glosa de Saldo Insuficiente da Base de Cálculo Negativa da CSLL, conforme item 5 deste Termo. (fl. 786)

A autoridade fiscal aplicou multa qualificada às infrações relativas à amortização de ágio, entendendo que o ágio teve origem fraudulenta, a partir de atos jurídicos desprovidos de propósito negocial.

Relativamente ao ágio, os fatos podem ser assim resumidos.

Em 08/05/2001 foi constituída a sociedade empresária Potachuelo Comercial Ltda., com capital social de R\$ 100,00. Em 20/09/2001 e 22/02/2002, houve alterações no quadro societário, sem mudança no capital social.

Em 10/04/2002, o cotista que detinha 99% do capital transfere sua participação para ING Insurance International B.V., companhia domiciliada no exterior e detentora de 49% do capital da recorrente. A cota restante foi transferida para Jacoticatubas Comercial Ltda.

Os novos sócios decidiram aumentar o capital da empresa investida para R\$ 2.301,00. A ING Insurance International B.V. passou a deter 2.300 quotas e a Jacoticatubas Comercial Ltda, permaneceu com uma quota, no valor de R\$ 1,00. Ao mesmo tempo em que se deu a alteração do capital, houve também mudança de tipo societário e de denominação. A entidade empresarial tornou-se sociedade por ações, sendo denominada SLT Participações S.A.

Em maio de 2002, a SLT Participações S.A. aumentou seu capital social em R\$ 482.500.000,00.

O aumento de capital foi integralizado mediante transferência das ações da Sul América Companhia de Seguro Saúde, então denominada Sul América Aetna Seguro Saúde SA. Nesse momento foi registrado contabilmente o ágio. A SLT Participações S.A. segregou, do valor pelo qual as ações haviam sido transferidas, o respectivo valor contábil, R\$ 294.868.735,34, registrando como ágio a diferença, ou seja, R\$ 187.631.264,66.

O ágio, segundo laudo emitido por empresa de auditoria, tinha seu fundamento econômico na expectativa de rentabilidade.

Antes de findar o mês de maio, a Sul América Companhia de Seguro Saúde incorporou a SLT Participações S.A. Com isso, transferiu-se para sua contabilidade o ágio, que, dali em diante, passou a ser utilizado para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A par desse fato, tido pela Fiscalização como ilícito, foram colhidas outras infrações. Relativamente ao IRPJ, entendeu a autoridade lançadora que a recorrente havia deixado de adicionar ao lucro líquido diferença de juros incidentes sobre débito de tributos com exigibilidade suspensa. Quanto à CSLL, apurou-se falta de adição de provisões indedutíveis, relativas a tributos com exigibilidade suspensa, além de compensações indevidas de bases de cálculo negativas de CSLL.

Em relação a ambos os tributos, como decorrência das infrações apuradas, considerou a Fiscalização que houve falta de recolhimento mensal de estimativas, o que deu ensejo à aplicação de multa isolada.

Contra o lançamento foi apresentada impugnação, a que a DRJ - RJ1 deu parcial provimento, apenas para afastar a adição à base de cálculo da CSLL do valor de R\$ 702.603,21, a título de despesa indedutível no ano base 2005. No mais, negou-se provimento ao recurso, em acórdão cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INEXISTENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Ausentes os pressupostos do ágio, são indedutíveis as despesas dele decorrentes.

ÁGIO. EMPRESA-VEÍCULO. SIMULAÇÃO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. REDUÇÃO SUSPENSÃO INDEVIDA.

Aplica-se a multa isolada sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÕES DISTINTAS. CONCOMITÂNCIA.

E cabível a aplicação simultânea da multa isolada sobre estimativa não paga e a de ofício sobre o tributo devido ao final do período de apuração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ. LUCRO REAL. ADIÇÕES NÃO EFETUADAS.

Mantém-se o lançamento se não elididos os pressupostos que lhe deram causa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL. Excluem-se, no entanto, os valores que já haviam sido tributados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso. Negou que o ágio tenha resultado de operação realizada entre empresas do mesmo grupo a que pertencia a recorrente. Insistiu na afirmação de que havia independência entre as partes. A ING Insurance International B.V. participava como sócia minoritária do capital de apenas uma das empresas do grupo (a recorrente). Era, pois, independente em relação ao conglomerado Sul América.

Assim, os eventos ocorridos com a SLT Participações S.A. eram estranhos à recorrente, uma vez que anteriores à data em que suas ações foram adquiridas pela SLT Participações S.A. Nenhuma das empresas do grupo Sul América poderia tomar parte da decisão de transferir para a SLT Participações S.A. as ações da recorrente, que até então pertenciam a ING Insurance International B.V.

Por conseguinte, tendo as operações se realizado entre partes independentes, seria incorreto falar em ágio interno.

A decisão recorrida, entretanto, teria ignorado os fatos e modificado os fundamentos da autuação. O ágio, segundo a recorrente, não foi criado artificialmente, mas resultou de avaliação feita a valor justo, por empresa especializada. Ressaltou que, a respeito do laudo, a autoridade fiscal não apontou qualquer falsidade ou inexatidão. Portanto, não se pode afirmar que o ágio carecesse de substância econômica.

Por outro lado, contrariando a Fiscalização, afirmou a recorrente que houve efetivo pagamento do ágio, o qual se efetivou mediante transferência à SLT Participações S.A. das ações da recorrente. Firmada nessas alegações, assegurou que existia propósito comercial nas operações societárias em exame, particularmente na incorporação da SLT Participações S.A. pela recorrente.

Questionou, ademais, a aplicação da multa qualificada para a infração referente ao ágio, alegando não ter existido qualquer tipo de fraude ou conduta dolosa.

Quanto à CSLL, insistiu na dedutibilidade de créditos tributários cuja exigibilidade encontrava-se suspensa, já que tal vedação se limitava ao IRPJ. Ademais, as deduções não se caracterizariam como provisão. Sobre esse ponto, alegou que, no pior cenário, haveria mera postergação e não a falta de pagamento do tributo, como entendeu o Fisco.

Sobre a diferença adicionada pela Fiscalização ao lucro líquido (R\$ 9.432.946,77), a recorrente alegou que o aludido valor está compreendido nos juros acrescidos às contas de depósitos judiciais relativos a processos de natureza tributária, que teve como contra partida crédito na conta de receita nº 36194100001 - Juros Dep Judiciais/Fiscais, no montante de R\$ 10.221.561,42. Esse valor foi subtraído do saldo da conta 3629510000000002 - Juros de Mora Indedutível (R\$ 15.490.340,20), sendo a diferença (R\$ 5.268.778,78) adicionada ao lucro líquido e ao resultado do exercício. Portanto, o lançamento opera uma dupla tributação.

Quanto à glosa de compensação de bases de cálculo negativas de CSLL, afirmou que a matéria dependia da decisão a ser dada nos processos administrativos 19740.000209/2008-01 e 19740.000114/2009-61, que cuidavam exatamente da recomposição das bases de cálculo negativas dos anos de 2003 e 2004, que projetou efeitos nos anos subsequentes.

Alegou, por fim, a impossibilidade de aplicação cumulativa de multa isolada e de multa de ofício; bem como de incidência de juros de mora sobre as multas.

Com esses fundamentos, requereu a exoneração da exigência fiscal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, pugnando pelo não provimento ao recurso.

Vindos os autos a julgamento, esta 1ª Turma Ordinária resolveu baixar o processo em diligência. Na Resolução nº 1301-000.089 (fls. 1.575 a 1.579), decidiu-se pelo retorno dos autos à unidade de origem, porquanto o exame da glosa da compensação de bases de cálculo negativas da CSLL dependia diretamente da decisão nos processos administrativos 19740.000209/2008-01 e 19740.000114/2009-61, em que se cuidava da recomposição das bases de cálculo negativas dos anos de 2003 e 2004. Como a decisão a ser proferida nesses processos havia de se refletir sobre as bases de cálculo negativas dos anos subsequentes, especialmente 2005 e 2006, resolveu o Colegiado sobrestar o julgamento.

Naquela oportunidade ficou assentado:

Assim, uma vez que o que ficar decidido naqueles processos influenciará a decisão no presente, voto no sentido de devolver o processo ao órgão de origem para aguardar a decisão do recurso voluntário interposto, que deverá ser juntada por cópia aos presentes autos, e só após restituí-los a este CARF para prosseguir no presente julgamento. (fl. 1.579)

Em 19 de dezembro de 2013, a recorrente apresentou a petição de fl. 1.597, comunicando a desistência parcial do recurso. A desistência recaiu especificamente sobre o ponto tratado no item 5 (*dedutibilidade da base de cálculo da CSLL de créditos tributários com exigibilidade suspensa*), tendo em vista a adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009.

Em 5/09/2014, a Demac - RJ, na informação de fl. 1.648, deu notícia de que a recorrente desistira do recurso interposto no processo nº 19740.000114/2009-61. Eis o teor da informação:

Conforme Resolução, fls. 1575 a 1579, o JULGAMENTO FOI CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA para aguardar o julgamento dos processos 19740.000209/2008-01 e 19740.000114/2009-61, fls. 1575 a 1579. O primeiro

aguarda julgamento do recurso especial, para o qual houve desistência parcial. O segundo baixou em Diligência para esta DEMAC, finda a diligência **o contribuinte apresentou desistência, mas o processo não possui crédito Tributário, pois trata-se de redução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa**. Desta forma, o presente processo, assim como o processo 19740.000114/2009-61, foram apensados ao processo principal 19740.000209/2008-01, que está em julgamento do Recurso Especial. (g.n.)

No presente processo o contribuinte também apresentou petição de DESISTÊNCIA PARCIAL ao Recurso Voluntário e renunciou às alegações de direito sobre os quais se funda o item 5 deste recurso, fls. 1597 a 1622.

Conforme despacho fls. 1625, a parte dos débitos para a qual houve desistência do recurso foi desmembrada para o processo 16682-720.315/2014-99, encaminhado ao Parcelamento.

O recurso especial interposto no processo nº 19740.000209/2008-01 foi decidido no Acórdão nº 9101-002.747. Como ele versava exclusivamente sobre o cabimento da multa isolada, não houve qualquer alteração envolvendo o ajuste de base de cálculo negativa da CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer. Entretanto, o conhecimento das matérias suscitadas pela recorrente deve ser parcial. É que em relação à indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa houve desistência, tendo em vista a inclusão dos respectivos débitos em parcelamento especial.

Ágio interno

A infração foi descrita no TVF como amortização de ágio, efetuada mediante exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A indedutibilidade, de acordo com a autoridade fiscal, viria do fato de a amortização envolver *ágio interno*. A recorrente, por sua vez, negou tratar-se de *ágio interno*, porquanto as partes envolvidas na operação de que decorreu o ágio eram independentes, não integrando o mesmo grupo econômico.

O chamado *ágio interno*, não dedutível para fins de IRPJ e CSLL, decorre de negócio jurídico celebrado entre partes relacionadas. Nesse sentido, existe vínculo entre as partes quando elas estejam submetidas a controle comum, ou quando uma delas se ache submissa à vontade da outra. Nesses casos, estarão ausentes as condições de mercado necessárias à livre formação do preço de alienação e de aquisição do investimento. Portanto, mesmo que não haja fraude, simulação ou conluio, mesmo que o laudo de forma consistente indique a expectativa de rentabilidade, o ágio não é dedutível da base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL.

No caso concreto, o ágio tem origem em negócio jurídico realizado entre a ING Insurance International B.V. e a SLT Participações S.A. Vale dizer, entre controlador e controlada. O fato é admitido pela própria recorrente, como se constata do trecho abaixo:

3.9. Esse foi o caso da alegação feita pela fiscalização, de não ter o ágio em exame sido pago, não prestigiada pela decisão recorrida, que silenciou por completo sobre ela.

3.9.1. Sobre o assunto já se disse na Impugnação que, como a **ING desejava que seu investimento minoritário na RECORRENTE pertencesse a pessoa jurídica brasileira**, foi necessário **transferi-lo em aumento de capital de uma pessoa jurídica** e, no caso **aquele investidor estrangeiro escolheu a SLT**, avaliando-o previamente por três peritos ou por empresa especializada, porque assim determinam os artigos 7º e 8º da Lei nº 6.404/76, reproduzidos acima, em nota de rodapé à letra "c" do subitem 3.6.2 desta petição.

3.9.1.1. Nesse contexto, como prevê o artigo 106 da Lei nº 6.404/76, a vontade do acionista em aumentar o capital social de uma companhia se manifesta na assinatura do boletim de subscrição, que consubstancia direito de crédito da companhia contra o seu acionista e título executivo extrajudicial, de acordo com o inciso I do artigo 107 do mesmo diploma legal.

3.9.2. Logo, sabendo-se que pagamento significa "a execução voluntária da obrigação, não importa a natureza da prestação", **dúvida não há de que a cessão, pela ING, das ações de sua propriedade emitidas pela RECORRENTE, em integralização do capital subscrito da SLT configura pagamento da obrigação** contraída pela cedente ao assinar aquele boletim de subscrição, sendo também por isso um disparate afirmar que **o ágio apurado pela SLT, na aquisição daquelas participações societárias**, não decorreu de pagamento.

3.9.3. Diga-se por oportuno, pudesse o entendimento defendido no auto de infração prevalecer, ter-se-ia o **desvario de proibir toda pessoa jurídica que recebesse títulos representativos de participação no capital de outra sociedade em aumento do seu capital de segregar do custo de aquisição o valor do ágio**, mesmo que presentes as circunstâncias descritas no artigo 385 do RIR/99. (g.n.) (fls. 1.383 e 1.384)

Não há dúvida de que o ágio teve origem na cessão de 49% das ações da recorrente, em integralização do aumento de capital da SLT Participações S.A. pela ING Insurance International B.V., que detinha 99% do capital da investida. Era total o controle de uma parte sobre a outra. Repita-se, o ágio teve origem em negócio realizado entre a ING e a SLT, partes ligadas, pois a primeira detinha 99% do capital da outra.

Aqui se deu a concretização do *ágio interno*. Sua posterior transferência para a recorrente, mercê da incorporação da SLT Participações S.A., não opera qualquer mutação da natureza do ágio. Independentemente de quantas sejam as transferências do ágio de uma empresa para outra, ele há de carregar sua característica original de *ágio interno*, e consequentemente a indedutibilidade para o IRPJ e para a CSLL.

A não dedutibilidade do *ágio interno* é ponto acerca do qual já existe jurisprudência no CARF, a qual se consolida a cada dia pela reiteração sistemática de decisões no mesmo sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Ágio é a diferença entre preço de aquisição de ações ou quotas de uma determinada empresa e o valor patrimonial desse ativo. Nessa definição dois elementos se apresentam como essenciais: preço e valor patrimonial. O valor patrimonial é estabelecido objetivamente por uma relação entre as ações ou quotas de capital e o valor do patrimônio líquido. O preço é fixado pelas partes.

É exatamente na fixação do preço que sobressai a diferença mais visível entre operações realizadas por partes independentes, e aquelas realizadas por entidades empresariais, quando uma delas se encontra submissa à vontade da outra, ou quando ambas se encontram sob controle comum.

Em operações envolvendo partes independentes, comprador e vendedor têm posições antagônicas em relação ao preço. Enquanto o primeiro busca o menor preço possível, o segundo quer levá-lo ao patamar mais alto. Na perspectiva de preço, pode-se afirmar que as posições de vendedor e comprador são antagônicas. O ponto de equilíbrio entre essas duas forças é dado pelo mercado. As condições do mercado, ao final, é que fazem com que as partes se componham quanto ao preço.

Essa situação, entretanto, não ocorre quando o negócio é firmado entre partes vinculadas. A disputa em torno do preço desaparece, cedendo o passo a propósitos que

transcendem o interesse das partes, para contemplar o interesse superior do grupo econômico. Prevalecerá o que convier ao grupo.

Uma operação de compra e venda envolvendo empresas do mesmo grupo não gera riqueza nova. Não há ganho, nem perda. Eventual *ganho* de uma parte é *perda* para outra e, dentro do grupo econômico, elas se anulam. Nesse sentido, a fixação de preço passa a ser um dado de menor relevância sob o aspecto econômico. Porém, do ponto de vista fiscal, a fixação de preço da participação societária em montante superior ao patrimônio líquido tornar-se conveniente na medida em que o ágio daí resultante possa ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos negócios jurídicos de aquisição de quotas ou de ações envolvendo entidades vinculadas, a conveniência das partes se confunde com o objetivo do próprio grupo.

Se o ágio, nos negócios jurídicos envolvendo partes independentes, é uma consequência, é um elemento periférico, embora relevante; nas operações com partes vinculadas, ele muitas vezes é a própria razão de ser do negócio.

A teoria contábil repudia o *ágio interno* por falta de substância econômica. Seja para garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis, ou para proteger o acionista minoritário, ou para assegurar informações confiáveis ao investidor, ou por qualquer outra razão, o fato é que a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC rejeitam o *ágio interno*.

Se o *ágio interno* carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes dependentes, não pode esse mesmo ágio ser utilizado como dedução de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, a CSRF vem decidindo reiteradamente, como demonstram as ementas abaixo transcritas, na parte que diz respeito ao ponto aqui examinado:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.388 da 1ª Turma da CSRF)

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. (Acórdão nº 9101-002.487 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.389 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.390 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem dispêndio de recursos, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.392 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.550 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte. (Acórdão nº 9101-002.449 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO. ALCANCE.

Não é dedutível o pretenso ágio na aquisição de participação societária apurado no estrangeiro, em operação envolvendo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo que sem qualquer vinculação entre si, ainda mais quando, tanto o laudo de avaliação apresentado, quanto o lançamento fiscal se baseiam em ágio contabilizado mais de dois anos depois, oriundo de operações envolvendo empresas já pertencentes ao mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, caracterizando ágio interno. É correta, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não se reveste das características necessárias para ser assim classificada. (Acórdão nº 9101-002.183 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. (Acórdão nº 9101-002.427 da 1ª Turma da CSRF)

Ainda sobre o *ágio interno*, cumpre ressaltar que as orientações emanadas da CVM e do CFC, bem como os pronunciamentos técnicos do CPC que cuidam da matéria não conferem ao *ágio interno* uma natureza que antes ele já não tivesse. A falta de substância econômica e todas as características desse tipo de ágio antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu as regras de convergência internacional. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que a vedação à dedutibilidade do *ágio interno*, presente no *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, vem apenas reforçar o entendimento de que esse ágio carece, e sempre careceu, de substância econômica.

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o *ágio interno* não possui.

A falta de substância econômica faz o *ágio interno* indedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL. Em suma, por todas essas razões, é de ser mantido o lançamento na parte relativa à amortização do ágio.

Adição de despesa não dedutível

A recorrente alegou já ter adicionado ao lucro líquido a diferença entre as variações monetárias ativas calculadas sobre os depósitos de tributos discutidos judicialmente, e as variações monetárias passivas calculadas sobre os débitos dos mesmos tributos.

Para excluir essa parte do lançamento, aceitando os argumentos da recorrente, seria necessário identificar os registros contábeis das variações monetárias ativas das contas de depósito; mais do que isso, seria necessário demonstrar que as receitas transitaram pelo resultado do exercício.

Esse fato, entretanto, restou não comprovado, tanto é que a recorrente se viu forçada a juntar aos autos uma declaração do contador (fl. 1.477), a fim de atestar que na conta nº 3619400001 do livro Razão estavam computadas as receitas de juros creditados nas contas de depósitos judiciais.

Sendo assim, tem-se como não comprovadas as alegações da recorrente, mantendo-se, por conseguinte, o lançamento nessa parte.

Glosa de compensação de base de cálculo negativa de CSLL

Em relação à glosa de compensação de bases de cálculo negativas de CSLL, a Fiscalização se manifestou nos seguintes termos:

Em análise efetuada no saldo da base negativa da CSLL da fiscalizada, controlada pelo sistema SAPLI desta RFB, verificamos compensações efetuadas em

autuações de períodos anteriores que influenciaram na apuração das bases de cálculo dos anos-calendário de 2005 e 2006, conforme demonstradas abaixo: (fl. 785)

A infração colhida neste procedimento fiscalizatório é consequência do que fora apurado em procedimentos anteriores, mais precisamente nos processos administrativos 19740.000209/2008-01 e 19740.000114/2009-61. Portanto, a sorte do lançamento na parte ora examinada dependia da solução dada naqueles dois processos.

Em relação ao processo 19740.000114/2009-61, houve desistência da recorrente, como revela a informação de fl. 1.648. Quanto ao processo 19740.000209/2008-01, o provimento do recurso especial alcançou apenas a multa isolada, deixando inalterados os aspectos que diziam respeito à recomposição da base de cálculo negativa da CSLL.

Portanto, nenhuma alteração foi produzida naqueles dois processos que restabelecesse, no todo ou parte, as bases de cálculo negativas da CSLL. Portanto, nesse ponto o lançamento deve ser mantido.

Multa qualificada

O pressuposto da multa qualificada, de acordo o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa. Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberaram prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito.

O caso concreto, entretanto, não se encaixa nessa moldura. A controvérsia gira em torno da amortização de *ágio* resultante de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico.

Se é verdade que nos dias atuais a controvérsia envolvendo a figura do *ágio interno* caminha para a pacificação, pelo menos no âmbito da CSRF; é também verdade que, no tempo dos fatos colhidos no lançamento, havia aberto dissenso doutrinário e jurisprudencial acerca da legitimidade e da validade do *ágio* resultante dessas operações de reestruturação societária, inclusive as que envolviam empresas do mesmo grupo econômico.

Decisões emanadas do CARF davam pela legitimidade do *ágio interno*. Ora, se essa figura, aos olhos de alguns conselheiros e de alguns juristas, parecia compatível com o direito, é impossível afirmar que agiu de má-fé o contribuinte que se comportou segundo esse entendimento, ainda que o tempo viesse a mostrar a falta de juridicidade dessa posição.

Por essas razões, não se afigura correto exacerbar a multa, supondo ter havido dolo e intuito de fraude, quando o assunto ainda suscitava discussão. O contribuinte, diante da controvérsia e da existência de dois caminhos, optou pelo que lhe parecia mais conveniente.

Em suma, a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada. A presunção deve ser a de que o contribuinte agiu de boa-fé.

Quanto à segunda infração (exclusões não autorizadas por lei), o TVF não faz referência específica à ação dolosa da autuada, exceto àquele que se refere à própria utilização do ágio.

Portanto, a multa mais gravosa deve ser afastada, para dar lugar à aplicação da multa simples, calculada ao percentual de 75%.

Concomitância da multa isolada com a multa vinculada ao tributo

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas do ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual ela (multa) é um acessório, pois só tem existência se houver também tributo devido (principal). Por isso alguns denominam essa multa de "*vinculada*", em oposição à outra que é "*isolada*".

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só podia exigir o valor devido e não as antecipações. As estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não tinha imperatividade, pois destituída de sanção para o seu descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada (*multa de ofício*) afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430 96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "*totalidade* ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou *recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

A par dessas razões, pode-se ainda invocar a Súmula CARF nº 105, cujo enunciado está assim redigido:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a exigência das multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros sobre a multa proporcional aplicada em lançamento de ofício, esta 1ª Turma Ordinária tem posição firmada, se inclinando pela validade dessa incidência. O fundamento legal estaria no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN.

Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, de modo a abarcar tanto o tributo, quanto a multa.

Nesse mesmo sentido, decidiu esta 1ª Turma Ordinária no Acórdão nº 1301-002.154, cujo ementa, naquilo que diz respeito ao ponto a aqui tratado, tem a seguinte redação:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

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.

Sobre a matéria, o eminente Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto proferiu o seguinte voto:

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

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 norma 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)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, 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. (destacou-se)

A obrigação 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, tornando-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, , 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).

§1ª 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).

§3ª 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 a Câmara Superior de Recursos Fiscais 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.

Cabe referir, 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.

No âmbito do Poder Judiciário, 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 ESPECIAL2008/0239572-8 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 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).

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, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios 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.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa

tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no caput aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpre esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

Portanto, com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Quando os lançamentos de IRPJ e de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, como ocorre no caso em tela, há de ser dada a ambos a mesma decisão, ressalvados apenas os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, exceto quanto à parte em que houve desistência, e no mérito dar-lhe parcial provimento, para excluir as multas isoladas de IRPJ e de CSLL, e afastar a multa qualificada, reduzindo o percentual de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior