



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722970/2015-62
ACÓRDÃO	1402-007.311 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERMOPERNAMBUCO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração dos tributos em cobrança.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. ÁGIO. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO FISCAL. REQUISITO. INVESTIDOR E INVESTIDA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. DESCUMPRIMENTO. DEDUÇÃO. DESCABIMENTO.

É descabida a dedução fiscal de ágio amortizado, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, quando não se observa, dentre os demais requisitos, a confusão patrimonial entre o investidor e a investida, mediante incorporação, cisão ou fusão. Contudo, não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REQUISITOS. POSSIBILIDADE.

O artigo 20 do Decreto-lei 1.598/1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária, o qual, nos termos da Lei 9.532/1997, pode ser dedutível quando realizada operação de incorporação, fusão ou cisão a consolidar, em uma mesma entidade, patrimônio de investidora e investida.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento. Tal matéria já está pacificada conforme se extrai do enunciado da Súmula CARF nº4.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) rejeitar a preliminar de decadência suscitada. Inteligência da Súmula Carf nº 116; ii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida e os lançamentos, bem como os juros pela TAXA SELIC, na forma da Súmula CARF nº 108.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Acórdão nº 09-74.509, prolatado pela 2ª Turma da DRJ/ JFA, em 08 de abril de 2020, julgando a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados em 07/12/2015, contra a contribuinte acima identificada, relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 1.904.572,44 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 685.646,08, acrescidos de juros de mora à taxa SELIC calculados até dezembro de 2015 e multa de ofício de 75%, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.803.384,59.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração, a autoridade fiscal apurou a seguinte infração para o ano-calendário de 2010:

AMORTIZAÇÃO INFRAÇÃO: VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	7.618.289,76	75,00

Enquadramento Legal (IRPJ)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325 do RIR/99

Enquadramento Legal (CSLL)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 86/121 detalha o procedimento fiscal, do qual extraio os seguintes trechos, *in verbis*:

(...)

A Divisão de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal – Dipac desta Delegacia constatou, através dos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil (RFB), que a empresa Termopernambuco S.A. foi autuada pela glosa de despesas de amortização de ágio interno considerado ilegítimo para fins de apuração de IRPJ e CSLL. O auto de infração, referente aos anos de 2005 a 2008, foi formalizado através do processo administrativo 16682.720.233/2010-11, e mantido na primeira instância de julgamento administrativo. Aguarda a finalização do julgamento no Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF).

O ágio interno em questão, gerado no ano de 2003, cuja amortização foi objeto da referida autuação, continuou sendo amortizado no ano de 2010, sempre sem a devida adição para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, foi instaurado o presente procedimento de fiscalização, com amparo no MPF acima citado, para apuração e lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL referentes ao ano calendário de 2010.

Deste modo, o presente auto de infração dá continuidade àquele formalizado no processo administrativo 16682.720.233/2010-11, referente aos anos de 2005 a 2008, uma vez que o ágio gerado em 2003 continuou sendo amortizado no ano de 2010.

4 – O PROCESSO 16682.720.233/2010-11

O auto de infração referente aos anos de 2005 a 2008 reuniu todos os elementos necessários para provar a impossibilidade de amortização do ágio gerado no ano de 2003. Tanto que foi mantido em primeira instância de julgamento administrativo, em decisão que reproduziremos em parte mais adiante.

Assim, reproduzimos abaixo, no item 4.1, grande parte do Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, que acompanha o referido auto de infração. Esse termo descreve minuciosamente a sucessão de procedimentos que deram origem ao referido ágio. Dele tomamos emprestada a narração dos fatos ocorridos (1.1- DOS FATOS IDENTIFICADOS), que incluem as reestruturações societárias implementadas.

No item 4.2 reproduzimos parte da decisão administrativa de primeira instância – Acórdão 12-36.068, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), em 14/03/2011. Nele se apresenta a legislação pertinente.

(...)

(...)

Apuração dos Valores Devidos

Vê-se, no Livro Razão da conta de despesa financeira 635061500B – Amortização do Ágio de Participação Societária, na qual é contabilizada a despesa de amortização do ágio, que em todos os meses do ano de 2010 é levada a resultado uma despesa de amortização de ágio no valor de R\$ 634.857,48.

Tratando-se de despesa indedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a falta de sua adição dá origem ao lançamento de ofício dos seguintes valores:

a) IRPJ devido no ajuste anual sobre a base de cálculo de R\$ 7.618.289,76 (R\$ 634.857,48 por mês x 12 meses = 7.618.289,76);

Enquadramento Legal do IRPJ: artigos 247, §1º; 249, I; e 391 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), abaixo transcritos.

A ciência dos lançamentos ocorreu em 10/12/2015, conforme consta do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal de fls. 234/235.

Irresignada, a contribuinte apresentou em 08/01/2016, impugnação (fls. 239/290), na qual apresenta suas razões de defesa e requer, ao final, a improcedência dos lançamentos”.

Já a DRJ julgou improcedente a impugnação, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de lançamento decorrente, qual seja, constatado a partir de infração apurada em razão de procedimento fiscal anterior, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010 ÁGIO.

AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas com amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Alegação de preclusão rejeitada. Súmula CARF nº 116.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento. Tal matéria já está pacificada conforme se extrai do enunciado da Súmula CARF nº4.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese, o seguinte:

“(…)

III. PRELIMINARMENTE

DA DECADÊNCIA/PRECLUSÃO DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO

O v. Acórdão recorrido julgou improcedente a Impugnação da Recorrente no tocante à alegação de decadência, sob a alegação de que o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo, razão pela qual o prazo decadencial para constituição de eventual crédito tributário somente se inicia com a ocorrência do respectivo fato gerador.

Confira-se:

“Não acolho o argumento da impugnante de que o prazo para as autoridades fiscais questionarem as operações deve ser contado a partir do registro contábil do ágio pela adquirente.

Isso porque o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, sendo o prazo decadencial aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.”

No entanto, o entendimento consignado pela C. 2ª Turma da DRJ/JFA não merece prosperar. Explica-se.

Em 16/10/2003 a GUARANIANA S.A., antiga denominação de NEOENERGIA S.A., adquiriu da CELPE as ações da Recorrente (TERMOPERNAMBUCO S.A.) com um ágio de R\$ 130.673.922,93.

Em 26/12/2003, as ações de emissão da Recorrente (TERMOPERNAMBUCO S.A.) de titularidade da NEOENERGIA S.A. foram transferidas à RIO JAPURI.

Em 31/12/2003, a Assembleia Geral da Recorrente (TERMOPERNAMBUCO S.A.) aprovou o protocolo de incorporação da RIO JAPURI pela Recorrente (TERMOPERNAMBUCO S.A.), firmado em 31/12/2003.

Essa incorporação na CELPE resultou na constituição do ágio como elemento contábil e societário que surgiu em 31/12/2003, com a incorporação da RIO JAPURI pela Recorrente (TERMOPERNAMBUCO S.A.), data a partir da qual surgiu o direito de deduzir os encargos de amortização desse ágio quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Dessa forma, é fato inconteste que o ágio como elemento contábil e societário surgiu em 31/12/2003, com a incorporação daquela sociedade e a partir daí passou a produzir efeitos tributários.

Vale dizer, muito embora o ágio tenha sido amortizado no ano-base de 2010, conforme informado pelo Sr. Auditor Fiscal, o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu no ano-base de 2003.

Assim, diferentemente do que fora aduzido no V. Acórdão recorrido, não poderia o Sr. Auditor Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu, repita-se, em 2003, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2003 e a lavratura do auto de infração em questão (08/10/2012).

Dessa forma, não poderia o Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fatos societários que geraram o direito à utilização do ágio, que ocorreram em 2003) para alcançar os efeitos decorrentes, desses fatos, em períodos subsequentes.

Nesse sentido, o Conselho de Contribuintes já se manifestou reiteradas vezes sobre o tema, reconhecendo a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos fatos, ocorridos após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham gerados efeitos em anos subsequentes, como ocorre no presente caso.(...)

Ante o exposto, não se pode olvidar que ocorreu, no presente caso, a decadência do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio e, como consequência, o direito ao seu aproveitamento que surgiu em 2003, ainda que os seus efeitos tenham ocorrido em momento subsequente (amortização realizada no ano-base de 2010).

A razão é simples: o ágio contabilizado em 2003 é dado contábil e societário e representa, na verdade, parte do custo de aquisição do ativo respectivo. No caso, por disposição legal específica, autoriza-se a “antecipação” do aproveitamento desse “custo” em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização, desde que a motivação do referido ágio seja a rentabilidade futura da companhia. Como se sabe, se não existisse a norma hoje prevista na Lei nº. 9.532/97, autorizando a amortização do ágio em prazos determinados, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do respectivo ativo que o gerou, uma vez que tais valores constituem-se como custo de aquisição (reductor do preço de venda).

Assim, apenas para efeito de raciocínio e demonstração do afirmado acima, imagine-se a hipótese de não existência da Lei nº 9.532/97 que autoriza a amortização do valor do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação: o Fisco não poderia glosar o custo de um ativo adquirido em 1990, por exemplo, no cálculo de um ganho de capital decorrente de uma venda do aludido ativo ocorrida em 2010, uma vez que o direito à impugnação ou desconsideração daquele ato pretérito (aquisição do ativo em 1990), que gerou um determinado custo e que produzirá efeitos tributários quando da alienação (exercícios subsequentes), DECAIU ou “PRECLUIU” (como alguns julgados do Conselho acima citados se manifestam). Insista-se que: mesmo o efeito tributário dessa alienação

se efetivando apenas em 2010, não há como desconsiderar o custo do ativo adquirido em 1990.

Outro exemplo ilustra bem o exposto acima: seria o mesmo que o Fisco Federal pretendesse glosar em 2010 todos os encargos de depreciação (de 1990 a 2010) de determinados ativos adquiridos em 1990 por uma empresa, por entender que o custo de aquisição dos referidos ativos não estava correto ou foi contabilizado de forma equivocada, tendo em vista a operação de aquisição supostamente simulada ou fraudulenta. No caso ora em exame, aplica-se o mesmo raciocínio. Em 2003 houve a contabilização de um ágio decorrente de uma operação societária legítima. Não pode a autoridade fiscal em 2015 pretender desconsiderar tal fato jurídico-contábil e societário e querer desconsiderar os efeitos tributários ocorridos em anos subsequentes. Isto porque, para glosar os efeitos fiscais ocorridos em 2010, decorrentes daquele ato pretérito ocorrido em 2003 (contabilização do ágio), mister seria que o lançamento tributário ocorresse até 2009 e não em 2015.

Dessa forma, aguarda a Recorrente que essa E. Turma Julgadora reforme o V. Acórdão recorrido e cancele as autuações fiscais originárias do presente processo administrativo, eis que já havia transcorrido o prazo de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2003 e a lavratura do auto de infração em questão (10/12/2015)."

Em relação **ao mérito**, a Recorrente ratificou os argumentos elencados por ocasião da impugnação no seguinte sentido:

✓ Conforme se extrai das informações contidas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal ("TEAF"), a partir de maio de 2004, a Recorrente passou a registrar as despesas de amortização de ágio (pago na aquisição pela Neonergia das ações da Termopernambuco detidas pela Celpe), as quais reduziram os resultados tributáveis do IRPJ nos anos-calendário de 2004 e seguintes. No entendimento da D. Fiscalização, ratificado pelo acórdão de piso, tais despesas não seriam dedutíveis, tendo em vista que as operações societárias praticadas seriam um mero "artifício jurídico com as reorganizações societárias acima descritas, sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica";

✓ Entretanto, explica a Recorrente que o novo modelo do setor elétrico previa a desverticalização das atividades, com a separação das atividades - geração, transmissão e comercialização de energia - nos termos do disposto pela Lei nº 10.848/04. O novo modelo do setor elétrico obriga as distribuidoras do sistema interligado a separarem as participações em empreendimentos de geração, transmissão e comercialização de energia, assim como segregar participações acionárias em outras empresas e em atividades alheias à concessão do serviço de distribuição;

✓ Dessa feita, por meio do Despacho nº 444, de 11 de julho de 2001 foi autorizado e aprovado pela ANEEL o investimento da CELPE na TERMOPERNAMBUCO, porém determinando a desverticalização até a entrada em operação da usina termoelétrica. Em face da

referida determinação a CELPE, distribuidora de energia de Pernambuco, vendeu para a NEOENERGIA as ações que detinha na TERMOPERNAMBUCO, geradora de energia elétrica, ora Recorrente. Por conta da aquisição das ações da TERMOPERNAMBUCO detidas pela CELPE, a NEOENERGIA passou a deter 100% (cem por cento) do controle da Recorrente. Conforme ressaltado pelo Sr. Agente Fiscal, a aquisição da participação societária da Recorrente se deu com o pagamento de ágio a CELPE (antiga titular de suas ações), em razão da expectativa de rentabilidade estimada com base em resultado de exercícios futuros;

✓ Referida operação societária foi previamente submetida à aprovação da ANEEL, conforme exigência prevista no artigo 27 da Lei nº 8.987/95, que autorizou a transferência do bloco de controle acionário da Recorrente para a NEOENERGIA S/A, conforme se depreende da Resolução nº 430/2000 e da Resolução nº 226/2005. Ressalte-se que o valor do ágio transferido na integralização de aumento de capital foi amparado por laudo de avaliação de ações fornecido pelo UNIBANCO, data base de 22 de novembro de 2002, que sofreu atualização em 6 de outubro de 2003;

✓ Em seguida a NEOENERGIA S/A subscreveu e integralizou capital na empresa RIO JAPURI, mediante entrega das ações da Recorrente (acrescidas do ágio), já que eles participavam, por meio daquela empresa, em outras distribuidoras de energia elétrica. A integralização das ações com ágio foi realizada em conformidade com a Instrução CVM nº 319/99 (Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária da RIO JAPURI realizada em 31/12/2003).

✓ Portanto, o aporte de ações com ágio na RIO JAPURI foi realizado em conformidade com a legislação existente, sem qualquer tipo de ilegalidade, tendo sido devidamente registrada e documentada. Com a transferência do controle acionário da Recorrente à RIO JAPURI, criou-se o ambiente necessário para que a Recorrente incorporasse sua controladora e, assim, aproveitasse o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, razão pela qual não pode prosperar a glosa das despesas pretendida pela D. Fiscalização;

✓ Deixou registrado que o benefício fiscal de dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedades tem como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, especialmente, quando se tratasse de estatais em processos de privatização, bem como razão da desverticalização das atividades ocorrida após a privatização das atividades do setor elétrico. Destacou a Recorrente que O processo de desverticalização foi público e completamente regular e todos os atos praticados estão de acordo com as normas da ANEEL.

✓ Nesse contexto, após a incorporação, a Recorrente passou a deduzir o ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386 III, § 6º, inciso II, do RIR/99, com fundamento na necessidade de aproveitamento do benefício fiscal que lhe fora concedido, por determinação expressa de lei; na observância de todos os dispositivos normativos e regulatórios para a realização das operações societárias (total legalidade das operações); e no fato de a estrutura societária adotada ser a mais simples e coerente do ponto de vista regulatório (de modo a permitir a desverticalização) e negocial.

✓ Contudo, alega a Recorrente, que a forma como foi realizada a desverticalização não permitia o aproveitamento de forma automática, pois não é razoável a incorporação de empresa como a NEOENERGIA S/A por uma geradora de energia elétrica. Isso porque NEOENERGIA é empresa holding que detém participação societária em outras geradoras e distribuidoras de energia elétrica tais como a COELBA, COSERN E ITAPEBI, e, por isso, não poderia ser incorporada em virtude da desverticalização;

✓ Dessa forma, de acordo com a Recorrente, foi necessário criar legalmente uma estrutura societária que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais que tornasse incompatível, economicamente, a incorporação da controladora pela controlada e, com isso, se transferisse o ágio para a controlada.

Ademais, a Recorrente consignou:

(...)

V - DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Além disso, consigna o V. Acórdão recorrido que segundo a Súmula CARF nº 108, incidiriam juros de mora sobre a multa aplicada.

Ocorre que, diferentemente do que fora aduzido no V. Acórdão recorrido, não pode também prosperar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício isolada, por absoluta ausência de previsão legal.

De fato, o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos, *verbis*: (...)

Como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo”, contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional (“CTN”), abaixo transcrito: (...)

A multa fiscal, de forma diversa, decorre de infração cometida pelo contribuinte, como bem conceitua de De Plácido e Silva : “É a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão da autoridade fiscal, em face de infração às regras instituídas pelo Direito Tributário.” (g.n.)

Ainda, segundo Alfredo Augusto Becker, “*sanção é o dever preestabelecido por uma regra que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou um fato que a ordem jurídica proíbe.*”

Essa característica distingue os tributos das multas. De fato, a instituição de uma multa tem como objetivo sancionar esse comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico. Os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos: auferir renda, prestar serviços, ser proprietário de veículos automotores, utilizar efetiva ou potencialmente um serviço público específico e divisível, etc.

Verifica-se, assim, que a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN. (...)

Por fim, seja em razão da preliminar, seja em razão do mérito, a Recorrente requereu a desconstituição do crédito tributário sob controvérsia e o cancelamento do respectivo auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

II - RESUMO DOS FATOS

Conforme já relatado e de acordo com as informações contidas no “Termo de Encerramento de Ação Fiscal”, a Recorrente registrou as despesas de amortização de ágio no período objeto da autuação, as quais reduziram os resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2010 .

No entendimento da fiscalização, já havia sido constatado nos autos do **Processo nº 16682.720233/2010-11, formalizado para glosa da amortização de ágio, que resultou na redução dos resultados tributáveis nos anos-calendário de 2005 a 2008**, que tais despesas não seriam dedutíveis já que as operações societárias praticadas, teriam sido "atos formais desprovidos de racionalidade econômica".

Ante tal situação, a fiscalização lavrou o presente auto de infração em continuidade àquele formalizado no referido processo, através do qual adicionou as despesas em apreço para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2010.

Também, como consequência da recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2009, a fiscalização concluiu que a Recorrente teria deixado de efetuar o recolhimento do IRPJ e da CSLL a título de estimativas mensais, razão pela qual foi aplicada a multa de 50% sobre tais valores, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/97, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/07.

O acórdão de piso negou provimento à impugnação da Recorrente e manteve o lançamento do crédito tributário, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com alegações preliminares, e de mérito, em que defendeu a legitimidade da operação e a ilegalidade da dedução da amortização das despesas de ágio, bem como a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

Desta forma, passa-se à análise das razões recursais.

III – PRELIMINARMENTE

DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO Nº 16682.720233/2010-11

Inicialmente, a Recorrente argumenta que a questão já foi discutida nos autos do Processo nº 16682.720233/2010-11 e que obteve decisão favorável, em relação aos anos-calendários de 2005 a 2008, reconhecendo a legalidade da dedução das despesas de amortização de ágio decorrente da operação em tela.

Contudo, como será explicado adiante, essa decisão (Acórdão nº 1101-000.835) foi reformada pela CSRF mediante a prolação do Acórdão nº 9101-002.312 que deu provimento ao Recurso Especial da PGFN para: a) restabelecer a autuação fiscal relativa à glosa de despesa de amortização de ágio, e, b) determinar o retorno dos autos à turma *a quo* para apreciação das matérias multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, juros de mora sobre multa de ofício e aplicação da taxa SELIC para os juros de mora.

DECADÊNCIA

Ademais, a Recorrente, também, alegou que teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2003 e a lavratura do auto de infração, em 08/10/2012.

Contudo, referido tema atrai a aplicação da Súmula CARF n. 116:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018 Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa maneira, em que pese o ágio ter sido originado em 2003, seus efeitos alcançam fatos geradores futuros, dos quais a Administração pode, e deve, verificar a correta apuração dos tributos devidos. Cabe esclarecer que somente a formação do ágio não gera, de pronto, efeitos na esfera do direito tributário. A sua amortização futura que é fato desencadeador da relação jurídica-tributária, que deve ser verificado dentro do prazo decadencial.

O entendimento deste Tribunal corrobora tal entendimento:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015, 2016, 2017 ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração dos tributos em cobrança”.(...) – (Acórdão nº 1101-001.371, Relator: Efigênio de Freitas Júnio, Data da Sessão: 14 de agosto de 2024)

Ante o exposto, julgo improcedente a impugnação no tocante a alegação de decadência e rejeito a preliminar suscitada.

IV - MÉRITO

No tocante ao mérito, em litígio estão as exigências de ofício do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2010, imputados à empresa TERMOPERNAMBUCO S/A, ora Recorrente, decorrente da lavratura de autos de infração lavrados no valor de R\$ 685.646,08, acrescidos de juros de mora à taxa SELIC calculados até dezembro de 2015 e multa de ofício de 75%, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.803.384,59.

Com relação à origem do ágio, conforme sobejamente já explanado, a GUARANIANA (atualmente com a razão social NEOENERGIA) efetuou aquisição de ações da contribuinte (TERMOPE) junto à CELPE, com ágio fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura.

Posteriormente, foi criada a RIO JAPURI (empresa de propósitos específicos), controlada integralmente pela GUARANIANA. A RIO JAPURI teve seu capital social aumentado por meio da transferência das ações da TERMOPE. Assim, a GUARANIANA continuou controlando diretamente a RIO JAPURI, e a RIO JAPURI passou a controlar diretamente a TERMOPE. Em seguida, a TERMOPE incorporou a RIO JAPURI, e passou a registrar o ágio em conta de ativo diferido e promover a dedução da despesa de amortização.

Entendeu a Fiscalização que as operações de reorganização societária conduziram ao aproveitamento de um "ágio em si mesmo", sendo a sequência de atos desprovidos de racionalidade econômica tendo objetivado especificamente reduzir a tributação de IRPJ e CSLL, tanto que a estrutura societária, ao final, voltou a ser a mesma do início da operação.

Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

Dos autos de infração extraio:

AMORTIZAÇÃO
INFRAÇÃO: VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	7.618.289,76	75,00

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	7.618.289,76	75,00

Por outro lado, de acordo com a Recorrente, no presente caso, a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, III, da Lei n.º 9.532 de 1997, atendeu as premissas básicas que comprovam a existência de propósito negocial da operação, quais sejam:

- ✓ a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio e a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;
- ✓ b) o Despacho nº 444 da ANEEL, determinou que, antes da entrada em operação da TERMOPERNAMBUCO, a CELPE promovesse uma reestruturação societária com o objetivo de deixar de ser acionista da TERMOPERNAMBUCO;
- ✓ c) todas as operações praticadas pelo grupo NEOENERGIA tiveram como objetivo a criação de uma estrutura societária viável, como planejamento estratégico, para a aquisição da TERMOPERNAMBUCO, com o consequente aproveitamento do direito à amortização do ágio gerado, nos exatos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR;
- ✓ d) assim, houve transferência do ágio para empresa constituída para viabilizar a aquisição com ágio e a amortização fiscal e a estrutura utilizada foi para viabilizar a desverticalização dos sistemas de geração e distribuição de energia elétrica;
- ✓ e) operações realizadas não passaram de um conjunto de operações societárias usuais, normais e necessárias para a desverticalização dos sistemas de geração e distribuição de energia elétrica, mediante a aquisição das ações detidas pela CELPE na TERMOPERNAMBUCO, visando a consolidação da participação do grupo NEOENERGIA no mercado brasileiro de geração e distribuição de energia elétrica.
- ✓ f) inquestionavelmente ocorreu o efetivo pagamento do custo total da aquisição, incluindo o valor pago a título de ágio, na operação originária que gerou a contabilização do ágio, por isso, não se trata de uma mera operação de geração espontânea e carecedora de propósitos negociais e fundamentos econômicos,

- ✓ g) logo, restaria comprovado o fato de que a GUARANIANA adquiriu 72,5% das ações da TERMOPERNAMBUCO, mediante o pagamento de ágio no valor de R\$ 130.673.922,93;
- ✓ h) o lançamento, portanto, foi efetuado com base na mera presunção de que as operações praticadas não tiveram propósito negocial (presunção decorrente da simples leitura dos atos societários – “análise somente das fotografias e não do filme”).

Porém, deve-se ressaltar que o presente lançamento deu continuidade ao procedimento de fiscalização anterior, que resultou no auto de infração formalizado no Processo Administrativo 16682.720233/2010-11, relativo aos anos-calendário de 2005 a 2008, em função de glosa de despesas de amortização de ágio, gerado em 2003, considerado ilegítimo para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

Ocorre que referido processo foi decidido de forma definitiva pela 1ª Turma da CSRF, na sessão de julgamento de 3 de maio de 2016, mediante a prolação do Acórdão nº 9101-002.312, dando provimento ao Recurso Especial da PGFN para restabelecer a autuação fiscal relativa à glosa de despesa de amortização do ágio em discussão (anos-calendário de 2005 a 2008).

A ementa da dita decisão segue reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem As pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Sendo assim, entendo que essa decisão, Acórdão nº 9101-002.312 (proferida no Processo Administrativo 16682.720233/2010-11), deve ser aplicada nos presentes autos, não só por se tratar da mesma matéria em discussão (alterando somente o ano-calendário), mas, principalmente, por concordar com seus fundamentos.

De forma a esclarecer minha posição, pinço o seguinte excerto do voto condutor do referido acórdão (Acórdão nº 9101-002.312):

“(…)

8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A primeira verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado antes da subsunção do fato à norma. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independentemente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem viabilizou a aquisição? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a investidora originária.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a segunda verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a terceira verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Vale apreciar a sequência dos fatos:

1º) 16/10/2003: a empresa GUARANIANA adquire com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, ações da TERMOPE (Contribuinte) junto à CELPE. A GUARANIANA passa a deter 100% das ações da TERMOPE.

2º) 04/11/2003: é criada a empresa RIO JAPURI (empresa de propósitos específicos), com capital social de R\$100,00.

3º) 26/11/2003, a empresa GUARANIANA transfere as suas ações da TERMOPE para aumentar e integralizar o capital social da RIO JAPURI. Assim, a empresa GUARANIANA controla diretamente a RIO JAPURI, e a RIO JAPURI controla diretamente a TERM OPE.

5º) 31/12/2003: a TERMOPE incorpora a RIO JAPURI. A TERMOPE passa novamente a ser controlada diretamente pela empresa GUARANIANA. Posteriormente o ágio passa a ser aproveitado pela TERMOPE para fins de despesa de amortização.

Nota-se que as pessoa jurídica investidora GUARANIANA integralizou o capital da RIO JAPURI mediante a transferência das ações da TERMOPE (pessoa jurídica investida). Em seguida, a TERMOPE incorpora a RIO JAPURI.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela primeira verificação. Nota-se a construção artificial (vide item 6 do voto) empreendida pelo sujeito passivo para se enquadrar na hipótese de incidência permissiva do aproveitamento do ágio.

A criação de empresa sem nenhuma substância (RIO JAPURI) e sua capitalização para adquirir investimento com ágio, não lhe confere a condição de pessoa jurídica investidora (vide item 7 do voto). Somando-se ainda o fato de que a confusão patrimonial se consumou entre a RIO JAPURI e a TERMOPE, não restou aperfeiçoada a hipótese de incidência prevista na norma, que exige, com clareza,

a absorção do patrimônio compreendida entre pessoa jurídica investidora (GUARANIANA) e pessoa jurídica investida (TERMOPE), ou vice versa, o que não ocorreu no caso em análise.

As conclusões da autoridade autuante foram precisas (e-fls. 47):

46. A prática adotada pela GUARANIANA, detentora do controle da empresa fiscalizada, consistiu numa série de procedimentos, num curtíssimo intervalo de tempo, com o objetivo de "construir" uma situação contábil que permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99, isso sem que a empresa que efetivamente fez o investimento de aquisição de controle acionário com ágio, liquidasse esse investimento.

47. Assim, procedendo a uma série "reestruturações societárias" que, de fato, não passou de atos formais desprovidos de racionalidade econômica, a GUARANIANA S.A. conseguiu: i) permanecer com os seus investimentos na TERMOPE intocados, apenas, agora, não mais apresentado contabilmente desdobrado em "investimento + ágio", e ii) constituir, na contabilidade da TERMOPE, uma conta de ativo imobilizado em valor igual ao ágio pago pela Guaraniana quando da aquisição das ações TERMOPE de propriedade da Celpe, de forma a poder amortizar esse ativo, no prazo de sua concessão, fabricando assim uma extraordinária despesa a deduzir do lucro tributável.

48. O único fim visado foi a utilização do benefício fiscal de redução da carga tributária na TERMOPE, cujo permissivo condicionava a incorporação/fusão/cisão das empresas investidoras -investida. Engendrou-se (então) o artifício jurídico com as reorganizações societárias acima descritas, sem qualquer propósito comercial ou racionalidade econômica.

49. No comando do art. 386 do RIR/99, a legislação tributária, para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio, tem sua inteligência fundamentada na efetiva extinção do investimento através dos institutos da fusão, cisão ou incorporação entre as empresas (investidora e investida); ou seja, a legislação tributária instituiu um disciplinamento para tributação do resultado (ganho/perda) de um negócio jurídico particular que culmina numa "confusão patrimonial" - o ágio de si mesmo.

50. No caso aqui tratado, não houve a requerida unificação patrimonial, apenas fabricou-se na TERMOPE o que deveria ser o "ágio de si mesma". A GUARANIANA detentora da totalidade das ações da TERMOPE tentou se ajustar a letra da lei, sem atender à sua fundamentação; praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma estruturação societária de antes. Tudo não passando de uma estratégia para tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal.

51. De sorte que, se considerarmos a participação societária que a GUARANIANA possuía na TERMOPE no início das operações, essa mesma participação continuou existindo ao final do processo de reestruturação.

52. A interposição de outras pessoas jurídicas entre a investidora e a investida com o único desiderato de permitir o aproveitamento do ágio, faz com que a situação aqui versada não se enquadre nas condições preconizadas pela lei de forma a permitir a sua utilização.

Assim, cabe ser restabelecida a autuação fiscal relativa à glosa de despesa de amortização de ágio.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável”. (Grifei)

Portanto, em que pese os argumentos da Recorrente, não há motivo para reforma da decisão recorrida no tocante à manutenção da glosa dos valores que reduziram o lucro real, a título de despesas com ágio, ano-calendário de 2010, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:

“(…)

3 – Aproveitamento do ágio pago na aquisição pela NEOENERGIA das ações da TERMOPEERNAMBUCO detidas pela CELPE

A questão a ser examinada é se o valor de R\$ 130.673.922,93, contabilizado pela atuada como ágio na incorporação de seu único acionista controlador (Rio Japuri), pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Para deslinde da questão, traço um histórico dos fatos com a legislação em questão:

* 16/10/2003 - Por meio de compra e venda, a CELPE transferiu a participação de 72,57% que detinha na atuada para a GUARANIANA, hoje a NEOENERGIA, com ágio no valor de R\$ 130.673.922,93, tendo como fundamento perspectiva de resultados nos exercícios futuros.

Assim, a NEOENERGIA passou a ser detentora de 100% do capital da atuada, tendo contabilizado a aquisição da participação societária nos termos do artigo 395 do RIR/99, que determina:

Art. 385 – “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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).” (grifei)

* 04/11/2003 - Foi criada a empresa Rio Japuri Empreendimentos e Participações S.A. (Sociedade de Propósitos Específicos), com capital de R\$ 100,00.

* 26/12/2003 – A NEOENERGIA, por integralização e subscrição do capital, transferiu para a Rio Japuri o total de seu investimento na atuada, no valor de R\$ 420.244.232,73, contabilizado como R\$ 289.570.309,80 como investimento na atuada, e R\$ 130.673.922,93 como ágio. A Rio Japuri passou, então, a ser a controladora da atuada, possuindo 100% de seu capital. Por outro lado, a NEOENERGIA passou a ser detentora das ações da Rio Japuri em quase sua totalidade.

* 31/12/2003 – Incorporação da Rio Japuri pela atuada, com a transferência do ágio da incorporada (controladora) para a incorporadora (controlada), caracterizando a chamada incorporação às avessas. A participação da Rio Japuri na atuada foi extinta, contra o recebimento do seu acionista (NEOENERGIA) de ações da representativas do capital da atuada.

A partir do ano-calendário de 2004, a atuada passou a deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSLL a amortização do ágio registrado em sua contabilidade, alegando que teria como base legal o artigo 386, inciso III do RIR/99, que assim determina:

Art. 386. “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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, 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 o inciso III do §2º do artigo anterior, 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 o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - 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;

II - 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 do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram

de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).” (grifei)

Passo a análise.

O ágio surge na aquisição de participação societária que deva, por imposição legal, ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor de patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida em sociedade coligada ou controlada. Essas parcelas, portanto, fazem parte do custo de aquisição da participação societária e têm grande relevância na determinação do valor de eventual ganho de capital quando da alienação ou liquidação do investimento.

Com relação ao tratamento tributário do ágio, tragos os artigos 391 e 426 do RIR/99: (...)

Pelo exposto no art. 391 do RIR/1999, constata-se que a norma veda que as despesas com amortização de ágio, de que trata o art. 385 do RIR/1999, sejam deduzidas do lucro líquido, na apuração do lucro real. Por outro lado, o art. 426 do RIR/1999 permite que o ágio seja deduzido do ganho de capital quando da alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada, avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

Em suma, o ágio na aquisição de investimento em sociedade coligada ou controlada (avaliado pelo patrimônio líquido – equivalência patrimonial), fundado em valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (ou mesmo por outros fundamentos), é indedutível na apuração do lucro real, e, pelas mesmas razões, é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

Deve-se registrar que tal tratamento tributário tem uma razão lógica de ser, senão vejamos:

Os ajustes de equivalência por valor de patrimônio líquido (equivalência patrimonial) visam melhor retratar a situação patrimonial das empresas investidoras. Sendo decorrentes de variações já computadas nas bases de cálculo das empresas investidas, são excluídas de nova tributação nas investidoras. Os investimentos avaliados por equivalência patrimonial não afetam a formação do resultado tributável na investidora (o ágio é indedutível e o deságio não é tributável). É, em outras palavras, neutro para fins fiscais. Não fosse assim, a tributação do IRPJ e da CSLL se repetiria em cascata e prejudicaria a integração dos grupos empresariais. Não obstante, concorrem para a formação dos custos a serem computados quando da liquidação ou alienação dos investimentos (art. 426 do RIR/1999).

Todavia, o tratamento tributário do ágio é outro, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio. É este o benefício fiscal que a autuada alega possuir, já que o artigo 386 do RIR/99 permite a dedução do lucro real com a amortização do ágio.

Cabe, portanto, verificar em que situação este benefício terá cabimento, sendo, necessário, determinar quem o legislador quis atingir. Para tanto, reproduzo a justificativa do Deputado Luiz Antônio Fleury para impedir a revogação deste benefício, trazida na impugnação da autuada, que bem traduz a intenção da lei: (...)

Assim, constata-se que a lei pretende atingir aquele que efetivamente incorreu em custos ao adquirir a participação societária, com a previsão de uma maior rentabilidade no futuro da investida. Em outras palavras, e do ponto de vista contábil, consta no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações que *“o ágio pago por expectativas de lucro futuros na coligada ou controlada deve ser amortizado 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 despesas.”*

Uma vez que ágio representa um custo de investimento, baseado em previsão de rentabilidade no futuro da investida, quando ocorrer a incorporação entre a investidora e a investida, a Instrução Normativa nº 11/999, no art. 1º, inciso II, dispõe o seguinte:

“Art. 1º 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, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I –

II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;” (grifei)

Lembro que o art. 179 da Lei 6.404/1976 define que no ativo diferido serão classificadas “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”.

Cabe, agora, analisar o instituto da incorporação, necessário para aplicação do benefício previsto no artigo 386 do RIR/99.

O instituto da incorporação está conceituado no artigo 227 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), o qual dispõe que “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações”.

Assim, a incorporação é uma forma de agregação de empresas, mediante a versão do patrimônio da sociedade incorporada e sua conseqüente extinção, para a sociedade incorporadora, podendo haver ou não emissão de novas quotas ou ações por parte do incorporador aos sócios que são agregados.

Apesar de ser mais comum a incorporação da empresa controlada pela empresa controladora, é possível a situação inversa. A Lei 6.404/1976 contempla esta hipótese, em seu art. 264.

Resumindo o tratamento tributário ao ágio pago na aquisição de participação societária, tendo com fundamento a rentabilidade futura da investida, temos:

1) Em regra, o ágio não é dedutível na determinação do IRPJ e CSLL, já que não pode ter efeito fiscal. Mas, por ser um custo, será considerado quando da alienação do investimento, reduzindo o ganho de capital.

2) No caso de incorporação, fusão ou cisão, entre a investidora e a investida, será amortizado na determinação do IRPJ e CSLL. Nada mais justo, já que após a incorporação, tanto a investidora quanto a investida estarão juntas, com a união dos patrimônios líquidos. Ou seja, a investidora que teve despesa com ágio decorrente de rentabilidade futura, deve compensar com os lucros auferidos no decorrer dos exercícios.

Logo, interpretando a legislação supra citada, concluo que poderá usufruir o benefício previsto no artigo 386 do RIR/99 aquela empresa que resultou da operação de incorporação, entre a investidora, que efetivamente arcou com o custo do ágio na aquisição da participação societária, tendo como fundamento a rentabilidade futura da investida, e a investida, com seus ativos que concorrem para a formação dos lucros futuros. Cabe esclarecer que não importa se a empresa resultante (incorporadora) foi a controladora/investidora ou

controlada/investida. O que importa é que, no patrimônio que resultou da incorporação, esteja contabilizado o ágio decorrente do efetivo custo em função da expectativa dos lucros futuros.

Tanto que, para usufruir o benefício, a incorporação às avessas é permitida, nos termos do artigo 386, §6º, II do RIR/99.

Passo ao caso da autuada, com o objetivo de verificar se foram atendidos os pressupostos necessários para o aproveitamento do benefício.

Da análise dos fatos, a empresa que adquiriu a participação societária na autuada com ágio foi a NEOENERGIA (antiga GUARAPIANA), por meio da compra das ações que pertenciam a CELPE, em 16/10/2003. Assim, do exposto da legislação supra, concluo que a NEOENERGIA é a investidora que arcou com o custo do ágio das ações, cabendo, até então, o tratamento previsto nos artigos 391 e 426 do RIR/99, ou seja, caberia o aproveitamento do ágio para dedução do ganho de capital, caso ocorresse a alienação das ações.

Já no passo seguinte, a empresa Rio Japuri teve seu capital aumentado por subscrição e integralização das ações da autuada, com o ágio. Neste contexto, constata-se que o papel da Rio Japuri é aquele chamado de “empresa de passagem”. Segundo Marco Aurélio Grecco, a “empresa de passagem” vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso.

Aliás, como bem observa o autuante, este assunto foi abordado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, ao editar a nota explicativa à Instrução CVM nº 349, de 06/03/2001, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, mas que aqui reproduzo por ser pertinente:

“A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contra partida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, §1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.”

Como dito anteriormente, a amortização do ágio tem cabimento quando ocorre a incorporação entre a investidora que arcou com o custo, e a investida, que tem a previsão de rentabilidade futura. No presente caso, a incorporação

ocorreu com a Rio Japuri, que não arcou com o custo do ágio. Assim, não poderia a atuada reduzir o lucro obtido nos exercícios seguintes, amortizando o ágio.

Também não houve mudança da situação original, já que a NEOENERGIA, que arcou com o custo do ágio, não foi extinta, e se mantém como controladora da atuada, possuindo a totalidade das ações. Se a incorporação tivesse ocorrido entre a NEOENERGIA e a atuada, correto seria a amortização do ágio, pois é esta operação que a lei quis beneficiar. Nada mais justo que aquela que teve despesa com expectativa de rentabilidade futura que compensar com o lucro auferido no decorrer dos exercícios.

Ratificando este entendimento, no Manual de Contabilidade Societária, edição de 2010, no capítulo 24 dedicado a Combinação de Negócios, Fusão, Incorporação e Cisão, no item 24.7 – Incorporações Reversas, subitem (c) Cisão Parcial e constituição de sociedade veículo e (d) Incorporação de sociedade veículo, assim esclarece:

(...). a controladora original "A" é que deve reconhecer o ágio em seu balanço, (...), ágio esse genuíno em função da efetiva transação com terceiros. Ágio esse no seu investimento em "Y" que muda para investimentos em "B" após a incorporação.(grifei)"

Pelo acima exposto, concordo com o atuante quando afirma que houve uma série de procedimentos, num curtíssimo intervalo de tempo, com o objetivo de tão somente permitir à atuada aproveitar o benefício previsto no artigo 386 do RIR/99, mas inobservando os pressupostos necessários para tanto. Ou seja, já que não houve a incorporação da verdadeira adquirente da participação societária com ágio (investidora NEOENERGIA) e da investida (atuada), não há como aproveitar a amortização do ágio.

Acerca deste assunto, atuada alega que não seria possível a incorporação com a NEOENERGIA, por força da Lei nº 10.848/2004. Daí, entenderam que poderia engendrar toda esta "reorganização societária", utilizando uma "empresa de passagem", tão somente para aproveitar o benefício fiscal. Ora, não é esta situação que a lei quis atingir. Se não é possível a incorporação, resta à investidora aproveitar o ágio pago quando da alienação do investimento.

Destaco que a própria atuada não nega esta intenção, já que afirma em sua defesa que "o motivo para a realização das operações demonstra-se coerente com as estruturas societárias adotadas, pois decorrente da natureza do próprio processo de desverticalização. **Insista-se: o aproveitamento do benefício fiscal não poderia ter sido realizado de outra maneira.**"

O processo de desverticalização não justifica os atos de criação da Rio Japuri como "empresa de passagem" e nem a incorporação da atuada desta

empresa. O processo de desverticalização só justificou a venda das ações da atuada, que era de titularidade da CELPE para a NEOENERGIA, e que, por determinação legal, foi realizada com apuração do ágio. Logo, os atos seguintes não têm qualquer outra motivação econômica, em que pese a atuada afirmar que estariam demonstrados o motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico, a teor da Teoria do Propósito Negocial. Todos os argumentos apresentados se fundamentam no processo de desverticalização.

Mas, repito, o processo de desverticalização só justifica o primeiro ato, a venda das ações para NEOENERGIA, em 16/10/2003. O benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR só teria cabimento se a incorporação tivesse ocorrido entre a atuada e a NEOENERGIA. Assim, qualquer outro procedimento efetuado tem somente o intuito de obter economia tributária, não havendo outra justificativa para os atos após o dia 16/10/2003.

A jurisprudência deste Conselho tem adotado firme posicionamento acerca da necessidade de propósito negocial para aceitação das consequências tributárias da operação de incorporação, a exemplo dos seguintes acórdãos: (...)

Quanto à isonomia com tratamento fiscal do deságio, cabe lembrar que o artigo 142 do CTN determina que o auditor fiscal, durante a ação fiscal, tem o dever de apurar corretamente os tributos devidos, ocorrendo, se fosse o caso, a exclusão de valores indevidamente tributados.

Logo, concluo pela manutenção da glosa dos valores que reduziram o lucro real, a título de despesas com ágio”.

(...)

5 – Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A interessada afirma que a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício isolada não tem previsão, já que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, combinado com artigo 84 da Lei nº 8.981/95, determina que os juros incidem somente sobre tributo, o que não é o caso. Ademais, o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 prevê incidência dos juros de mora sobre a multa, mas quando exigida isoladamente.

Assim determina o artigo 43 da Lei nº 9.430/96: (...)

Já o artigo 61 do mesmo diploma legal determina que:

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

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

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

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

Ou seja, a partir de 01/01/1997, os juros de mora incidem sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos, incluindo-se as multas. Não cabe a interpretação restritiva de que incidiria tão somente sobre tributos. Uma vez não recolhida a multa isolada, cabe a incidência de juros de mora.

Também não tem cabimento a alegação de que o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 incidiria tão somente quando o lançamento fosse apenas para cobrança da multa isolada. Ora, uma vez apuradas as infrações, tanto da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, quanto das estimativas devidas e não recolhidas, o auditor fiscal tem o dever legal de lavrar o lançamento para cobrança dos créditos tributários devidos, podendo efetuá-los em um único processo, por questões de economia e celeridade.

Logo, não restam dúvidas que cabe a aplicação de juros de mora sobre a multa isolada de ofício, mesmo que nos autos estejam sendo cobradas outras infrações. (...)

6 – Da ilegalidade da utilização da taxa SELIC como juros de mora

A interessada entende que a aplicação da Taxa Selic como juros de mora para a atualização de valor dos débitos tributários é ilegal, já que foi criada por Resoluções do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central. Caberia, nos termos do artigo 161, §1º do CTN, a aplicação de 1% ao mês.

Quanto a esta questão, cumpre trazer a legislação acerca deste assunto, ressaltando que a cobrança de juros de mora pela inadimplência tem previsão no caput do art. 161 e seu § 1º do CTN, *in verbis*: (...)

O dispositivo retro transcrito autoriza o legislador ordinário a fixar taxa de juros em percentual diverso do de 1% (por cento) ao mês, vale dizer, a lei ordinária pode fixar taxas de juros superiores ou inferiores a esse percentual. A inteligência do preceito contido no § 1º do art. 161 do CTN é no sentido de que, em caso da falta da fixação, pelo legislador ordinário, da taxa de juros aplicável ao crédito tributário não pago no vencimento, ela será de 1% (por cento) ao mês.

Ocorre que o legislador ordinário federal, fazendo uso da autorização conferida no CTN, fixou, em diversos diplomas legais, taxa de juros diversa da estabelecida no dispositivo acima reproduzido. De modo que, hoje, com a publicação da Lei nº 9.065/1995, conforme previsão contida no art. 13, a partir de 01 de abril de 1995, os juros de mora são cobrados em percentual equivalente à

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), sobre os débitos tributários não pagos até o vencimento.

Ademais, é fundamental esclarecer que, estando a atividade julgadora vinculada às leis vigentes no ordenamento jurídico, não podendo delas nunca se afastar (art. 142, § único, CTN), cabe a ela, obrigatoriamente, aplicá-las ao caso concreto, bem como examinar se os atos praticados pela Fiscalização estão de acordo com a lei e os atos administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores, não sendo sua competência discutir se a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC é ilegal, exorbitante ou se fere algum princípio constitucional. Nos termos da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, arts. 97 e 102, incumbem exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões deste mérito.

Por fim, este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula abaixo:

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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais.

Sendo assim, não há qualquer ilegalidade na aplicação da SELIC.

Em tempo, quanto a aplicação de juros Selic sobre a multa de ofício, vale ressaltar, como, inclusive, constou na decisão de piso, que este Tribunal já sumulou entendimento sobre a legalidade de tal cobrança, *in verbis*:

Súmula nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em tempo, destaque que, na sessão julgamento de 29 de janeiro de 2025, esta Turma, em caso semelhante ao em exame (Processo nº 16682.720954/2012-92, da mesma Recorrente, porém, ano calendário 2009), por unanimidade de votos, prolatou o Acórdão nº 1402-007.225 negando provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio.

Conclusão:

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, para negar provimento ao recurso voluntário mantendo o lançamento em sua integralidade.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

