



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

**Processo n°** 19515.003129/2006-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.637 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de agosto de 2014  
**Matéria** Agio. Glosa de amortização.  
**Recorrente** PROCOMP COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

**NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DEFICIENTE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Inexiste a alegada deficiência de fundamentação se o relatório fiscal descreveu minuciosamente as operações societárias realizadas pela recorrente e, apoiado nas normas que regem a matéria, apontou as razões para que a amortização do ágio levada a efeito fosse glosada. Além disso, tendo a recorrente demonstrado, em sua impugnação e recurso voluntário, completo entendimento das acusações fiscais imputadas, trazendo ampla argumentação contra as imputações e escudando o seu procedimento na mesma legislação apontada não Termo de Constatação Fiscal e no Auto de Infração, não há que se cogitar de cerceamento ao direito de defesa.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TERMO A QUO.**

O prazo decadencial para que a Fazenda Nacional efetue o lançamento deve ser contado, na regra geral do art. 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. No caso da amortização do ágio, independentemente do ano em que o mesmo tenha sido gerado, o Fisco somente pode verificar a regularidade da dedução a partir do momento em que o sujeito passivo passa a deduzi-lo de seus resultados. Antes disso, não deflui qualquer prazo decadencial em relação ao direito do Fisco verificar a regularidade do lançamento por homologação realizado pelo Sujeito Passivo.

**ÁGIO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO QUE JUSTIFIQUE A AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PARA FUNDAMENTAR O ÁGIO COM BASE NA RENTABILIDADE FUTURA. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. LAUDO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.**

A demonstração do fundamento econômico da mais valia paga deve ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita contábil do contribuinte. Embora a legislação não estabeleça a forma dessa demonstração, o corolário é que esta deva existir ao menos na data do registro da aquisição da participação societária, com vistas ao seu desdobramento contábil. Trata-se de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo para fruição do benefício fiscal estabelecido.

Não tem o Fisco que demonstrar qual seria o “outro fundamento econômico” para o ágio pago, mas sim ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que pagou o ágio baseado na rentabilidade futura projetada para o investimento.

PERDAS COM NUMERÁRIO EM TRÂNSITO. ERROS DE CONTABILIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Não tendo a recorrente trazido aos autos nenhum elemento que pudesse comprovar o erro de contabilização alegado é de ser mantida a glosa da despesa. Tratando-se de dedução de despesas, independente de sua classificação, cabe ao sujeito passivo demonstrar e comprovar a sua natureza e ainda, se preenche os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE FRENTE AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe ao julgador administrativo ponderar juízos de razoabilidade e proporcionalidade, à míngua de expressa autorização legal.

JUROS DE MORA CALCULADOS À TAXA SELIC. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE

A aplicação da taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado decorre de expressa disposição legal, inexistindo ilegalidade ou inconstitucionalidade na sua aplicação. Observância da Sumula nº 4 do CARF.

JUROS SELIC APLICADOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário decorre da obrigação tributária principal, que compreende o tributo e a multa de ofício. Assim, sobre o total do crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, deve incidir juros de mora, calculados à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

*(assinado digitalmente)*

**WILSON FERNANDES GUIMARÃES – Presidente em exercício.**

Processo nº 19515.003129/2006-00  
Acórdão n.º **1301-001.637**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.169

---

*(assinado digitalmente)*

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Presidiu o julgamento o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Ausente justificadamente o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente).

## Relatório

PROCOMP COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-21.983, de 29 de junho de 2009, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO-I/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

O interessado foi autuado, no IRPJ e CSLL, em 26/12/2006, tendo sido reduzido o prejuízo fiscal e a base negativa dos tributos mencionados, no ano-calendário de 2001.

A autuação decorreu de glosa de despesas com ágio, em face da aquisição de 44.418.316 ações da empresa Procomp Amazônia Indústria Eletrônica S/A pela empresa 261 Comércio, Importação, Exportação e Participações Ltda, que após complexa reorganização societária, foi transferida parcialmente, em decorrência de cisão do empreendimento, para a interessada. O lançamento também abrangeu a glosa de despesas relativas a perdas de numerário registradas na conta contábil 0033.8037.44100 — Perdas Numerário em Transitio (Indedutível).

Irresignada, impugnou tempestivamente o lançamento, instaurando a fase litigiosa do presente processo administrativo fiscal. Suas alegações foram sintetizadas no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

4. Cientificado dos autos de infração em 26/12/2006 (fls. 431 e 434), o contribuinte apresentou, em 26/01/2007, a impugnação de fls. 451/485, aduzindo, em síntese, que:

4.1. A impugnação teria sido apresentada tempestivamente, pois o termo final do prazo legalmente previsto para tanto recaiu em 25/01/2007, que é feriado no Município de São Paulo.

4.2. A autuação seria nula, vez que a fiscalização não teria indicado propriamente as disposições legais infringidas pelo contribuinte, pois se limitou a listar um apanhado de normas tributárias, sem estabelecer qualquer relação entre seus respectivos conteúdos e os fatos que originaram o presente processo administrativo. Assim, teria ferido as normas veiculadas no art. 10 do Decreto nº. 70.235/72 e no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, ressaltando-se que o art. 244 da Lei nº. 6.404/76, arrolado pela fiscalização como um dos fundamentos legais da autuação, não guardaria qualquer pertinência com a mesma.

4.3. No ano-calendário de 1999, quando ainda era detida pela Procomp Amazônia Indústria Eletrônica S/A (PAM), a Requerente esteve envolvida em uma seqüência de operações societárias que teriam resultado na reorganização do grupo no Brasil e na entrada de um novo sócio no negócio, que era a Diebold, por meio da holding criada para ser o veículo de investimento e que foi denominada “261”. Neste esteio, a entrada da Diebold no negócio se deu mediante a emissão de novas ações da PAM, que foram integralizadas pela 261 com ágio, tendo por base a expectativa de rentabilidade futura da PAM e, conseqüentemente, de suas sociedades controladas, dentre as quais a Impugnante.

4.3.1. Ademais, como posteriormente a 261 teria sido objeto de cisão e versão total de seu patrimônio para as suas sociedades controladas, a Requerente passou a deduzir despesas de amortização do ágio registrado por ocasião da subscrição de ações realizadas pela 261, à taxa média de 1/60 avos por mês.

4.3.2. Contudo, a fiscalização teria equivocadamente concluído que as operações societárias em questão não permitiriam que a Requerente procedesse à amortização desse ágio. No entanto, certa que agiu em estreita conformidade com a legislação fiscal em vigor, a Defendente passou a comentar cada uma dessas operações, de modo a evidenciar a total improcedência da presente exigência fiscal, tecendo, ao final, suas considerações em relação às aventadas impropriedades da autuação.

#### **(a) Reorganização do grupo Procomp no Brasil**

a.1. No ano de 1999, as quotas da Requerente eram detidas pela PAM, que, por sua vez, era controlada por acionistas pessoas físicas (82,72% das ações – “Pessoas Físicas”) e por um fundo de investimento americano (18,28% das ações – “Fundo”);

a.2. Em 14/10/1999, o Fundo vendeu as ações da PAM para as Pessoas Físicas, que passaram a deter 100% das ações da PAM. Em 21/10/1999, as Pessoas Físicas aumentaram o capital social da Procomp Comércio e Participações Ltda. (“PCP”), que foi subscrito e integralizado com as ações que as pessoas físicas detinham na PAM, a valor contábil. Com isso, as Pessoas Físicas passaram a deter um investimento direto na PCP, que detinha a totalidade das ações da PAM. A PAM, por sua vez, controlava três outras sociedades, dentre as quais a Requerente.

#### **(b) Investimento do grupo Diebold no Brasil**

b.1. Em 10/09/1999, a Diebold Inc., sediada no Estado de Ohio, e a Diebold Latin America Holding Company (DLAH) constituíram a Diebold Brasil, com capital social de R\$ 1.000,00 (um mil Reais), sendo R\$ 999,00 (novecentos e noventa e nove Reais) da DLAH e R\$ 1,00 (um Real) da Diebold Inc.;

b.2 Em 14/10/1999, a Diebold Inc. e a DLAH adquiriram a totalidade das quotas da 261, a valor contábil, cujo capital social era de R\$ 1.000,00 (um mil Reais), sendo R\$ 999,00 (novecentos e noventa e nove Reais) da DLAH e R\$ 1,00 (um Real) da Diebold Inc.;

b.3) Em 20/10/1999, a DLAH aumentou o capital social da Diebold Brasil com moeda corrente e ações da Diebold Inc. Com esta operação, o capital social da Diebold Brasil passou a ser de R\$ 341.716.443,00 (trezentos e quarenta e um milhões, setecentos e dezesseis mil, quatrocentos e quarenta e três Reais), sendo R\$ 1,00 (um Real) da Diebold Inc. e R\$ 341.715.443,00 (trezentos e quarenta e um milhões, setecentos e quinze mil, quatrocentos e quarenta e três Reais) da DLAH;

b.4) Em 21/10/1999, a DLAH aumentou novamente o capital social da Diebold Brasil. Com esta operação, o capital social da Diebold Brasil passou a ser de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais), sendo R\$ 1,00 (um Real) da Diebold Inc. e R\$ 447.292.442,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e dois Reais). O capital foi subscrito e integralizado pela DLAH mediante a efetiva remessa de R\$ 105.576.000,00 (cento e cinco milhões, quinhentos e setenta e seis mil Reais);

b.5) Destarte, em contrapartida ao capital de R\$ 447.292.442,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e dois Reais), a Diebold Brasil registrou em seus ativos um caixa de R\$ 360.924.829,00 (trezentos e sessenta milhões, novecentos e vinte e quatro mil, oitocentos e vinte e nove Reais) e um investimento na Diebold Inc. no valor de R\$ 86.366.613,10 (oitenta e seis milhões, trezentos e sessenta e seis mil, seiscentos e treze Reais e dez centavos);

b.6) Continuando a operação, a DLAH e a Diebold Inc. aumentaram o capital social da 261, que foi subscrito e integralizado com as quotas que a DLAH detinha na Diebold Brasil, a valor contábil. Com isso, a DLAH e a Diebold Inc. passaram a deter a totalidade das quotas da 261 que, por sua vez, detinha a Diebold Brasil. Ressalta o Defendente que a totalidade dos recursos financeiros remetidos do exterior para a integralização do capital da Diebold Brasil foi devidamente registrada junto ao BACEN, sendo que a parcela do capital da Diebold Brasil que foi integralizada mediante a conferência de ações da Diebold Inc. não foi registrada no BACEN, uma vez que na época não haveria na legislação mecanismo que previsse o registro de tal investimento;

b.7) Outro aspecto relevante seria que, na estrutura de investimento da Diebold no Brasil, a Diebold Brasil era detida em quase sua totalidade pela DLAH, sendo apenas uma quota dessa sociedade de propriedade da Diebold Inc. A Diebold Brasil, por sua vez, detinha uma participação no valor de R\$ 86.366.613,10 (oitenta e seis milhões, trezentos e sessenta e seis mil, seiscentos e treze Reais e dez centavos) na Diebold Inc. Ou seja, na estrutura de investimento do Grupo Diebold no Brasil, nunca teria havido participação recíproca vedada pela legislação, como alegou a fiscalização. Ademais, essa situação teria sido resolvida poucos meses depois e, ainda que não houvesse sido eliminada a participação recíproca, a sua existência em nada prejudicaria o registro contábil de um investimento.

### **(c) Subscrição de ação da PAM pela 261**

c.1) Em 21/10/1999, a PAM aumentou seu capital em 27,76%, permitindo o ingresso do novo investidor estrangeiro (Diebold) através de sua sociedade brasileira 261, que subscreveu e integralizou as 44.418.316 novas ações emitidas pela PAM ao preço de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais), pagas mediante a entrega das quotas que a 261 detinha na Diebold Brasil. Portanto, a Diebold, por meio de sua sociedade brasileira 261, pagou pela subscrição e integralização do aumento de capital da PAM o valor de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais) mediante a entrega das quotas que detinha da Diebold Brasil. Com isso, esse valor passou a ser o custo de aquisição da participação que a 261 detinha em relação ao investimento na PAM. A PAM, por sua vez, passou a deter a totalidade das quotas da Diebold Brasil, além dos investimentos que já eram de sua propriedade (Requerente, Procomp Indústria Eletrônica Ltda. - PIE e Mecaf Indústria Eletrônica S/A - MECAF);

c.2) Após ingressar no capital social da PAM, a 261 foi obrigada a avaliar o investimento adquirido pelo método da equivalência patrimonial, desdobrando o custo de aquisição de R\$ 447.292.443,00 em valor de patrimônio líquido das ações adquiridas e ágio. Nesse aspecto residiria mais um equívoco da fiscalização, uma vez que o valor pago pela 261 para as ações da PAM (R\$ 447.292.443,00) foi primeiramente calculado em estudo econômico-financeiro preparado em julho de 1999 pela KPMG dos Estados Unidos (dos. 13) e ratificado por um relatório de

avaliação elaborado em agosto de 1999 pela Salomon Smith Barney (doc. 14), após detalhado processo de revisão das atividades da PAM e de suas controladas. Assim, não seria verídica a alegação da fiscalização no sentido de que a aquisição das ações da PAM foi feita pela 261 sem qualquer suporte ou avaliação;

c.3) Outro aspecto importante a se notar seria que a valoração do ágio independe de avaliação específica, posto que este seria apenas decorrente da operação matemática resultante da diferença entre o valor pago por um investimento e o valor do patrimônio líquido desse investimento. Além disso, a operação em questão teria sido realizada integralmente entre partes não-relacionadas, ou seja, não existiria qualquer razão para que a subscrição das ações da PAM, realizada pelo novo investidor estrangeiro Diebold, através da sociedade brasileira 261, fosse realizada por um valor que não fosse real.

#### **(d) Contabilização do investimento da 261 na PAM**

d.1) Sendo a 261 controladora da PAM (detendo 27,76% do seu capital social), esse investimento deveria ser avaliado pela 261 segundo o método da equivalência patrimonial, isto é, desdobrando-se seu valor total em: (i) valor de patrimônio líquido da participação societária; e (ii) ágio ou deságio, conforme o caso. Vale notar que o fundamento econômico desse ágio registrado em relação à PAM era a expectativa de rentabilidade futura.

#### **(e) Redução de capital da PAM**

e.1) Em 21/10/1999, a PAM procedeu a uma redução de 72,24% do seu capital social, correspondente a 115.590.027 ações de sua emissão. Referida redução foi realizada por meio da devolução de ativos de sua titularidade para a PCP, avaliados a valor contábil, conforme faculta a legislação em vigor. No caso em exame, esses ativos corresponderam à totalidade das quotas que a PAM então detinha na Diebold Brasil. Nessa mesma operação, a Diebold Inc. transferiu a sua única quota da Diebold Brasil para Eric Jan Roorda e a Diebold Brasil alterou sua denominação para Janral Comércio e Participações Ltda. (“Janral”);

e.2) Com essa operação, a Diebold, por intermédio da sociedade brasileira 261, passou a ser a única sócia da PAM, detendo a totalidade de suas ações, que continuaram registradas em sua contabilidade pelo custo de aquisição de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais).

#### **(f) Aumento de capital da RM**

f.1) Em 23/11/1999, a DLAH e a Diebold Inc. adquiriram a RM Comércio e Comunicações Ltda. (“RM”) por R\$ 1.000,00 (um mil Reais), sendo 999 quotas de propriedade da DLAH e uma cota de propriedade da Diebold Inc. Ato contínuo, a DLAH aumentou e integralizou o capital social da RM mediante a entrega das quotas da 261, a valor contábil. No mesmo ato, a DLAH e a Diebold Inc. deliberaram a alteração da denominação da RM para Diebold Brasil Ltda. (“Die Brasil”). Com isso, a Die Brasil passou a deter a totalidade das quotas da 261 que, por sua vez, detinha a totalidade das ações da PAM.

#### **(g) Cisão parcial da PAM**

g.1) Em 23/12/1999, antes, portanto, de qualquer aproveitamento fiscal do ágio, a KPMG validou as premissas do estudo inicial e elaborou um laudo de avaliação, avaliando de forma exaustiva a expectativa de rentabilidade futura da

PAM e das suas controladas (PIE, Requerente e MECAF), incluindo uma projeção completa da receitas, custos e despesas. O laudo teria sido requerido pela 261, a fim de fundamentar fiscalmente o ágio pago na aquisição das ações da PAM;

g.2) Em 29/12/1999, a PAM foi parcialmente cindida, sendo que a parcela do ativo correspondente às ações da PIE, Requerente e MECAF foi incorporada à 261. Com a incorporação dessa parcela da PAM pela 261, esta última sociedade passou a ser controladora direta da Requerente, da MECAF, da PIE e da PAM;

g.3) Em razão da existência do laudo de avaliação da KPMG e da cisão parcial da PAM com a versão de seu acervo para a 261, as parcelas do ágio contabilizadas por esta sociedade foram alocadas proporcionalmente e na razão definida no laudo a cada um dos investimentos recebidos.

#### **(h) Cisão total de 261**

h.1) Após os fatos acima relatados, e com base no laudo de avaliação da KPMG, que teria avaliado a totalidade dos ativos da 261, foi deliberada, em 29/12/1999, a cisão total da 261, com a versão total de seus ativos para as suas sociedades controladas, que eram a Requerente, PAM, PIE e MECAF. Com esta operação, a DLAH e a Diebold Inc. passaram a ser controladoras da Die Brasil que, por sua vez, controlava quatro sociedades operacionais, que eram a Requerente, PAM, MECAF e PIE;

h.2) A integralidade dos ativos da 261 teria sido proporcionalmente distribuída entre as suas sociedades controladas, sendo que, em relação ao investimento detido pela 261 na Requerente, a parcela do ágio que havia sido a ela atribuída foi registrada pela Requerente, que passou a proceder à sua amortização à razão de 1/60.

4.4. Após a explicitação de toda a reorganização societária realizada pela Defendente, a mesma busca evidenciar as impropriedades da lavratura com base nas asserções abaixo resumidas.

4.4.1. A apuração do ágio pela 261 na aquisição de 44.418.316 novas ações emitidas pela PAM ao preço de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais) decorreria da própria legislação de regência, notadamente dos arts. 384 e 385 do RIR/99.

4.4.2. Com a cisão parcial da PAM, parte do investimento detido pela 261 no capital da PAM foi vertida para a 261. Contudo, ao invés de verter caixa à 261 em troca do seu capital social, a PAM entregou à 261 ativos de sua titularidade, correspondentes às participações societárias detidas na Requerente, PIE e MECAF, avaliados pelo valor contábil com fulcro na norma ventilada no art. 21 da Lei nº. 9.249/95. Nesse momento, parte do ágio referente à parcela da PAM que foi absorvida já é fiscalmente amortizável, conforme se deflui da disciplina estatuída no art. 7º, inciso III, da Lei nº. 9.532/97.

4.4.2.1. Ressalta o Impugnante que o art. 7º, inciso III, da Lei nº. 9.532/97 deixa bastante claro que, em decorrência da cisão parcial da PAM, seguida de versão de seu patrimônio cindido para a 261 via incorporação, esta sociedade deve proceder à segregação do custo do investimento de forma proporcional, alocando o custo do investimento antes registrado em relação às ações da PAM para cada um dos ativos vertidos (dentre os quais as quotas da Requerente).

4.4.5. Ademais, o art. 8º da Lei nº. 9.532/97 determinaria claramente ser irrelevante, para fins de amortização do ágio, a incorporação acontecer da sociedade controladora ou às avessas, ficando demonstrada, deste modo, a incorreção das considerações tecidas pela fiscalização de que a incorporação às avessas não daria o benefício de amortização do ágio. Frisa-se que foi justamente esta forma de incorporação que ocorreu no dia 29/12/1999, quando a 261 foi totalmente cindida e as parcelas de seu patrimônio foram vertidas e incorporadas pelas suas sociedades controladas. Nesse momento, a totalidade do ágio contabilizado em 261, em relação às suas sociedades controladas, foi distribuído com base no laudo de avaliação da KPMG de 23/12/1999 e foi contabilizada como ativo diferido nas respectivas sociedades. Logo, no momento em que a Requerente incorporou parcela da 261, em 29/12/1999, estariam reunidas todas as condições exigidas pelo artigo 386 do RIR/99 para a amortização do ágio contabilizado. Por esta razão, a partir desta data a Requerente iniciou a amortização do ágio a uma taxa média de 1/60 (um sessenta avos), tendo em vista que as projeções de rentabilidade futura realizadas pela KPMG consideravam um cenário de 5 anos para a sua realização.

4.4.6. A comprovação documental do fundamento econômico do ágio em foco (expectativa de rentabilidade futura) residiu nos estudos econômico-financeiros preparados pela KPMG dos Estados Unidos, em julho de 1999, e pela Salomon Smith Barney, em agosto de 1999. Não obstante, estando ciente de que posteriormente a Diebold poderia vir a ser incorporada pelas suas controladas e, a partir de então, considerar o ágio pago na aquisição da PAM e suas controladas como despesa dedutível, a Diebold solicitou à KPMG do Brasil uma revisão de suas projeções de resultados futuros da PAM e de suas controladas, sendo que tal laudo ratificou e validou o valor da expectativa de rentabilidade futura da PAM e de suas controladas em aproximadamente R\$ 447 milhões.

4.4.6.1. A Impugnante aduz que o fato do laudo da KPMG Brasil acima lembrado ser anterior à dedução do ágio no Brasil é relevante, desconstituindo a alegação da fiscalização de que inexistiria estudo técnico que embasasse o valor deste dispêndio.

4.4.7. A asserção inserta na autuação de que o ágio fundado em rentabilidade futura só poderia ser deduzido na efetiva existência de lucros carece de respaldo legal, pois o art. 7º da Lei nº. 9.532/97 condiciona sua amortização fiscal somente à existência de laudo de avaliação coerente e desde que seja respeitada a razão de 1/60 avos mensais após a incorporação da sociedade adquirida pela investidora ou vice-versa. Além disso, a própria Instrução Normativa SRF nº. 11/99 não faz qualquer menção à necessidade de confirmação dos lucros apurados para que o ágio seja amortizado. Ora, não estando previsto tal requisito na lei, e nem sequer na própria legislação infralegal emitida pela Secretaria da Receita Federal, não haveria fundamento que justificasse o questionamento contido no auto de infração.

4.4.7.1. A fiscalização tenta justificar a necessidade da apuração de lucros para a dedutibilidade do ágio sob análise no art. 14, §2º, alínea “a”, da Instrução CVM nº. 247/1996. Contudo, tal norma não acobertaria o raciocínio expendido na autuação, vez que não consta deste normativo qualquer restrição ao aproveitamento do ágio no caso de não-comprovação dos resultados projetados. Além disso, ressalta-se que as instruções normativas da CVM são destinadas exclusivamente às sociedades anônimas, e não às sociedades limitadas, conforme conclui expressamente a Lei nº. 6.385/76, que criou a CVM, falecendo competência a esta autarquia para legislar sobre matéria tributária. Por fim, nos anos seguintes a 2001, os resultados obtidos pela Requerente confirmaram todas as projeções de rentabilidade previstas no laudo de avaliação da KPMG (doc. 16), não havendo que

se falar, desta forma, em irregularidade cometida no tocante ao aproveitamento do ágio registrado.

4.4.8. No tocante às supostas irregularidade ocorridas durante a reestruturação empresarial do Grupo Diebold no Brasil, não assistiria melhor sorte à fiscalização.

4.4.8.1. Inicialmente, as duas irregularidade aventadas [(i) falta de registro, perante o BACEN, das ações da Diebold Inc. integralizadas pela DLAH no aumento de capital da Diebold Brasil; (ii) participação recíproca direta ocorrida entre a Diebold Brasil e a Diebold Inc. e, ato reflexo, a participação recíproca indireta entre a Diebold e a 261] não guardariam qualquer relação com a amortização do ágio. Frisa-se que nem a JUCESP e tampouco o BACEN questionaram as operações realizadas durante a reestruturação societária do grupo no Brasil.

4.4.8.2. No tocante à primeira irregularidade, quando a DLAH integralizou as ações da Diebold Brasil com ações da Diebold Inc., era impossível efetuar o registro no sistema do BACEN de contribuições internacionais de ativos. Como tal registro passou a existir somente em 2001, com a edição da Circular nº. 3.037, de 31/05/2001, seria certo inexistir a irregularidade em foco apontada pela fiscalização.

4.4.8.3. Em relação à participação recíproca, a Requerente destaca que esta situação é comum em operações de reorganização societária e, muito embora não seja permitida sua manutenção, o parágrafo 5º do artigo 244 da Lei das Sociedades Anônimas - LSA, prevê que esta situação pode durar por até 1 ano. Além disso, como o *caput* do art. 244 da LSA é enfático em vedar a participação recíproca entre uma companhia e suas controladas e coligadas, seria evidente a inaplicabilidade de tal disciplina ao caso vertente, pois a Diebold Inc. era detentora de apenas uma quota da diebold Brasil, não podendo ser caracterizada como sua controlada ou coligada.

4.5. No tocante à dedutibilidade do valor contabilizado na conta 0033.8037.44100 – Perdas Numerários em Trânsito, frisa-se que a contabilização da perda objeto da autuação (R\$ 147.077,16 – cento e quarenta e sete mil, setenta e sete Reais e dezesseis centavos) teria decorrido de mero equívoco. De fato, após a análise das despesas lançadas na conta contábil em comento, a Defendente verificou que os lançamentos nela registrados nada mais eram do que diferenças de caixa apontados por falha da máquina dispensadora de notas e, por isso, não existiam motivos para que esta despesa fosse considerada indedutível, mesmo que não adotados quaisquer procedimentos policiais, posto que tal valor não estaria relacionado com fraude ou atuação delituosa de funcionários da Requerente.

4.5.1. Neste diapasão, nem deveria ser aplicada a disciplina veiculada no art. 364 do RIR/99, sendo plenamente dedutível a importância mencionada no parágrafo anterior.

4.6. Por fim, em decorrência de remanescer prejuízo fiscal mesmo que mantidas as asserções deduzidas pela fiscalização, seria evidente o descabimento da aplicação de multa.

4.7. O pedido é pelo cancelamento da autuação.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO-I/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por meio do Acórdão nº 16-21.983, de 29 de junho de 2009, considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ÁGIO. AUSÊNCIA DE LAUDO CONTEMPORÂNEO À AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FUNDAMENTO EM OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO APENAS NA ALIENAÇÃO OU LIQUIDAÇÃO DO INVESTIMENTO.*

*O ágio suportado em aquisição de investimento por valor superior ao registrado contabilmente na empresa investida e desacompanhado de estudo técnico (laudo) que embase o fundamento do mesmo só é dedutível na apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento, vez que se configura como fundado em “outras razões econômicas”.*

*ÁGIO FUNDADO EM “OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS”. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. DESCABIMENTO DA DEDUÇÃO MENSAL DE 1/60 PELA INCORPORADORA.*

*A incorporação às avessas de sociedade controladora, que detinha ágio do investimento adquirido em sociedade controlada fundado em “outras razões econômicas”, não é hábil a permitir a dedução deste ágio, pela incorporadora (anteriormente, controlada), na razão mensal de 1/60.*

*PERDAS DE NUMERÁRIO EM TRÂNSITO REGISTRADAS CONTABILMENTE COMO INDEDUTÍVEIS.*

*As despesas referentes a valores contabilizados em conta criada especialmente para o registro de perdas indedutíveis de numerário, que minoraram o lucro líquido, devem ser glosadas pela fiscalização, notadamente nos casos em que o contribuinte não comprova qualquer incorreção na consecução dos referidos lançamentos contábeis.*

*LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.*

*A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.*

*REGULARIDADE FORMAL DA AUTUAÇÃO.*

*Cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 10, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, notadamente a exauriente descrição dos fundamentos legais da autuação, é notória a regularidade formal da lavratura.*

Ciente da decisão de primeira instância em 01/06/2012, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 03/07/2012.

**A recorrente alega em caráter preliminar:**

- a) A decadência do lançamento, na medida em que “*não cabe a D. Fiscalização pretender questionar, por meio da lavratura de Auto de Infração no ano-calendário de 2006, os atos jurídicos relativos à formação de um ágio no ano-calendário de 1999, em razão do total transcurso do prazo decadencial de cinco anos para esse fim*”. Aduz que “*a cisão parcial da PAM, que transformou primeiramente o referido ágio em amortizável para fins fiscais, se deu ainda em 23.11.1999. Logo, seja tomando como referência para início do prazo decadencial o momento de registro do ágio em 21.10.1999, seja utilizando-se a data da cisão como fato gerador da obrigação tributária, em ambos os casos, esta autuação já estaria fulminada pela decadência*. Assim, “*nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, as Autoridades Fiscais dispõem de 5 (cinco) anos para exigir quaisquer valores de IRPJ e CSL considerados devidos, a contar do fato gerador da obrigação tributária*”. Cita jurisprudência administrativa que corroboraria seus argumentos. Adverte ainda que, embora não suscitada em sua impugnação, sendo a decadência matéria de ordem pública, pode ser alegada em qualquer fase processual, conforme jurisprudência do STF.
- b) A nulidade do lançamento por erro no enquadramento legal, na medida em que “*em lugar de fundamentar a presente autuação com a indicação das específicas normas tributárias que teriam sido supostamente infringidas pela Recorrente, a D. Fiscalização limitou-se a listar um apanhado de normas tributárias, sem estabelecer a necessária relação entre seus respectivos conteúdos e os fatos que originaram o presente processo administrativo*”, o que viola o princípio da estrita legalidade. Acrescenta que uma das normas citadas (o art. 244 da Lei nº 6.404/76), sequer tem correlação com a autuação.

No mérito, a recorrente reitera as razões trazidas na impugnação e, ainda, questiona o entendimento exarado no acórdão recorrido, alegando em síntese:

- a) Que são claramente infundadas as conclusões da decisão recorrida ao entender que teria obtido uma vantagem fiscal ilegítima, pois demonstrou que a aquisição das sociedades PAM, PIE, PCS e Mecaf pelo grupo Diebold no ano-calendário de 1999 foi feita de partes não-relacionadas (grupo Procomp) e em condições justas de mercado, no contexto de ingresso do grupo Diebold no Brasil e de expansão de suas atividades pela América Latina. E, ainda, que os valores pagos a título de ágio

pelo grupo Diebold estavam devidamente fundados em laudos de avaliação preparados anteriormente à aquisição pela KPMG e pelo Salomon Smith Barney, no contexto das negociações entre os grupos Procomp e Diebold (respectivamente, em Maio e em Agosto de 1999), tendo sido corroborados pela KPMG, no Brasil, em 23.10.1999, de modo que as alegações formuladas pela decisão recorrida no sentido de que não havia laudos anteriores à aquisição se mostraria incorreta.

- b) Que não há que se falar em abuso de direito, pois as operações em exame foram efetivamente motivadas por razões negociais legítimas, e decorreram de uma efetiva aquisição de participação societária entre dois grupos não relacionados (grupo Procomp e grupo Diebold), com base em valores justos de mercado, que justificaram especificamente a adoção dos atos jurídicos em questão, e que eram, cada uma, independentes de finalidades tributárias.
- c) Que a apuração do ágio gerado e sua posterior amortização estão amparados nos artigos 385 e 386 do RIR/1999 e que é que a empresa 261 agiu corretamente ao atribuir à participação recebida na Recorrente uma parcela proporcional do custo do investimento anteriormente detido na PAM, em razão da cisão parcial dessa sociedade.
- d) Que, com a cisão parcial da PAM e a incorporação, pela empresa 261, dos ativos por ela detidos (PCS, PIE e Mecaf), a 261 passou a deter, nesse momento, o direito de amortização das parcelas registradas a título de ágio em relação ao investimento adquirido na PAM. Todavia, com a cisão total da 261, em 29.12.1999 e a incorporação de seu patrimônio pelas sociedades por ela então detidas (PAM, PIE, PCS e Mecaf), cada uma dessas controladas passou a registrar em sua contabilidade as parcelas apuradas pela 261 a título de ágio, na condição de sucessoras universais dessa sociedade.
- e) Que, nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/1976, a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações.
- f) Que, no momento da cisão parcial da PAM, o ágio apurado na 261, passou a ser considerado como amortizável para fins fiscais, sendo registrado proporcionalmente por cada uma de suas sociedades controladas (PIE, PAM, PCS e Mecaf), quando de sua

cisão total, na condição de sucessoras universais de seus bens e direitos, em razão da incorporação de seu patrimônio. Assim, no momento em que a Recorrente incorporou uma parcela da 261, em 29.12.1999, estavam reunidas todas as condições exigidas pela legislação fiscal aplicável para que os valores de ágio apurados pela 261 passassem a ser por ela contabilizados.

- g) Que, a premissa adotada pela Fiscalização, e indevidamente mantida pela decisão recorrida, de que a amortização de ágio seria ilegítima uma vez que a sociedade incorporada (261) seria a sociedade controladora da empresa incorporadora (PCS), e, nessa condição, a operação poderia ser considerada "abusiva" é equivocada, pois a legislação fiscal expressamente autoriza a amortização do ágio nessa situação, conforme prevê o art. 386, inciso II, §6º, do RIR/99, que tem por base legal o artigo 8º da Lei 9.532/97.
- h) Que é equivocado o entendimento da Fiscalização de que o ágio somente poderia ser amortizado pela Recorrente caso se confirmasse a expectativa de rentabilidade futura atribuída a ela, pois o ágio é um dado contábil resultante da diferença entre o valor pago pela aquisição de um negócio e o valor contábil do negócio adquirido, tendo sempre um fundamento econômico qualquer e, quando o ágio é fundamentado com base na expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido, baseada em um laudo de avaliação coerente, o artigo 7º da Lei 9.532/97 permite a sua amortização fiscal, à razão de 1/60 avos mensais após a incorporação da sociedade adquirida pela investidora ou vice-versa. Estes requisitos legais para a amortização do ágio foram devidamente cumpridos pela Recorrente.
- i) Que a autoridade fiscal e a decisão recorrida tentam fundamentar esse equivocado entendimento invocando o artigo 14, § 2º, alínea "a", da Instrução Normativa nº 247, de 27.3.1996 da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas nº 269/97 e 285/98;
- j) Que a IN CVM 247/96 apenas determina que é necessária a verificação anual dos resultados projetados para que sejam ajustados os critérios de amortização, ou seja, o tempo de amortização e que não existe nesse ato normativo qualquer restrição ao aproveitamento do ágio no caso de não comprovação dos resultados projetados.

- k) Que as instruções normativas da CVM são destinadas exclusivamente às sociedades anônimas, e não às sociedades limitadas, conforme estatui expressamente a Lei nº 6.385, de 7.12.1976, que criou a CVM.
- l) Que a CVM não tem competência para legislar sobre matéria tributária e a lei tributária deve, necessariamente, prevalecer sobre qualquer regulamentação infralegal da CVM, para fins de regulação dos efeitos fiscais da amortização de ágio, sob pena de gravíssima e insanável ilegalidade.
- m) Que os únicos requisitos a que está atrelada a Recorrente para amortizar o ágio em tela são aqueles estatuídos na Lei 9.532/97 e na IN SRF. Nº 11/99, que foram totalmente preenchidos.
- n) Que, com relação às dúvidas lançadas pela decisão recorrida em torno da validade dos estudos econômico-financeiros elaborados pela KPMG e pelo Salomon Smith Barney, assim como ao laudo que fundamenta a expectativa de rentabilidade futura elaborado no Brasil pela KPMG, alega que o § 3º do art. 385 não estabeleceu forma especial para a comprovação da justificativa econômica adotada pelo contribuinte na contabilização do ágio. Ao contrário, o dispositivo legal acima mencionado exigiu somente que o valor desse ágio seja suportado em "demonstração", que deverá ser arquivada pela sociedade investidora para comprovar o seu lançamento contábil.
- o) Que é completamente equivocado o entendimento adotado pela decisão recorrida, no sentido de desconsiderar os três laudos de avaliação solicitados pelo grupo Diebold para, em seguida, tentar mudar a fundamentação econômica do ágio pago pelo grupo Diebold para adquirir as sociedades do grupo Procomp para "outras razões econômicas" .
- p) Que na medida em que os laudos de avaliação chegam à conclusão de que os valores pagos a título de ágio pelo grupo Diebold quando da aquisição das sociedades então detidas pelo grupo Procomp estava fundamentada na expectativa de rentabilidade futura, não podem as autoridades julgadoras de primeira instância administrativa inferirem que nenhum valor pago pelo grupo Diebold esteja fundamentado em expectativa de rentabilidade futura das sociedades adquiridas, devendo sim ser respeitada a avaliação/fundamentação econômica

do ágio realizada pelo contribuinte, em clara observância da legislação fiscal em vigor.

- q) Que não houve uma incorporação às avessas, como ventilado na decisão recorrida.
- r) Que a suposta ausência de ganho de capital apurada pelos vendedores, ventilada na decisão recorrida, em nada altera a essência dos fatos discutidos no presente processo administrativo em relação ao grupo Diebold, na condição de adquirente do investimento na PAM e em suas controladas.
- s) Que inexistiu participação societária recíproca entre as empresas do grupo, o que é vedado pelo art. 244 da Lei das SA, pois como a Diebold Inc. era detentora de apenas uma quota da Diebold BR, esta não poderia ser caracterizada como sua controlada ou coligada vedação do artigo 244 da Lei das Sociedades Anônimas. Esse fato, por si só, basta para descaracterizar a suposta irregularidade levantada pela fiscalização e equivocadamente validada pela. decisão recorrida.
- t) Que a respeito do fato de as ações da Diebold Inc. entregues pela Diebold L.A. em aumento de capital da Diebold BR não possuem registro perante o Banco Central do Brasil., tido como irregular pela atuação e corroborado pelo acórdão recorrido, esclarece que em 1999, quando ocorreu a integralização das ações era impossível efetuar registro no sistema do Banco Central do Brasil de contribuições internacionais de ativos, pois tal registro somente passou a existir em 2001, com a edição da Circular nº 3.037, de 31.5.2001, que alterou a consolidação das normas cambiais, instituindo e regularizando o registro da conferência internacional de ações.
- u) Que, com relação à glosa de valores contabilizados na conta (0033.8037.44100 - Perdas Numerário Trânsito (Despesa Indedutível), afirma que registrava valores relativos a perdas de numerário para os quais, por motivo de conveniência ou materialidade, dispensaria procedimentos austeros no âmbito policial. Assim, por não ter tomado providências para registrar o acontecimento perante as autoridades policiais, a Autoridade Fiscalizadora, assim como a decisão recorrida, entenderam, de forma equivocada, que a Recorrente não poderia ter deixado de adicionar tal valor como despesa indedutível na sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2001.

- v) Alega que a contabilização da perda em questão na conta Conta nº 0033.8037.44100 - Perdas Numerário Trânsito (Despesa Indedutível) *“ocorreu por um erro de procedimento. Com efeito, ao se examinar as despesas lançadas na Conta nº 0033.8037.44100 - Perdas Numerário Trânsito (Despesa Indedutível), para fins de apresentação da DIPJ, verificou-se que os lançamentos efetuados nessa conta nada mais eram do que diferenças de caixa apontadas por falha da máquina dispensadora de notas, e, por isso, não existiam motivos para que esta despesa fosse considerada indedutível, mesmo que não adotados quaisquer procedimentos policiais, eis que tal valor nada estava relacionado com fraude ou atuação delituosa de funcionários da Recorrente”* e que, assim, seria inaplicável o disposto no art. 364 do RIR/1999, pois tal dispositivo *“trata da hipótese de "desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros", o que não ocorreu neste caso, não se justificando, portanto, a adoção de qualquer procedimento ali consignado”*.
- w) Que teria demonstrado claramente que não há razão para adicionar o valor de R\$ 147.077,16 como despesa indedutível no cálculo dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSL, pois a inclusão na conta de despesa indedutível se deu por um equívoco na contabilização, sendo a despesa em questão perfeitamente dedutível.
- x) Que a recorrente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida.
- y) Que é inaplicável a correção pela taxa de juros Selic, cuja constitucionalidade é questionada nos tribunais.
- z) Que não há amparo legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício aplicada.

Ao final, requer que *“seja o presente Recurso Voluntário integralmente provido, com o objetivo de reformar a r. decisão recorrida e cancelar integralmente o Auto de Infração, juntamente com as penalidades e juros aplicados, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo”*.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário interposto, sustentando, em síntese:

1) Que da análise do Termo de Constatação Fiscal e do Auto de Infração, é possível verificar que a autoridade fiscal fundamentou adequadamente as infrações cometidas pela recorrente, nos seguintes termos:

Na aferição da ineditabilidade da despesa com a amortização do ágio, a Fiscalização destacou que: **de acordo com o artigo 386 do RIR/99 e normas da CVM**, o ágio não pode ser amortizado em período que a empresa apura prejuízo; **de acordo com o artigo 385 do RIR/99**, o ágio não pode ser deduzido se não for pautado em laudo tempestivo; **de acordo com o artigo 244 da Lei nº 6.404/1976**, não é válido um ágio que decorre de participação recíproca; **de acordo com o artigo 386 do RIR/99**, o ágio não pode ser deduzido por empresa que não participou da operação societária que lhe deu ensejo.

No que concerne à ineditabilidade das perdas de numerário, o Auditor ressaltou que, uma vez não tendo o contribuinte demonstrado o cumprimento dos requisitos de dedutibilidade dessas perdas **exigidos pelo artigo 364 do RIR/99**, tais valores devem ser adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL.

2) Que *“no caso específico do ágio, o Auditor citou mais de uma razão que leva a sua ineditabilidade. Assim, o ágio registrado é ineditável por quatro motivos distintos e independentes entre si: primeiro, foi amortizado quando a empresa que o absorveu apurou prejuízo (violação ao artigo 386 do RIR/99 e a normas da CVM); segundo, não fora registrado com lastro em um documento que atestasse de forma tempestiva o seu fundamento econômico na rentabilidade futura do investimento que lhe deu ensejo (violação ao artigo 385 do RIR/99); terceiro, decorreu de operações societárias vedadas legalmente (violação ao artigo 244 da Lei nº 6.404/1976); e quarto, fora deduzido por empresa que não participou da aquisição de investimento que lhe deu origem (violação ao artigo 386 do RIR/99)”*. Que os fundamentos adotados são distintos e independentes entre si, de modo que o não reconhecimento de um deles não invalida os demais.

3) Que o lançamento apurou de forma clara as infrações cometidas pelo contribuinte, assim como indicou de forma precisa as normas infringidas. Para cada ato ilegal cometido pelo contribuinte, o Auditor especificou o dispositivo legal violado.

4) Que o direito da Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio a ser amortizado não se submete ao prazo decadencial tributário, pois para a contagem da decadência, deve-se ter em mira a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que será constituída. Sem a materialização no campo da existência de qualquer hipótese de incidência tributária prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de contagem do prazo decadencial. Ou seja, não havendo fato gerador, não haverá prazo decadencial a ser contado.

5) Que o simples registro de um ágio a ser amortizado, não afeta a tributação incidente sobre o contribuinte em nenhum aspecto. Somente com a efetiva utilização desse valor como benefício fiscal nos balanços de apuração do lucro real, que o sujeito passivo altera o *“quantum debeatur”* dos tributos que por ele serão devidos.

6) Que somente em face a amortização ágio registrado pelo contribuinte como perda dedutível, o Fisco pode, ao averiguar a sua regularidade, concordar ou não com a sua amortização na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se concluído que o registro contábil se adequa aos requisitos impostos pelo benefício fiscal concedido pela legislação, a amortização será homologada. Caso contrário, a amortização será glosada, sendo

mantido, porém, a existência contábil do ágio registrado. Vê-se, assim, que o que é alvo da homologação é a amortização do ágio, não o seu registro.

7) Que, em face do exposto, tem-se como lógico que o prazo decadencial para o Fisco homologar os efeitos fiscais atribuídos pelo contribuinte aos ágios por ele registrados não se conta a partir das operações societárias que os transformaram em perdas dedutíveis, mas sim da efetiva utilização deles para redução do cálculo dos tributos.

8) Que no caso dos autos, embora o ágio tenha sido gerado em 1999, sua amortização, objeto do lançamento, ocorreu no ano 2001, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2001. Assim, o prazo decadencial para sua constituição somente se esgotou em 31/12/2006.

9) Que, sobre o laudo elaborado pela KPMG em 23/12/1999, tal documento não serve para justificar o fundamento econômico do ágio pago na rentabilidade futura da PAM, e, assim, a dedutibilidade dessa "mais valia". Como o laudo não foi elaborado à época em que o ágio foi pago (mais especificamente, antes do pagamento), esse documento não pode ser aceito para a finalidade pretendida pelo contribuinte. Deve-se considerar que o ágio foi pago com base em quaisquer outras razões econômicas, mas não na rentabilidade futura da PAM.

10) que o artigo 385 do RIR/99 estabelece que o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa. Assim, existe a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovado em um documento elaborado antes do seu efetivo desembolso.

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

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

13) Que, numa operação pela qual uma participação societária é adquirida, a razão econômica que justifica o preço cobrado/pago necessariamente deve anteceder o seu efetivo desembolso. Em face de um negócio realizado, o estabelecimento entre as partes do valor envolvido indispensavelmente antecede a sua circulação.

14) Que no caso dos autos, verifica-se que o laudo elaborado pela KPMG em 23/12/1999 não é um documento hábil a demonstrar o fundamento econômico do ágio na rentabilidade futura da PAM, pois foi elaborado em data posterior àquela em que o ágio foi pago. Em que pese a 261 ter negociado as ações da PAM, com o pagamento de ágio, no dia 21/10/1999, o laudo trazido para justificar o fundamento econômico desse montante foi elaborado somente em 23/12/1999.

15) Que essa intempestividade afeta de maneira irrefutável o alegado fundamento econômico da "mais valia" paga, pois tendo sido elaborado em data posterior, não

há como o laudo elaborado em 23/12/1999 atestar que o ágio pago em 21/10/1999 teve como fundamento a rentabilidade futura da participação societária adquirida. Aduz que a elaboração de um laudo no presente não é hábil a atestar o elemento volitivo das partes em um negócio que se realizou no passado. Afirma: ou o documento foi elaborado à época do pagamento do ágio e, portanto, é possível aferir a justificativa econômica eleita; ou o documento não existe, não sendo possível aferir a razão que levou o pagamento do ágio.

16) Com relação aos dois outros documentos apresentados para justificar o fundamento econômico do ágio, assevera:

Primeiro, com relação ao laudo elaborado pela KPMG em 20/05/1999, destaca-se que tal documento, apesar de fazer uma breve análise econômica de uma empresa denominada PROCOMP, **não informa o valor de mercado da PAM com base em sua rentabilidade futura.** Ademais, o documento apresenta a denominação de "minuta para discussão", e **conclui pela necessidade de pesquisa de determinação de preço da PROCOMP.** Ou seja, **além de não determinar o valor de mercado da PAM com base em sua rentabilidade futura, tal documento reconhece a necessidade de apurar esse valor.**

Segundo, quanto ao laudo elaborado pela SOLOMON SMITH BARNEY em 02/08/1999, destaca-se que **tal documento se refere a outra operação de aquisição de societária, não tendo, assim, qualquer relação com a aquisição da PAM pela 261, ou pelo grupo DIEBOLD.** De fato, tal como destacou a decisão de primeira instância, referido documento estrangeiro faz referência a uma operação que iria ser realizada entre a empresa DOLLAR INCORPORATED e a empresa REAL, e, provavelmente, envolvendo a aquisição da empresa FRANCO.

Demonstra-se, assim, que o contribuinte não logrou demonstrar o fundamento econômico exigido pela lei do ágio pago pela 261 quando da aquisição das ações da PAM. Não consta dos autos qualquer documento prévio ao seu pagamento que ateste a sua fundamentação na rentabilidade futura da empresa. **Não há no processo qualquer elemento que ateste o elemento volitivo da 261 quando da aquisição das ações da PAM.**

17) Subsidiariamente, sustenta que, caso seja entendido que o contribuinte logrou comprovar o fundamento econômico do ágio, o valor do ágio passível de dedução deve ser correspondente ao percentual do patrimônio adquirido e à rentabilidade futura apurada pelo laudo, pelos seguintes fundamentos trazidos nas contrarrazões:

Como dito no item anterior, a operação que deu ensejo ao ágio ora em debate decorreu da aquisição da PAM pela 261 (grupo DIEBOLD) pelo valor de R\$ 447.291.442,10. **Contudo, o pagamento do preço combinado não se deu de forma direta.** Antes de ser destinado aos antigos acionistas da PAM, o pagamento fora transferido a própria PAM como investimento em uma terceira empresa, a DIEBOLD BRASIL. Por essa razão, os antigos acionistas da PAM, no mesmo dia que aumentaram o seu capital social em 27,76% a valor de mercado, reduziram-no em 72,24% pelo valor contábil. Os 27,76% foram criados para receber a DIEBOLD BRASIL, ou seja, o pagamento pela PAM. Os 72,24%, para retirar esse pagamento e sem pagar qualquer ganho de capital.

Pois bem, decifrada a engenharia realizada, indaga-se: qual foi a operação que deu ensejo ao ágio registrado pela 261? Qual foi o percentual de patrimônio da PAM que deu ensejo ao registro de ágio pela 261?

Diante das operações societárias declaradas pelo contribuinte, a 261 registrou um ágio no valor de R\$ 277.474.422,00 **em face da aquisição de 27,76% da PAM. Contudo, de acordo, por exemplo, com o laudo elaborado pela KPMG em 23/12/1999, 27,76% da PAM corresponderia a um ágio no valor de R\$ 137.981.080,00** (27,76% de R\$ 447 milhões).

**Ou seja, tendo por base o laudo elaborado pela KPMG em 23/12/1999, do ágio pago no valor de R\$ 277.474.422,00, apenas R\$ 137.981.080,00 estão pautados na rentabilidade futura da PAM apurada pela KPMG.**

Destarte, caso seja reconhecida a validade de algum dos documentos trazidos pelo contribuinte para tentar justificar o fundamento econômico do ágio pago pela 261 quando da aquisição da PAM, demonstra-se que **o valor do ágio passível de dedução deve ser restrito ao percentual de 27,76% do valor apurado pelo laudo.** Como tais documentos aferem o valor de mercado da empresa como um todo, o ágio relativo à aquisição parcial dessa empresa deve ser correspondente a essa parcialidade.

18) Que com relação à glosa de perdas de numerário, consideradas indedutíveis pelo Fisco, o ônus da prova de sua dedutibilidade é do sujeito passivo, mediante a demonstração de que se trata de despesa necessária a sua atividade e a manutenção de sua fonte produtora, sendo insuficiente a alegação de que ocorreu equívoco na sua contabilização.

19) Que a incidência de juros Selic sobre a multa decorre do art. 161 do CTN e dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996.

É o Relatório.



Com relação à indedutibilidade das perdas de numerário, a autoridade fiscal entendeu que não foi comprovado o alegado erro de contabilização e, assim, não preenchendo os requisitos de dedutibilidade dessas perdas previstos nos artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 364 do RIR/99, esses valores deveriam ser adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL.

A adequação ou não de tal fundamentação, como a impugnada citação do art. 244, da Lei das S/A, consiste em matéria de mérito a ser avaliada para decidir se tais fundamentos são suficientes para justificar a glosa das despesas efetuadas.

Por outro lado, a recorrente, demonstrou em sua impugnação e recurso completo entendimento das acusações fiscais imputadas, trazendo ampla argumentação contra as imputações, escudando o seu procedimento na mesma legislação apontada não Termo de Constatação Fiscal e no Auto de Infração..

Ora resta claro que a recorrente compreendeu as imputações feitas pela fiscalização, que determinou a glosa da amortização do ágio e das despesas com perdas de numerários e pode exercer sem restrição o seu direito de defesa.

Ante ao exposto, afasto a preliminar de nulidade.

No que concerne à preliminar de mérito, relativa à decadência do lançamento, trazida apenas em sede de recurso voluntário, entendo que também não assiste razão à recorrente.

Não obstante a alegação de decadência não tenha sido levantada na impugnação, a jurisprudência predominante entende que é questão de ordem pública, que deve ser apreciada, inclusive de ofício, em qualquer fase processual, conforme acórdão proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.*

*1. O prequestionamento é exigência indispensável ao conhecimento do recurso especial, fora do qual não se pode reconhecer sequer as nulidades absolutas.*

*2. A mais recente posição doutrinária admite sejam reconhecidas nulidades absolutas ex officio, por ser matéria de ordem pública. Assim, se ultrapassado o juízo de conhecimento, por outros fundamentos, abre-se a via do especial (Súmula 456/STF).*

*3. Hipótese em que se conheceu do recurso especial por violação do art. 161 do CTN, ensejando no seu julgamento o reconhecimento ex officio da decadência.*

*4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173,*

*I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.*

*5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.*

*6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN.*

*7. O julgamento do recurso especial com observância às regras técnicas que lhe são inerentes não importa em negativa de prestação jurisdicional, supressão de instância ou contrariedade a qualquer dispositivo constitucional, inclusive aos princípios do devido processo legal, ampla defesa ou contraditório.*

*8. Agravo regimental provido para prover em parte o recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência*

*AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 939.714 - RS (2007/0194706-8) – Relatora Ministra Eliana Calmon – Dje 21/02/2008*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.*

*1. A decadência, por ser matéria de ordem pública, deve ser declarada a qualquer tempo, perante as instâncias ordinárias, até de ofício. Precedentes.*

*2. Não havendo apreciação pela Corte de apelação sobre a alegada decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores remontam ao ano de 1999, cabe o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que novo julgamento seja proferido.*

*3. Prejudicialidade das demais questões suscitadas.*

*4. Recurso especial conhecido em parte e provido.*

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.082.600 - PR (2008/0185333-7) – Relator Ministro Castro Meira – DJe 17/03/200.*

No caso dos autos, no entanto, não há como acolher a tese da recorrente quanto ao momento inicial da contagem do prazo decadencial.

A recorrente alega que, em 2006, a fiscalização não poderia questionar os atos jurídicos que levaram à formação de um ágio ocorrida em 1999, pois já haveria transcorrido o prazo de cinco anos entre tal evento e o lançamento.

Com a devida vênia, o prazo decadencial para que a Fazenda Nacional efetue o lançamento deve ser contado, na regra geral do art. 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. No caso da amortização do ágio, independentemente do ano em que o mesmo tenha sido gerado, o Fisco somente pode verificar a regularidade da dedução a partir do momento em que o sujeito passivo passa a deduzi-lo de seus resultados.

Antes disso, não deflui qualquer prazo decadencial em relação ao direito do Fisco verificar a regularidade do lançamento por homologação realizado pelo Sujeito Passivo.

Assim, ao examinar a dedução do ágio, incumbe ao Fisco examinar por completo as operações que lhe dariam suporte, ainda que ocorridas há mais de cinco anos da data em que o lançamento vier a ser efetuado.

As mutações patrimoniais verificadas na contabilidade do sujeito passivo somente têm interesse fiscal e podem ser objeto de verificação pelo Fisco a partir do momento em que produzam efeitos nos resultados tributáveis apurados pelo sujeito passivo, como ocorre, p.ex, na depreciação dos bens adquiridos para o ativo permanente. Somente após o registro das quotas de depreciação como despesas tem o Fisco o interesse na verificação de sua regularidade, independente da data em que tal bem tenha sido adquirido.

Raciocínio similar ocorre em relação à tributação do lucro inflacionário, cujo prazo decadencial somente se conta a partir do período de sua efetiva apuração, conforme Súmula 10 do CARF<sup>2</sup>.

Ante ao exposto e tendo o lançamento sido realizado dentro do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, voto por rejeitar a preliminar de mérito relativa à decadência.

Passo a apreciar as razões de mérito.

Analiso inicialmente a questão da glosa das despesas com amortização de ágio.

A recorrente questiona as imputações feitas pela autoridade fiscal, corroboradas pelo acórdão recorrido, quanto à impossibilidade de amortização das despesas com ágio verificadas na operação, ocorrida em 23/10/1999, de aquisição de participação societária na empresa PROCOMP AMAZÔNIA INDÚSTRIA ELETRÔNICA S/A (PAM), então controladora da recorrente, pela empresa 261 COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA (261), subsidiária no país do grupo DIEBOLD. O ágio, verificado, nesta operação passaria a ser deduzido pela ora recorrente em face da posterior cisão parcial da empresa PAM (que controlava, além da ora recorrente, as empresas PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA AS – [PIE] e MECAF ELETRÔNICA AS – [MECAF] cujos patrimônios foram vertidos para a empresa 261). A incorporação do ágio na recorrente e sua posterior amortização, foi viabilizada mediante a extinção da empresa 261, em 10/02/2000, e versão proporcional do seu patrimônio, por incorporação para as empresas PAM, PIE, MECAF E PCS (recorrente), que passara a ser controladas diretamente pela empresa Diebold Brasil Ltda, constituída em 23/11/1999 e que, até então era a detentora, no país, do controle da empresa 261, em nome do grupo DIEBOLD.

A recorrente afirma que são claramente infundadas as conclusões da decisão recorrida ao entender que teria obtido uma vantagem fiscal ilegítima, pois demonstrou que a aquisição das sociedades PAM, PIE, PCS e Mecaf pelo grupo Diebold, no ano-calendário de 1999, foi feita de partes não-relacionadas (grupo Procomp) e em condições justas de mercado,

<sup>2</sup> Súmula nº 10 CARF:

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

no contexto de ingresso do grupo Diebold no Brasil e de expansão de suas atividades pela América Latina.

Alega que não há que se falar em abuso de direito, sustentado pelo acórdão recorrido, pois as operações em exame foram efetivamente motivadas por razões negociais legítimas, e decorreram de uma efetiva aquisição de participação societária entre dois grupos não relacionados (grupo Procomp e grupo Diebold), com base em valores justos de mercado, que justificaram especificamente a adoção dos atos jurídicos em questão, e que eram, cada uma, independentes de finalidades tributárias.

De fato, o acórdão recorrido desvendou que, por trás da complexa operação societária realizada, em curtíssimo espaço de tempo, restou claro que, um dos objetivos do modelo utilizado visou a ocultar o ganho de capital realizado pelos vendedores do controle acionário da PAM, conforme o excerto abaixo:

9.1.11. As complexas operações societárias referidas no item precedente buscaram evidentemente dissimular a ocorrência do ganho de capital na alienação do investimento titulado pela PCP na PAM. De fato, como tal investimento possuía valor patrimonial de R\$ 171.886.944,00 (cento e setenta e um milhões, oitocentos e oitenta e seis mil, novecentos e quarenta e quatro Reais), conforme consta do Termo de Constatação Fiscal (fls. 425), é certo que a PCP percebeu vultoso ganho de capital ao alienar sua participação societária na PAM para a 261 por R\$ 447.292.442,12 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e dois Reais e doze centavos).

9.1.11.1. Entretanto, em decorrência de a PCP certamente avaliar seu investimento na PAM por equivalência patrimonial, é indúvidoso que o aumento de capital empreendido pela 261 na PAM deve ter sido refletido na PCP por equivalência patrimonial, fazendo o investimento em comento saltar para o valor de R\$ 447.292.442,12 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e dois Reais e doze centavos). Deste modo, afastar-se-ia o aventado ganho de capital na redução do capital da PAM mediante a extinção de todas as cotas tituladas pela PCP, tendo a mesma recebido a propriedade de 447.292.442,12 cotas representativas de 100% menos uma cota do capital social da Janral Comércio e Participações Ltda.

9.1.12. Deste modo, entende-se que o motivo determinante para a aquisição da PAM pela DLAH ter sido empreendida pela sociedade efêmera (2 horas) das empresas 261 e PCP no capital da PAM residiu em ocultar a percepção de ganho de capital pela PCP. Ressalte-se que, mesmo não sendo objeto da presente autuação, se entende evidente o abuso de direito no conjunto das operações societárias relatadas nos itens 9.1.1 a 9.1.7 retro, sendo pertinente transcrevermos os seguintes ensinamentos tecidos por Hermes Marcelo Huck na obra *Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, Saraiva, 1997:

[...]

9.2. Após explicitarmos a real intenção das complexas operações societárias que culminaram com a aquisição da PAM pela 261 (*ocultação do ganho de capital percebido pela PCP em tal operação societária*) e com a incorporação às avessas da 261 por suas controladas (*antecipar a dedução do ágio na aquisição da PAM pela 261 para fins fiscais*), é imperioso verificarmos a ocorrência efetiva de ágio na aquisição das 44.418.316 ações subscritas pela 261 no aumento de capital da PAM realizado em 21/10/1999, no valor total de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e

quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais). Ademais, em caso positivo, é necessário verificar-se se o mesmo encontrava-se embasado em demonstração suficiente para justificar que a sua fundamentação econômica residia em perspectiva de rentabilidade futura da empresa adquirida, conforme aventado na defesa, em respeito à norma ventilada no art. 385, §3º, do RIR/99.

Em que pese ficar claro que um dos objetivos da forma negocial adotada tenha sido, efetivamente, ocultar o ganho de capital dos vendedores do controle acionário da empresa PAM, o próprio acórdão recorrido não chegou a afastar a validade do negócio, no tocante à dedução do ágio, com base em tal pressuposto.

No que concerne especificamente ao pólo da negociação ocupado pela recorrente, com relação ao ágio gerado, entendo, pelo menos em princípio, que o formato negocial utilizado, por si só, não invalidaria o aproveitamento desse ágio, um vez presentes os demais requisitos de sua dedutibilidade.

Com efeito, verifico que, no presente caso a negociação se deu entre partes independentes e que ocorreu um efetivo pagamento, por parte da empresa 261, pela participação societária adquirida.

Assim, tem razão a recorrente ao afirmar que a eventual ausência de tributação do ganho de capital pelos vendedores, não é motivo para invalidar os efeitos do negócio, no que concerne à geração e aproveitamento do ágio.

A recorrente rebate como equivocado o entendimento da Fiscalização de que o ágio somente poderia ser amortizado pela Recorrente caso se confirmasse a expectativa de rentabilidade futura atribuída a ela. Alega que a autoridade fiscal e a decisão recorrida tentam fundamentar esse equivocado entendimento invocando o artigo 14, § 2º, alínea "a", da Instrução Normativa nº 247, de 27.3.1996 da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas nº 269/97 e 285/98. Afirma que a referida apenas determina que é necessária a verificação anual dos resultados projetados para que sejam ajustados os critérios de amortização, ou seja, o tempo de amortização e que não existe nesse ato normativo qualquer restrição ao aproveitamento do ágio no caso de não comprovação dos resultados projetados. Aduz que as instruções normativas da CVM são destinadas exclusivamente às sociedades anônimas, e não às sociedades limitadas, conforme estatui expressamente a Lei nº 6.385, de 7.12.1976, que criou a CVM e que a CVM não tem competência para legislar sobre matéria tributária e a lei tributária deve, necessariamente, prevalecer sobre qualquer regulamentação infralegal da CVM, para fins de regulação dos efeitos fiscais da amortização de ágio, sob pena de gravíssima e insanável ilegalidade.

Assevera, por fim, que os únicos requisitos a que está atrelada a Recorrente para amortizar o ágio em tela são aqueles estatuídos na Lei nº 9.532/97 e na IN SRF. Nº 11/99, que foram totalmente preenchidos.

Entendo que, não obstante as empresas devam observar as instruções e orientações emanadas das entidades competentes para a regulamentação das normas contábeis e societárias, em sua escrituração comercial, fundadas nos princípios contábeis geralmente aceitos, neste ponto assiste razão à recorrente, pois a dedutibilidade das despesas com ágio fundamentada na rentabilidade futura, consoante o que estabelece os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, não é condicionada à efetiva confirmação da ocorrência desta rentabilidade no

momento futuro. Me parece que, em que pese as instruções da CVM possam ser utilizadas subsidiariamente pelas sociedades não sujeitas à sua fiscalização, desta feita tal norma não se reveste de efeitos tais que possam modificar ou condicionar os efeitos fiscais determinados pela Lei nº 9.532/1997, no tocante à possibilidade de amortização do ágio.

Também me parece correta a afirmação da recorrente de que não se configurou a participação societária recíproca entre as empresas do grupo aponta pelo Fisco, o que seria vedado pelo art. 244 da Lei das SA. De fato, se a Diebold Inc. era detentora de apenas uma quota da Diebold BR, esta não poderia ser caracterizada como sua controlada ou coligada. E, ainda que, esta tivesse se verificado, não me parece suficiente para invalidar o conjunto das operações realizadas.

A respeito do fato de as ações da Diebold Inc. entregues pela Diebold L.A. em aumento de capital da Diebold BR não possuírem registro perante o Banco Central do Brasil., considerado como irregular pela atuação e corroborado pelo acórdão recorrido, entendo que não há como exigir tal registro à época dos fatos, se a legislação ainda não previa. Como esclareceu a recorrente, o registro no sistema do Banco Central do Brasil de contribuições internacionais de ativos, só passou a existir em 2001, com a edição da Circular nº 3.037, de 31.5.2001, que alterou a consolidação das normas cambiais, instituindo e regulamentando o registro da conferência internacional de ações. Assim, não se pode acusá-la de descumprir norma então inexistente.

Resta, por fim, analisar a questão relativa à comprovação do fundamento econômico do ágio pago.

A fiscalização entendeu que não restou comprovado o fundamento econômico baseado na rentabilidade futura do investimento, na medida em que o laudo de avaliação apresentado no curso da ação fiscal, elaborado pela empresa de consultoria KPMG foi elaborado em 23/12/1999, ou seja, dois meses após a realização do negócio.

Na sua impugnação, a recorrente apresentou dois outros documentos que consistiriam em estudos prévios à realização do negócio que, no seu entender, seriam suficientes para comprovar o fundamento econômico do ágio pago. Além disso, reafirma a validade do laudo da KPMG apresentado à fiscalização, na medida em que a amortização fiscal do ágio só passou a ser realizada após a elaboração desse laudo.

O acórdão recorrido entendeu que os documentos apresentados não se prestaram à comprovação do fundamento econômico do ágio pago, pelas razões abaixo, transcritas do voto condutor, *in verbis*:

9.2.2. Na data de 21/10/1999, a PAM emitiu 44.418.316 ações subscritas pela 261 no valor total de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais), sendo o valor patrimonial de cada ação subscrita de R\$ 10,07 (dez Reais e sete centavos), passando esta última a deter 27,76% do capital social da PAM. Logo, teria ocorrido ágio nesta operação, conforme exposto no quadro abaixo:

Qtde. total de ações da PAM após aumento de capital pela 261	160.008.583
Valor do capital social da PAM após aumento de capital pela 261	R\$619.179.386,12

Valor patrimonial da ação da PAM após aumento de capital pela 261	R\$ 3,87
Valor pago por ação no aumento de capital da PAM pela 261	R\$ 10,07
Ágio pago por ação pela 261 no aumento de capital da PAM	R\$ 6,20
<b>Total do ágio pago pela 261 no aumento de capital da PAM</b>	<b>R\$ 275.408.502,41</b>

9.2.3. O ágio exposto no quadro supra deve restar fundamentado em alguma das hipóteses previstas no art. 385, §2º, incisos I a III, do RIR/99, sendo certo que a Autuada alegou que o mesmo se fundaria em perspectiva de rentabilidade futura. Ademais, a dedução em foco somente pode ser realizada nos momentos legalmente estatuídos, conforme previsto nos arts. 386 e 426 do RIR/99.

9.2.4. No caso vertente, a Autuada não logrou apresentar à fiscalização qualquer documento prévio à aquisição das 44.418.316 ações da PAM pela 261 que justificasse o desembolso do vultoso ágio mencionado no item 9.2.2 supra (R\$ 275.408.502,41 – duzentos e setenta e cinco milhões, quatrocentos e oito mil, quinhentos e dois Reais e quarenta e um centavos). De fato, consta do Termo de Constatação Fiscal que o único documento apresentado para justificar o ágio em foco residuiu no “*Relatório de Avaliação de Lucros Futuros da Procomp Amazônia Indústria Eletrônica S.A. e Controladas*” emitido pela KPMG em 23/12/1999 (fls. 144/197), ou seja, em data posterior ao aumento de capital em comento (21/10/1999).

9.2.4.1. O contribuinte aduz que, além do “*Relatório de Avaliação de Lucros Futuros da Procomp Amazônia Indústria Eletrônica S.A. e Controladas*” apresentado no curso da ação fiscal, teriam sido elaborados dois “laudos” no exterior que embasariam o valor desembolsado pela 261 na aquisição de sua participação societária na PAM, sendo que as traduções juramentadas de ambos foi requerida em 21/03/2007 (*Lauda KPMG* – fls. 753/769; *Lauda Salomon Smith Barney* – fls. 770/779).

9.2.4.2. No entanto, os laudos mencionados nos dois parágrafos precedentes não suportam o pagamento do ágio mencionado no item 9.2.2 supra, senão vejamos.

9.2.4.2.1. O “laudo” emitido por Salomon Smith Barney parece não guardar qualquer correlação com a efetiva análise do valor do aumento de capital da PAM pela 261. De fato, o conteúdo de tal documento destina-se à Dollar Incorporated (fls. 770), não havendo qualquer menção à Diebold Incorporated ou à Diebold Latin América Holding Company Inc, que eram as sócias da 261 na data do aumento do capital social da PAM pela 261.

9.2.4.2.1.1. Ademais, neste “laudo” não há qualquer referência expressa à PAM, sendo que a “ordem do dia” inserta no mesmo parece confirmar sua estranheza em relação à operação societária sob análise, sendo pertinente transcrever-se o seguinte excerto (fls. 770):

“Ordem do dia

A SALOMON SMITH BARNEY TEM O PRAZER DE ASSESSORAR A DOLLAR, INCORPORATED (“DOLLAR”), COM RELAÇÃO À UMA

POTENCIAL OPERAÇÃO DE COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS COM A REAL (“REAL”), BEM COMO UMA AVALIAÇÃO ATUALIZADA DA FRANCO (“FRANCO”)

9.2.4.2.1.2. Destarte, é evidente que o teor do “laudo” emitido por Salomon Smith Barney não é suficiente para comprovar que a fundamentação do ágio suportado pela 261 ao subscrever 44.418.316 ações da PAM referir-se-ia à rentabilidade futura desta última.

9.2.4.2.2. O Laudo KPMG emitido em 20/05/1999, cuja tradução juramentada encontra-se acostada aos autos, refere-se à avaliação da Procomp para fins de aquisição (fls. 753). Contudo, não consta deste laudo, de forma inequívoca, qual seria o valor de mercado desta empresa com base em sua rentabilidade futura.

9.2.4.2.2.1. De fato, no item “Projeção DCF” constam dois valores patrimoniais estimados distintos (US\$ 120.742.000,00 – cento e vinte milhões, setecentos e quarenta e dois mil dólares americanos - fls. 758 e US\$ 160.132.000,00 – cento e sessenta milhões, cento e trinta e dois mil dólares americanos – fls. 760), sendo o primeiro identificado com um cenário denominado “base case” e o segundo denominado “cenário otimista”.

9.2.4.2.2.2. Ademais, mesmo que considerássemos o cenário otimista mencionado no laudo em testilha, é certo que a 261 só deveria desembolsar US\$ 44.452.643,20 (quarenta e quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e quarenta e três dólares americanos e vinte cents), equivalentes a R\$ 88.585.227,37 (oitenta e oito milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, duzentos e vinte e dois Reais e trinta e sete centavos), para adquirir 27,76% do capital social da PAM, considerada a taxa de câmbio de R\$ 1,9928 vigente na data de 21/10/1999. No entanto, a 261 desembolsou uma quantia extremamente superior a esta importância, vez que adquiriu a participação acionária em foco por R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais).

9.2.4.2.2.3. Logo, o teor do Laudo KPMG emitido em 20/05/1999 também não é suficiente para comprovar que a rentabilidade futura da PAM motivou o pagamento do ágio de R\$ 275.408.502,41 (duzentos e setenta e cinco milhões, quatrocentos e oito mil, quinhentos e dois Reais e quarenta e um centavos) na aquisição de 27,76% do capital social da PAM pela 261.

9.2.4.2.3. O Laudo KPMG emitido no Brasil em 23/12/1999 (fls. 144/197) é inapto para corroborar o suporte do ágio explicitado no item 9.2.2 supra, vez que a subscrição das 44.418.316 ações da PAM pela 261, no valor total de R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais), foi empreendida em 21/10/1999, ou seja, antes da emissão do respectivo laudo.

A recorrente alega que o § 3º do art. 385 não estabeleceu forma especial para a comprovação da justificativa econômica adotada pelo contribuinte na contabilização do ágio; ao contrário; o dispositivo legal acima mencionado exigiu somente que o valor desse ágio seja suportado em “demonstração”, que deverá ser arquivada pela sociedade investidora para comprovar o seu lançamento contábil.

Sustenta ainda que é completamente equivocado o entendimento adotado pela decisão recorrida, no sentido de desconsiderar os três laudos de avaliação solicitados pelo

grupo Diebold para, em seguida, tentar mudar a fundamentação econômica do ágio pago pelo grupo Diebold para adquirir as sociedades do grupo Procomp para "outras razões econômicas".

Argumenta que, na medida em que os laudos de avaliação chegam à conclusão de que os valores pagos a título de ágio pelo grupo Diebold quando da aquisição das sociedades então detidas pelo grupo Procomp estava fundamentada na expectativa de rentabilidade futura, não podem as autoridades julgadoras de primeira instância administrativa inferirem que nenhum valor pago pelo grupo Diebold esteja fundamentado em expectativa de rentabilidade futura das sociedades adquiridas, devendo sim ser respeitada a avaliação/fundamentação econômica do ágio realizada pelo contribuinte, em clara observância da legislação fiscal em vigor.

Examinando o primeiro laudo, apresentado à fiscalização no curso da ação fiscal, elaborado pela empresa KMPG em 23/12/1999, entendo que o mesmo não pode ser o documento de suporte à fundamentação do ágio com base na rentabilidade futura projetada. Em que pese o fato de seus aspectos extrínsecos e intrínsecos não estarem em discussão, a sua elaboração dois meses após a formalização das operações societárias que deram ensejo ao surgimento do ágio, impede, por questão lógica, que seja este o documento hábil para informar o fundamento econômico que justificou o pagamento do ágio.

Com efeito, o § 3º do art. 385 do RIR/1999 estabelece, *in verbis*:

*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:*

*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.*

*[...]*

*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.**

Resta evidente que a demonstração do fundamento deve ao mínimo ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita contábil do contribuinte. Se a legislação atual não estabelece a forma dessa demonstração, é possível deduzir do dispositivo legal que essa demonstração deva existir ao menos na data do registro da aquisição da participação societária, com vistas ao seu desdobramento contábil.

Não se trata, no caso, de inferir que o fundamento do ágio seja outro motivo econômico; trata-se sim de ônus probatório do sujeito passivo com vistas a possibilitar a futura amortização do ágio pelo fundamento alegado.

Assim, não cabe ao Fisco investigar quais os motivos que levaram o contribuinte a efetuar o pagamento de uma mais valia pela participação societária adquirida, mas sim de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo, para fruição do benefício fiscal estabelecido.

Dito de outra forma. Não tem o Fisco que demonstrar qual seria o “outro fundamento econômico” para o ágio pago, mas cabe ao contribuinte comprovar que pagou o ágio baseado na rentabilidade futura projetada para o investimento.

Já o estudo apresentado pela Salomon Smith Barney (fls. 808/817 do e-processo) carece de comprovação vínculo com o negócio realizado.

Como destacou o acórdão recorrido, o conteúdo desse documento avalia a empresa Real e destina-se à empresa Dollar Incorporated, não havendo qualquer indicativo de que o mesmo se refira à compra das empresas do grupo PROCOMP pela Diebold Incorporated ou à Diebold Latin América Holding Company Inc, ou ainda pela sua controlada 261.

A recorrente alega o desconhecimento das autoridades julgadoras de primeiro grau quanto aos aspectos sigilosos deste tipo de operação, mas não apresentou qualquer outro elemento que pudesse validar ou indicar que este documento, produzido pela empresa Salomon Smith Barney, refira-se e tenha fundamentado o negócio realizado.

Desta feita, entendo correta a decisão de primeiro grau que rejeitou o referido relatório como documento comprobatório da fundamentação econômica do ágio.

Por fim, resta analisar se o outro estudo realizado também pela consultoria KPMG, em data anterior às operações consiste em documento hábil para justificar o fundamento econômico do ágio pago.

Inicialmente a interessada apresentou na sua impugnação um documento em língua inglesa (Doc - 13 - fls. 600/656 do e-processo), denominado Project Procomp (Status Update: July 21, 1999). Posteriormente, em 21/03/2007, a impugnante requereu (fls. 790 do e-processo) a juntada da tradução juramentada do estudo econômico-financeiro preparado em julho de 1999 pela KPMG dos Estados Unidos (doc nº 1 – referente ao doc nº 13 da impugnação). O documento traduzido encontra-se anexado às fls. 791/807 do e-processo.

Desde a primeira folha do documento traduzido é possível perceber que tal estudo não corresponde ao documento em língua inglesa, apresentado anteriormente. Consta no início do documento: “Recebido em 20 de maio de 1999” – “KPMG” – “Minuta para Discussão”. O documento prossegue relatando os “Objetivos do Projeto” e o resultado de reunião de 29 de abril e as etapas decididas para a aquisição da PROCOMP. Na sequência são apresentados diversos dados e projeções relativas à empresa PROCOMP. A tradutora juramentada cita em várias passagens do documento a transcrição de dados “manuscritos”, que não se vislumbram no documento apresentado em língua inglesa.

Não se trata, portanto, da tradução do mesmo documento (nº 13) apresentado na impugnação, mas sim de outro estudo, inclusive com data anterior àquele apresentado em

lingual inglesa. A recorrente, porém, não apresentou o documento original, na língua inglesa e, ainda, indicou que se tratava da tradução do documento nº 13 apresentado junto com a impugnação.

Essa circunstância, por si só, fragiliza em muito a validade dos documentos apresentados como prova da existência de uma laudo prévio à aquisição do investimento.

Ainda que se admitisse tais elementos como prova de terem sido realizados estudos pela empresa KPMG com vistas à aquisição da empresa PROCOMP pela interessada, nota-se que tais estudos eram ainda inconclusivos quanto ao valor de mercado da empresa a ser adquirida. Como destacou o acórdão recorrido, referindo-se ao documento traduzido, *in verbis*:

9.2.4.2.2. O Laudo KPMG emitido em 20/05/1999, cuja tradução juramentada encontra-se acostada aos autos, refere-se à avaliação da Procomp para fins de aquisição (fls. 753). Contudo, não consta deste laudo, de forma inequívoca, qual seria o valor de mercado desta empresa com base em sua rentabilidade futura.

9.2.4.2.2.1. De fato, no item “Projeção DCF” constam dois valores patrimoniais estimados distintos (US\$ 120.742.000,00 – cento e vinte milhões, setecentos e quarenta e dois mil dólares americanos - fls. 758 e US\$ 160.132.000,00 – cento e sessenta milhões, cento e trinta e dois mil dólares americanos – fls. 760), sendo o primeiro identificado com um cenário denominado “base case” e o segundo denominado “cenário otimista”.

9.2.4.2.2.2. Ademais, mesmo que considerássemos o cenário otimista mencionado no laudo em testilha, é certo que a 261 só deveria desembolsar US\$ 44.452.643,20 (quarenta e quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e quarenta e três dólares americanos e vinte cents), equivalentes a R\$ 88.585.227,37 (oitenta e oito milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, duzentos e vinte e dois Reais e trinta e sete centavos), para adquirir 27,76% do capital social da PAM, considerada a taxa de câmbio de R\$ 1,9928 vigente na data de 21/10/1999. No entanto, a 261 desembolsou uma quantia extremamente superior a esta importância, vez que adquiriu a participação acionária em foco por R\$ 447.292.443,00 (quatrocentos e quarenta e sete milhões, duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quarenta e três Reais).

9.2.4.2.2.3. Logo, o teor do Laudo KPMG emitido em 20/05/1999 também não é suficiente para comprovar que a rentabilidade futura da PAM motivou o pagamento do ágio de R\$ 275.408.502,41 (duzentos e setenta e cinco milhões, quatrocentos e oito mil, quinhentos e dois Reais e quarenta e um centavos) na aquisição de 27,76% do capital social da PAM pela 261.

Com efeito, as projeções feitas nos estudos apresentados pela recorrente são no sentido de aferir o valor de mercado da empresa com um todo, ou seja, 100% do seu quadro acionário. No entanto, de acordo com o que foi formalizado por ocasião da concretização da operação a recorrente adquiriu inicialmente apenas a proporção de 27,76% do capital da adquirida, mediante a subscrição de novas ações, com a redução proporcional da participação dos antigos acionistas. As operações subseqüentes, que resultaram na saída dos antigos controladores, mediante a cisão e entrega de ativos da empresa PAM e, por consequência na assunção do controle total da empresa pela adquirente (261), não tem o condão de modificar o negócio formalizado inicialmente, salvo admissão expressa de que teria ocorrido dissimulação do negócio efetivamente realizado pelas partes.

Nenhum dos estudos apresentados pela recorrente, todavia, analisam o cenário de subscrição de ações que resultaram na aquisição de apenas 27,76% das ações da empresa PAM, e os fundamentos para o valor do ágio que se configurou com o pagamento do valor de R\$ 10,07 por ação contra um valor patrimonial de R\$ 3,87 por ação, apurado na data do negócio, após aumento de capital pela 261, conforme Termo de Constatação Fiscal.

A recorrente silencia sobre este aspecto do negócio, tratando-o apenas como uma aquisição do controle total da empresa, mas negando a existência de qualquer ato viciado que pudesse ocultar a real transação realizada.

Ante ao exposto, entendo que a recorrente não se desincumbiu do mister de comprovar por meios hábeis e idôneos o fundamento do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida, e voto no sentido de manutenção do lançamento no que tange à glosa da amortização de ágio.

Passo ao exame da infração relativa indedutibilidade das perdas com numerários em trânsito.

Alega a recorrente que a contabilização da perda em questão na conta Conta nº 0033.8037.44100 - Perdas Numerário Trânsito (Despesa Indedutível) decorreu de erro de procedimento no registro incorreto das despesas lançadas na Conta nº 0033.8037.44100 - Perdas Numerário Trânsito (Despesa Indedutível), nada mais eram do que diferenças de caixa apontadas por falha da máquina dispensadora de notas, e, por isso, não existiam motivos para que esta despesa fosse considerada indedutível, mesmo que não adotados quaisquer procedimentos policiais, eis que tal valor nada estava relacionado com fraude ou atuação delituosa de funcionários da Recorrente” e que, assim, seria inaplicável o disposto no art. 364 do RIR/1999.

Com efeito, embora alegue erro de contabilização a recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento que pudesse comprovar o referido erro. Ora, tratando-se de dedução de despesas, independente de sua classificação, incumbe à empresa demonstrar e comprovar a sua natureza e ainda, se preenche os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Não tendo a recorrente apresentado qualquer elemento que comprovasse suas alegações, entendo que deve ser mantida a glosa e sua adição ao resultado tributável.

Subsidiariamente a recorrente alega que demonstrou que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida.

Não há como acolher o pleito da recorrente.

A multa, nos casos de lançamento de ofício de 75% decorre de expressa previsão legal (art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/1996).

Não cabe ao julgador administrativo ponderar juízos de razoabilidade e proporcionalidade, à míngua de expressa autorização legal.

**Assim, mantém-se a multa de ofício aplicada.**

A recorrente alega ainda que é inaplicável a correção pela taxa de juros Selic, cuja constitucionalidade é questionada nos tribunais.

No que concerne a aplicação da taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado, também esta decorre de disposição legal (Art. 13 da Lei 9.065/1995 e Art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996)<sup>3</sup>, não podendo ser acolhida por este colegiado a alegação de inconstitucionalidade do dispositivo, nos termos acima expostos.

Também não se vislumbra qualquer ilegalidade ou contrariedade ao CTN, pois o mesmo estabelece, no § 1º do seu art. 161, que a taxa de juros de mora será calculada à taxa de 1%, se a lei não dispuser de modo diverso<sup>4</sup>.

Além disso, a Súmula CARF nº 4, assim dispõe sobre a aplicação dos juros à taxa Selic:

*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.*

Por fim a recorrente se insurge contra a incidência de juros Selic alegando que não há amparo legal para a tal incidência.

Não assiste razão à recorrente.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em

---

<sup>3</sup> Lei nº 9.065/1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

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

<sup>4</sup> Lei nº 5.172/66 (CTN):

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

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

seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculado à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do mesmo CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa Selic.

Por fim, o art. 43 da Lei 9.430/1996, ao prever expressamente a incidência de juros Selic sobre a multa isolada somente reforça o entendimento de sua incidência sobre a penalidade pecuniária, pois na haveria sentido algum em exigi-la quando o crédito relativo à multa é constituído separadamente, nos casos previstos na legislação tributária, e não o seja quando a penalidade é exigida em conjunto com o tributo devido.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

**Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:**

*JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.*

*A obrigação tributária principal dá-se 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, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

**Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:**

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*É escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.*

**Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010**

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Com relação ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplicam-se integralmente à contribuição o quanto decidido com relação ao IRPJ.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 28 de Agosto de 2014.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator