



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

**Processo n°** 19515.005901/2008-81  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-001.094 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Glosa de despesas  
**Recorrentes** ALSTOM GRID ENERGIA LTDA.  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO DE OFÍCIO. RESULTADO DE DILIGÊNCIA.  
 CONFIRMAÇÃO.

A exclusão parcial do crédito tributário com fundamentada no resultado de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal é confirmada quando inexisterem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário.

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal encontram-se previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que compreende o cerceamento do direito de defesa, desde que comprovado que a recorrente não conseguiu se defender dos fatos que lhe foram imputados. A apresentação de uma defesa de qualidade, rebatendo todos os pontos da autuação, afasta a nulidade.

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

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

DESPESAS COM ASSESSORIA LEGAL. PROVA. DEDUTIBILIDADE.

Despesas efetivamente pagas e que guardem relação com a manutenção dos objetivos sociais da pessoa jurídica podem ser deduzidas na apuração do lucro líquido. As despesas com assessoria visando produzir informações que subsidiem as decisões institucionais são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, desde que comprovadamente realizadas.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário que ele seja gerado corretamente pela aquisição de participação societária por montante

superior ao seu valor patrimonial e, após, deve haver a incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controladora e controlada. A inexistência da segunda operação descaracteriza a ocorrência de confusão patrimonial posterior, para fins de permitir a dedutibilidade da amortização do ágio gerado na primeira operação, caso válido.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, por terem suporte fático comum.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.**

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a glosa referente às despesas de assessoria legal. O Conselheiro Geraldo Valentim Neto acompanhou pelas conclusões o voto referente à matéria glosa de despesas de amortização de ágio. Por maioria de votos, em excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Carlos Alberto Donassolo. Designado para redigir o voto vencedor, nessa parte, o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Plínio Rodrigues Lima – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário do contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento de IRPJ e CSLL, com multas de ofício e isolada.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1781/1784), foram constatadas as seguintes infrações:

Item 001- Exclusões a maior, no Livro de Apuração do Lucro Líquido – LALUR, relativas aos projetos de Furnas – Unidade ABS e Centrais Elétricas do Norte do Brasil;

Item 002- Amortização indevida de ágio decorrentes de investimentos do ativo permanente;

Item 003- Insuficiência de recolhimentos por estimativa;

Item 004- diferença entre o valor registrado na contabilidade, os DARF's recolhidos e os valores declarados em DCTF's, apurada em Verificações preliminares.

No Auto de Infração de IRPJ, há cinco itens infrações assim discriminadas:

*001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE DESPESAS – Enquadramento Legal – Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.*

*002 – AMORTIZAÇÃO – VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS – Enquadramento Legal – Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325, do RIR/99.*

*003 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS – Enquadramento Legal – Art. 250, inciso I, do RIR/99.*

*004 – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO E O DECLARADO/PAGO – Enquadramento Legal – Arts. 247 e 841 do RIR/99.*

*005 – MULTAS ISOLADAS – DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – IRPJ ESTIMATIVA – Enquadramento Legal – Arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.*

No Auto de Infração de CSLL, foram indicadas duas infrações:

001 – CSLL – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL – Enquadramento Legal – Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

002 – CSLL – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – Enquadramento Legal – Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 273 do RIR/99; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Na impugnação, o contribuinte alegou, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração, tendo em vista a imprecisa descrição dos fatos e fundamentos que ensejaram a autuação, o que teria prejudicado seu direito à ampla defesa.

No mérito, alegou a improcedência da exigência fiscal pelas razões a seguir sintetizadas.

Sobre o Item 001 do AIIM - Custos ou Despesas não comprovadas: alegou que, com exceção das despesas no valor de R\$ 388.215,00 e R\$ 7.000,00, do ano-base 2003, cuja origem não conseguiu rastrear, quanto às demais despesas questionadas pelas autoridades administrativas, foi capaz de comprovar documentalmente “(i) a existência das despesas com assessoria legal, bem como o efetivo pagamento efetuado pela Requerente; ou (ii) a contabilização e posterior estorno das despesas, comprovando que não foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ, bem como que (iii) a D. Fiscalização exige a adição de valor lançado a crédito na conta glosada nos valores de R\$ 8.801,36 e R\$ 6.979,65”.

Sobre o Item 002 do AIIM - Amortização do ágio, alegou que apresentou toda a documentação solicitada por meio do Termo de Início de Fiscalização (fl.308), qual seja: “(i) laudo de avaliação e protocolo de justificação da incorporação do acervo líquido da empresa ALSTOM T&D Ltda.; (ii) protocolo de justificação do acervo líquido relativo às atividades transferidas em 31.8.2003 da ALSTOM BRASIL Ltda.; (iii) laudo de avaliação e protocolo de justificação do acervo líquido da ALSTOM ELEC S/A objeto de cisão parcial”, bem como apresentou petição (fl. 404, 422 a 832 dos autos) com toda documentação suporte em relação à conta de amortização do ágio sobre investimentos [conta 6224071030], durante os anos calendários de 2003 e 2004.

Descreveu como se deu (a) Reorganização societária no grupo ALSTOM, a (b) Apuração do ágio - aquisição e subscrição das ações da CEGELEC e (c) Apuração do ágio - incorporação da ER pela ALSTOM T&D Ltda., justificando o seu procedimento.

Sobre o Item 003 do AIIM - "exclusões a maior no Livro de Apuração do Lucro Líquido - LALUR, relativas aos projetos de Furnas - Unidade ABS e Centrais Elétricas do Norte do Brasil", pretendeu demonstrar que a exclusão desses valores estava pautada na legislação em vigor, especialmente no art. 409 do RIR/99, que prevê o diferimento da tributação do lucro, bem como na jurisprudência pacífica dos Tribunais Administrativos.

Alegou que “(i) recebeu os valores referentes às Notas Fiscais questionadas em anos-base subseqüentes à 2004; (ii) não receberá parte destes valores definitivamente, seja porque foram baixados como perda, seja porque as respectivas "vendas" foram canceladas; ou (iii) ainda possui saldo em aberto em relação às respectivas Notas Fiscais” e apresentou tabelas indicando os números das notas fiscais referentes às vendas efetuadas à FURNAS e às Centrais Elétricas do Norte do Brasil questionadas, os valores efetivamente recebidos

referentes à tais vendas e o histórico referente ao pagamento de cada nota fiscal ou o motivo que levou ao não recebimento destes valores (perda, venda cancelada ou saldo em aberto), além de cópia dos extratos bancários.

Sobre o Item 004 do AIIM - Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, alegou (a) a impossibilidade de se cobrar eventuais valores não recolhidos a título de antecipação com base em estimativas, como se tributo fosse, bem como (b) a impossibilidade de se lançar débitos de IRPJ com base em meros lançamentos contábeis, a partir da mera falta de correspondência entre os valores lançados a crédito na conta do Passivo "Provisão IRPJ" e os que foram declarados em DCTF e pagos pela contribuinte num determinado mês, sustentando a regularidade dos procedimentos adotados e a suficiência dos pagamentos efetuados a título de antecipações entre os anos-base 2004 e 2006.

Sobre o Item 005 do AIIM - Multas isoladas, aduziu que não houve cometimento de infração que ensejasse a sua aplicação, bem como não há que se falar em aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-base, quando já estiver apurado o montante de IRPJ devido, nem, tampouco, de forma cumulativa com a multa de ofício.

Por fim, estendeu os argumentos à CSLL e protestou por diligência para confirmar o alegado.

Conforme o relatório da decisão recorrida, em razão das problemáticas levantadas, foram realizadas duas diligências, assim descritas:

*A primeira foi solicitada por meio do Despacho sem número, datado de 17/03/2009 (fls. 6010/6014 - ND), cuja resposta deu-se por meio da Informação Fiscal – fls. 9906/9916 – ND.*

*Contra seu resultado, parcialmente favorável à empresa, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade de fls. 9918/9933 – ND.*

*Em seqüência, dessa vez por intermédio da Resolução nº 187 - 3ª Turma da DRJ/SP1, de 04/11/2010, fls. 9995/9998 – ND, foram solicitados esclarecimentos adicionais somente no assunto tratado no item 004.*

*A Auditora Autuante labutou em responder os questionamentos ali contidos, o que resultou na Informação Fiscal de fls. 10.021/10.023 – ND – e seus demonstrativos (fls. 10.024/10.030 - ND).*

*Houve a apresentação de nova manifestação de inconformidade – fls. 10.038/10.047 – ND -, na qual a empresa afirma que da leitura do Termo de Encerramento de Diligência denotar-se-ia a admissão de manifestos e insanáveis equívocos cometidos pela Fiscalização no momento da lavratura dos Autos de Infração, e solicita integral provimento à impugnação apresentada em 28/10/2008, dizendo não ser possível, outrossim, trazer aos autos novos elementos constantes do anexo ao Termo de Diligência, em razão de constituição por meio de lançamento de ofício.*

Diante disso, a decisão da DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006*

**GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL X TELAS DE SISTEMA INTERNO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. NOTAS FISCAIS. PROVA DA EFETIVIDADE DO PAGAMENTO. APRESENTAÇÃO. NECESSIDADE.**

*Telas de sistema interno de contabilidade não substituem a apresentação dos livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal na parte em que se faz necessária a comprovação de lançamentos contábeis específicos. Ademais, a ocorrência dos fatos contábeis alegados devem ser comprovados com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade do pagamento e outros, não sendo presumíveis esses elementos por demonstrativos.*

**GLOSA DE DESPESAS. VALORES COMPROVADOS.**

***Exonera-se os valores lançados a título de glosa de despesas, cuja diligência afastou.***

**GLOSA DE DESPESAS. ESTORNO X RECLASSIFICAÇÃO.**

*Não há que se confundir o lançamento de estorno com o de reclassificação. Enquanto o primeiro tem como consequência anular o lançamento anterior, o segundo transfere o valor lançado a outra conta contábil. Mesmo que fossem apresentados elementos da escrituração contábil e não telas de sistema interno da empresa, manter-se-ia a glosa originalmente feita, uma vez que não foi comprovado que a reclassificação deixou de reduzir o resultado, ao ser transferida.*

**ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS. MESMO GRUPO ECONÔMICO. RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO. FORMALIDADE DE ATOS. INSUFICIÊNCIA. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.**

*A não observância da totalidade das formalidades previstas na legislação, entre partes independentes, afasta o direito ao gozo da dedutibilidade. Somado a isso, no presente caso, verifica-se, outrossim, que os requisitos legais e contábeis para o reconhecimento do ágio, de um livre e aberto ambiente negocial, ocorrido entre pessoas independentes e não relacionadas, e o efetivo pagamento do ágio não são atendidos. A observância de certas formalidades não é suficiente para a efetiva existência do ágio, mormente no sentido tributário-fiscal. As despesas consideradas dedutíveis para a legislação tributária são aquelas pagas ou incorridas- para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e, ainda, as despesas devem ser usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

*EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES AUTORIZADAS. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. EXONERAÇÃO.*

*Exonera-se parcialmente a exigência, em razão do contribuinte comprovar parcialmente o diferimento da tributação do lucro até sua realização, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408 do RIR/1999, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, conforme atestado em diligência.*

*EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL X TELAS DE SISTEMA INTERNO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. APRESENTAÇÃO. NECESSIDADE.*

*Telas de sistema interno de contabilidade não substituem a apresentação dos livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal na parte em que se faz necessária a comprovação de lançamentos contábeis específicos. Ademais, a ocorrência dos fatos contábeis na forma alegada deve ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, não sendo presumíveis esses elementos por demonstrativos e relatórios informatizados não regulamentados pela legislação.*

*IRPJ. ESTIMATIVA MENSAL. DEVIDA E NÃO PAGA. LANÇAMENTO APÓS O TÉRMINO DO ANO. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Após o término do ano-calendário de apuração não é possível a cobrança das estimativas devidas e não pagas durante o ano-calendário, mas sim da multa isolada de 50% sobre os valores não quitados.*

*ESCRITURADO X DECLARADO. IRPJ. ESTIMATIVA MENSAL. APURAÇÃO.*

*Não restando comprovado nos autos que a empresa obrigada a recolher estimativa mensal deixou de fazê-lo, exonera-se a exigência.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2003, 2004*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

*No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicam-se as conclusões relativas ao julgamento do IRPJ, em razão da relação de causa e efeito existente entre os fatos que geraram esses lançamentos.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006*

*JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÃO. NÃO APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.*

*É dever dos julgadores que compõem as Turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo discutir, em sede de contencioso, alegações que remetam a questões de suposta ilegalidade e inconstitucionalidade desses atos.*

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 30/03/2012, apresentou recurso voluntário ao CARF em 27/04/2012, em que questiona a manutenção parcial dos débitos relativos às despesas com prestação de serviços e exclusões (itens 001 e 003) e a manutenção integral dos débitos relativos às despesas com amortização de ágio (item 002). Repisa as razões da impugnação, pleiteando, em síntese, a nulidade do auto de infração, a dedutibilidade das despesas com assessoramento legal que não foram assim reconhecidas, a dedutibilidade dos ágios amortizados, a correção de todas as exclusões e compensações registradas no LALUR. Questiona, ainda, a impossibilidade de exigência da SELIC e juros moratórios sobre a multa de ofício.

Em contrarrazões, a PGFN sustenta, em síntese:

(1) a inexistência de nulidade do lançamento;

(2) sobre os valores indevidamente deduzidos como despesas com assessoria legal, aponta correta a conclusão da decisão de primeira instância de que “uma vez não sendo comprovado que essas despesas foram efetivamente incorridas, elas não podem ser reconhecidas como dedutíveis”. Sustenta que, “no presente caso, deveria o recorrente ter trazido aos autos elementos que comprovassem que os valores remanescentes da diligência fiscal foram efetivamente desembolsados e se referiam às assessorias legais prestadas pelos escritórios citados”;

(3) sobre os valores indevidamente considerados como exclusões/compensações também deve ser mantida a glosa, visto que se o contribuinte não comprovou a motivação que o levou ao registro das exclusões/compensações remanescentes, não há como manter os seus efeitos fiscais;

(4) sobre o primeiro ágio, afirma que a recorrente entende que parte da “mais valia” que foi paga pela ALSTOM BR-1 quando da aquisição da participação societária da CEGELEC passou a ter a sua amortização dedutível a partir da subscrição e integralização do capital da ALSTOM T&D realizado pela ALSTOM BR-1 com a participação societária da CEGELEC e que, segundo ela (recorrente), essa sequência de operações societárias se coaduna com o que prevêm os artigos 385 e 386 do RIR/99. Em contrapartida ao entendimento da recorrente, sustenta a validade da glosa;

(5) sobre o segundo ágio, esclarece que a recorrente afirma que tanto o seu surgimento como a autorização para a dedução de sua amortização se justificam na incorporação das ações da empresa ER pela ALSTOM T&D. Em contrapartida ao entendimento da recorrente, sustenta a validade da glosa;

(6) conclui que os ágios cuja amortização foi deduzida na apuração do lucro real não decorreram da aquisição de uma participação societária, seguida da absorção do patrimônio da controlada pela controladora, ou vice-versa, devendo ser mantida a glosa dos correspondentes valores, visto que não há como esses ágios gerarem despesas dedutíveis segundo os arts. 385 e 386 do RIR/99. Entende que sequer se faz necessário abordar outros requisitos à dedutibilidade da amortização de um ágio, como a existência e tempestividade de laudo, participação de terceiros, propósito negocial, etc.;

(7) aduz, subsidiariamente, a impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal, considerando que os aludidos artigos do RIR/99 são atos normativos infra-legais, cujo fundamento de validade se encontra no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que se destina exclusivamente à apuração do lucro real. Como a regra é a indedutibilidade das despesas, a sua dedutibilidade é a exceção que deve vir expressamente prevista, o que não ocorre no caso da CSLL, mesmo se o ágio for considerado válido e dedutível para fins do IRPJ. Cita precedente nesse sentido (Acórdão nº 1302-00.834);

(8) por fim, afirma que é legal e válida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

### RECURSO DE OFÍCIO

Conhecido o recurso de ofício em face da observância da Portaria MF nº 3, de 2008, cabe analisar as razões da exclusão de cada parcela do crédito tributário.

Parte dos valores exonerados se deu em função do resultado da diligência determinada pela DRJ, como se vê dos seguintes trechos da ementa:

*“GLOSA DE DESPESAS. VALORES COMPROVADOS. Exonera-se os valores lançados a título de glosa de despesas, cuja diligência afastou.”*

*“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES AUTORIZADAS. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. EXONERAÇÃO. Exonera-se parcialmente a exigência, em razão do contribuinte comprovar parcialmente o diferimento da tributação do lucro até sua realização, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408 do RIR/1999, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, conforme atestado em diligência.”*

Em relação à glosa de despesas consideradas comprovadas, assim como do diferimento da tributação do lucro até sua realização, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408 do RIR/1999, considerado parcialmente comprovado, pela própria autoridade autuante, durante procedimento de diligência determinada pela DRJ, cumpre cancelar a decisão que afastou a exigência dos respectivos valores.

Considerando que a redução decorre de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal, e inexistem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário, não há reparos à decisão recorrida.

A DRJ também afastou o lançamento das estimativas mensais cobradas como se tributo fossem, como descrito abaixo:

*IRPJ. ESTIMATIVA MENSAL. DEVIDA E NÃO PAGA. LANÇAMENTO APÓS O TÉRMINO DO ANO. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Após o término do ano-calendário de apuração não é possível a cobrança das estimativas devidas e não pagas durante o ano-calendário, mas sim da multa isolada de 50% sobre os valores não quitados.*

Confirma-se essa decisão em reexame necessário, bastando referir a Súmula CARF nº 82, que dispõe: “*Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

A decisão de primeiro grau ainda afastou a multa isolada lançada em razão da falta de comprovação da respectiva base de cálculo, nos seguintes termos:

*ESCRITURADO X DECLARADO. IRPJ. ESTIMATIVA MENSAL. APURAÇÃO.*

*Não restando comprovado nos autos que a empresa obrigada a recolher estimativa mensal deixou de fazê-lo, exonera-se a exigência.*

Cabe transcrever o seguinte trecho da decisão exoneradora:

*No que tocante à multa isolada (item 005 da autuação), a Fiscalização não chegou a demonstrar sua base de cálculo na autuação. O valor de R\$ 200.374,07 já aparecia no Auto de Infração, razão essa de se solicitar à AFRFB autuante - quando da PRIMEIRA diligência - que o fizesse. A resposta consta do item 5 do Informação Fiscal de fls. 9906/9916, o qual se transcreve abaixo, na íntegra:*

**“5. MULTAS ISOLADAS DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - IRPJ ESTIMATIVA Fato Gerador-Valor Tributável ou Imposto 31/12/2004-200.374,07 Apurada conforme planilha anexa:**

**CALCULO DA MULTA ISOLADA RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DO IRPJ COM BASE EM BALANÇOS/BALANCETES DE SUSPENSÃO ANO 2004**  
Histórico base de cálculo alíquota IRPJ imposto de renda em função das infrações apuradas 1.679.526,2615% 251.928,94 adicional 1.488.192,00 10% 148.819,20 **total da insuficiência do recolhimento 400.748,15 valor da multa isolada=50% (imposto =adicional) 200.374,07**

**Obs:** Os valores que podem ser excluídos do cálculo da multa o foram e são: valores do mês de dezembro já que a base de cálculo da estimativa se confunde com o lucro real (DIPJ X AI) valor de 20.000,00 ao mês, já que a empresa ao fim do ano-calendário de 2007 apresentou prejuízo e não lucro.”

*Em resposta, a empresa, quando de sua manifestação de inconformidade arguiu que:*

47. Entretanto, não obstante o exposto questionamento formulado por esta D. Delegacia, a D. Fiscalização apenas indica que a multa isolada foi calculada com base na alíquota de 50% sobre o valor total da "insuficiência de recolhimento", que no caso seria de R\$ 400.748,15. Para tanto, a D. Fiscalização aponta, de forma aparentemente aleatória, um valor que supostamente corresponderia à base de cálculo do IRPJ devido

por estimativa no ano-base 2004 e, a partir desse valor, calcula a multa a ser aplicada.

48. Note-se que, apesar de a multa isolada ser aplicada em razão de um suposto não recolhimento das estimativas mensais, a D. Fiscalização na Informação Fiscal indica apenas um valor não recolhido para o ano-base 2004, sem fazer qualquer indicação do mês em que teria ocorrido a insuficiência de recolhimento. Ou seja, não há como se aferir pela Informação Fiscal qual seria o (s) mês (es) em que ocorreu(ram) a suposta falta de recolhimento do imposto devido com base em estimativas, impossibilitando a apresentação de defesa pela Requerente.

49. Além disso, não há qualquer relação entre o valor que pautou a aplicação da multa e os valores correspondentes aos outros itens da autuação, o que também impossibilita a compreensão a respeito da penalidade aplicada em face da Requerente. Em suma, a Informação Fiscal apresentada pela D. Fiscalização só veio ratificar a improcedência da multa isolada aplicada.

50. Além disso, ainda que assim não fosse, a Requerente demonstrou ainda que no presente caso esta multa isolada também deverá ser cancelada pelo fato de estar sendo exigida (i) após o final do ano-base, momento em que já foi apurado o imposto devido com base no lucro real e, portanto, não há que se falar mais em insuficiência de recolhimento de antecipações; e (ii) cumulativamente à multa de ofício também imposta à Requerente, acarretando na aplicação de penalidade em duplicidade, o que é veementemente rechaçado pela Jurisprudência administrativa.

*Deve-se concordar com a argüição de que não resta demonstrado de onde vem a base de cálculo.*

*A demonstração em resposta à primeira diligência não é conectada ao mês de dezembro, e sim ao ano inteiro, o que não é possível, nem contabilmente, nem juridicamente, uma vez que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa devida mensalmente que não foi paga ou compensada na forma da legislação.*

*Quando da SEGUNDA diligência, não se fez uma pergunta direta sobre o item 005, mas se solicitou demonstrativos de todos os meses.*

*À fl. 10.030, o demonstrativo traz um valor de R\$ 4.720.609,74, o qual não coincide com o constante do documento de fl. 18 (Ficha 11 da DIPJ/2005 – AC2004 – mês de dezembro) dos autos. Nesse mês há DCTF, de fato, no valor de R\$ 4.474.115,10, a qual foi retificada em 2009, fazendo coincidir com o da DIPJ (R\$ 1.575.476,95)*

*Mas não há qualquer fundamento probatório para esse valor (R\$ 4.720.609,74). Talvez para o de R\$ 4.474.115,10 (DCTF), o qual já foi considerado, como exclusão (Escriturado – DCTF), no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1784) e no demonstrativo da*

*última Informação Fiscal prestada pela Autoridade Fiscal (fl. 10.030 – ND).*

*Houve um lançamento, na autuação, no valor de R\$ 515.482,33, como se fosse estimativa declarada e não declarada ou paga (vide fl. 1784).*

*Entretanto, esse valor é o resultado de R\$ 6.038.970,56, que teria sido contabilizado, menos o valor de R\$ 1.049.373,13, em decorrência de lançamento contábil retificador, menos o valor declarado em DCTF (R\$ 4.474.115,10). Como a Fiscalização não considerou o IRRF – igual a R\$ 639.476,95 (Ficha 11 da DIPJ/2005) -, quitou-se R\$ 5.113.592,05 (R\$ 639.476,95 + R\$ 4.474.115,10) que é maior que R\$ 6.038.970,56 – R\$ 1.049.373,13 = 4.989.597,43.*

*Ou seja, no que tange ao item 005, conclui-se que não restou demonstrado o que a empresa deixou de pagar/quitar para justificar a aplicação da multa de ofício de 50%, nem se vislumbra que seja ela justificável, frente aos dados trazidos aos autos nas diligências.*

Diante dos fatos descritos nos autos, é de se concordar com a conclusão da DRJ quanto ao lançamento da multa isolada, confirmando-se a exoneração do respectivo crédito tributário.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e assente em lei, sendo conhecido.

### **Da preliminar de nulidade**

Afasta-se a preliminar arguida sobre a nulidade dos autos de infração em razão de imprecisa descrição dos fatos e fundamentos que ensejaram a autuação, o que teria prejudicado seu direito à ampla defesa.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal encontram-se previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que compreende o cerceamento do direito de defesa, desde que comprovado que a recorrente não conseguiu se defender dos fatos que lhe foram imputados, o que não ocorreu no caso concreto, haja vista a qualidade da defesa apresentada, rebatendo todos os pontos da autuação.

Ademais, o item da autuação em que não houve a descrição clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de débitos, correspondente à base de cálculo da multa isolada, foi cancelado pela decisão recorrida e o cancelamento foi confirmado nesta.

Com isso, afasta-se a preliminar de nulidade.

### **Mérito**

O mérito da autuação remanescente cinge-se à glosa de despesas operacionais.

Nos termos da legislação tributária, em especial o art. 299 do RIR/99, as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas e passíveis de dedutibilidade na apuração do resultado tributável, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

Diante disso, para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade, observando que são necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira frequente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.

Assim, cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

#### **Item 001 - Da glosa das despesas com assessoria legal**

Segundo a acusação fiscal, não existiram elementos que comprovassem que os valores remanescentes da diligência fiscal foram efetivamente desembolsados e se referiam às assessorias legais prestadas pelos escritórios citados.

Para demonstrar que a despesa foi efetivamente incorrida devem ser apresentados, de forma simultânea, dois aspectos: que o pagamento foi realizado e que esse pagamento se refere ao serviço prestado em favor do contribuinte.

Após o retorno da diligência, a DRJ justificou a manutenção de parte da glosa de despesas, nos seguintes termos:

*“não foram juntados comprovantes do efetivo pagamento ao escritório Peppe & Bonavita, nem notas fiscais de serviços, com relação a essas operações”.*

*“Quanto à despesa de serviços prestados pelo Escritório Gaia, há um recibo referente ao pagamento da Nota Fiscal de honorários das Atividades T&D nº 0436. Entretanto não se sabe ao que se referem esses serviços, não tendo sido apresentadas notas fiscais, nem comprovantes do efetivo pagamento”.*

A recorrente, por sua vez, sustenta que estão devidamente comprovadas as despesas e junta tabelas em que aponta as folhas dos autos onde constam os documentos comprobatórios, esclarecendo que:

*39. No que diz respeito ao ano-base 2003, de acordo com a D. Fiscalização e com o V. Acórdão recorrido, não teria sido comprovada a ocorrência de 5 (cinco) despesas que totalizam o montante de R\$ 30.500,00. Entretanto, como devidamente comprovado na Impugnação, tais despesas se referem a serviços legais efetivamente prestados.*

*40. Do total de R\$ 30.500,00, a Recorrente ressalta que o valor de R\$ 24.000,00 refere-se a serviços prestados pelo escritório*

*Peppe & Bonavita, conforme comprovam o Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços celebrado em iº.Q.2000 e do Termo Aditivo nº. 3, de iº.4.2003, mediante o qual a Recorrente se comprometeu a realizar pagamentos mensais no valor de R\$ 6.000,00 ao referido escritório pelos seus serviços. É importante indicar que a Recorrente também juntou aos autos recibos bancários que comprovam o pagamento de tais valores.*

41. Por sua vez, o valor remanescente de R\$ 6.500,00 se refere à despesa incorrida com serviços prestados pelo Escritório Gaia, Silva, Rolim & Associados, conforme atestam os documentos já juntados a estes autos.

42. No que diz respeito ao ano-base 2004, de acordo com a D. Fiscalização e o V. Acórdão recorrido, a Recorrente não teria comprovado a ocorrência de (i) 7 (sete) despesas no valor total de R\$ 42.000,00; e (ii) 1 (uma) despesa no valor total de R\$ 184.867,60.

43. Nesse sentido, a Recorrente ressalta que essas 7 (sete) despesas no valor total de R\$ 42.000,00 também se referem a serviços legais prestados pelo escritório Peppe & Bonavita, devidamente comprovados na Impugnação por meio do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços celebrado em iº.Q.2000 e do Termo Aditivo nº. 3, de iº.4.2003 e dos recibos bancários.

44. Por sua vez, em relação à despesa incorrida no valor de R\$ 184.867,69, a Recorrente demonstrou que tal despesa foi estornada da respectiva conta contábil, motivo pelo qual improcede a sua exigência fiscal. (grifos no original)

Despesas efetivamente pagas e que guardem relação com a manutenção dos objetivos sociais da pessoa jurídica podem ser deduzidas na apuração do lucro líquido. As despesas com assessoria visando produzir informações que subsidiem as decisões institucionais são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, desde que comprovadamente realizadas.

No caso de honorários advocatícios, quando há prova da efetividade da prestação dos serviços, permite-se sua dedução como despesa operacional.

De fato, em relação aos serviços prestados pelo escritório Peppe & Bonavita, a recorrente logrou comprovar o pagamento e a efetiva prestação, através de documentos constantes dos autos (volume 11, fls.2151-2169), tais como borderôs de pagamentos, recibos, boletos bancários autenticados, correspondências eletrônicas e relatórios de acompanhamento de processos, assim como em relação aos serviços prestados pelo Escritório Gaia, Silva, Rolim & Associados (volume 10, fls.1969). – vide paginas na tabela anexa ao RECVOL

Em relação ao alegado estorno, mantém-se a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, os quais se adota, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*“No tocante ao suposto estorno do valor de R\$ 184.867,69, alega-se que estaria comprovado à fl.2618. Nessa folha há o que seria, supostamente, cópia do Razão da conta nº 6124020020.*

*Diz-se supostamente pois como não é cópia do livro Razão, mas um relatório informatizado da referida conta. Além desse vício, tem-se que o Histórico do lançamento não é de estorno, mas de reclassificação, não tendo consistência o argumento. Quando se reclassifica o valor segue para outra conta contábil, mas não deixa de existir, cabendo questionar para qual conta contábil e quando foi transportado o valor, bem como a razão de tal lançamento. No caso do estorno o lançamento original é anulado, e, para todos os efeitos, é como nunca tivesse existido”.*

Nesse caso, a recorrente não logrou desconstituir a conclusão do julgador de primeira instância.

Assim, dá-se parcial provimento em relação ao item 001 para cancelar a glosa referente às despesas com serviços prestados pelos escritórios Peppe & Bonavita e Gaia, Silva, Rolim & Associados.

### **Item 002 - Da glosa de despesas com amortização de ágio**

A autuação refere-se à indevida amortização de ágio apurado pela recorrente em decorrência de operações societárias, nos montantes de R\$ 1.504.632,74 e R\$ 604.472,83, respectivamente relativos aos anos-calendário 2003 e 2004.

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte foi intimado a justificar sua origem, bem como apresentar a documentação apta a dar suporte legal à operação e, em resposta, limitou-se a juntar vários atos societários sem qualquer esclarecimento e laudo de avaliação.

Alega a recorrente que teria direito ao diferimento do ágio gerado em operações societárias realizadas e sua conseqüente amortização, com base nos arts. 385 e 386 do RIR/99, afirmando que as operações que geraram o ágio seriam duas:

- I) Aquisição e subscrição das ações da CEGELEC
- II) Incorporação da ER pela ALSTOM T&D LTDA.

As operações são assim descritas pela recorrente:

I- em 26.09.1999, a ALSTOM BR-1 subscreveu e integralizou R\$ 6.944.599,00 em sua sociedade controlada ALSTOM T&D Ltda., mediante a conferência de ações ordinárias e preferenciais da CEGELEC, de modo que esse valor, correspondente à aquisição de participação societária da ALSTOM T&D, foi registrado no Ativo Permanente da ALSTOM BR-1 e alocado integralmente, em face do patrimônio líquido negativo da CEGELEC, como “ágio em investimentos”, de acordo com o art. 385 do RIR/99;

II- em 01.11.1999, a ALSTOM T&D Ltda. incorporou integralmente a empresa ER Equipamentos Elétricos de Alta Tensão Ltda. (“ER”), sua subsidiária integral, com o objetivo de simplificar a estrutura societária e reduzir custos administrativos, financeiros e operacionais. O valor pago pela ALSTOM T&D na aquisição do investimento na ER foi de R\$ 3.297.125,73, que, segundo ela, representa o valor de ágio passível de amortização pela ALSTOM T&D, de acordo com o art. 386 do RIR/99.

Quanto à primeira operação, sustenta a recorrente que a ALSTOM BRASIL 1 integralizou capital na empresa ALSTOM T&D Ltda., em setembro de 1999, com parte das suas ações detidas na CEGELEC, transferindo o respectivo investimento de R\$ 6.944.559,00, tendo sido registrado ágio nessa integralização de capital, pois o Patrimônio Líquido da CEGELEC estava negativo, conforme Laudo de Avaliação Econômica de Rentabilidade Futura da Empresa CEGELEC S/A na Data Base de 16 de Novembro e 1º de Dezembro de 1998 (ANEXO V2 - fls. 2793/2849), onde consta expressamente seu objetivo de:

*fundamentar através de prerrogativas econômicas o “sobrevalor”, ou “a mais valia inicial”, no valor de R\$ 18.000.000,00 que a ALSTOM Brasil Ltda., pertencente a um conglomerado de empresas de origem francesa “ALSTOM”...desembolsou para a aquisição e subscrição de ações da “CEGELEC ENGENHARIA S.A.”, ocorridas em 16 de novembro e 1º de dezembro de 1.998 respectivamente.*

Em síntese, a recorrente entende que parte da “mais valia” que foi paga pela ALSTOM BR-1 quando da aquisição da participação societária da CEGELEC passou a ter a sua amortização dedutível a partir da subscrição e integralização do capital da ALSTOM T&D realizado pela ALSTOM BR-1 com a participação societária da CEGELEC, o que, segundo ela, estaria de acordo com os art. 385 e 386 do RIR/99.

Equivoca-se a recorrente.

Sobre a formação do ágio, por ocasião da aquisição, no caso de investimento em sociedade coligada ou controlada, a contabilização deve observar as regras do art. 385 do RIR/99, que trata do desdobramento do custo de aquisição:

*Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*

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

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

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

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

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

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

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

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

Do texto legal se extrai que se houver uma efetiva aquisição e o patrimônio líquido da adquirida se mostrar menor que o custo de aquisição do investimento, surgirá o ágio passível de amortização com efeitos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que a pessoa jurídica detentora da participação societária adquirida com ágio incorpore a investida ou vice-versa, segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, fundamento legal do art. 385 do RIR/99, acima transcrito.

Como se vê, de acordo com o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o ágio pode ter fundamento econômico nas seguintes hipóteses: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, (b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros ou (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Em todas essas hipóteses, a mais valia deve estar caracterizada a fim de justificar o reconhecimento contábil do ágio gerado na aquisição.

A legislação permite o reconhecimento destacado do ágio gerado na aquisição da participação societária por valor superior ao custo de aquisição, mas o fundamento econômico do ágio deve ser definido e comprovado no momento da aquisição societária. Ou seja, no momento da aquisição é que deve ficar demonstrado através de laudo devidamente formalizado, qual o valor real da participação a ser adquirida, de modo a justificar o pagamento a maior denominado ágio. Esse documento (laudo) deve ser arquivado como comprovante da escrituração (art. 385, §3º, do RIR/99).

Num segundo momento, após o reconhecimento do ágio na contabilidade, nos termos do dispositivo acima transcrito, caso se trate de ágio gerado com base em rentabilidade futura, a pessoa jurídica que incorporar a coligada ou controlada poderá amortizar o ágio, observado o limite legal de 1/60 por mês, como se extrai do art. 386 do RIR/99:

*Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):*

[...]

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

Como se vê, a amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-lo, prevista nos arts. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, restringe-se à hipótese em que a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha

participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário que ele seja gerado corretamente pela aquisição de participação societária por montante superior ao seu valor patrimonial e, após, deve haver a incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controladora e controlada. Somente dessa forma estarão preenchidos os requisitos legais.

Isso, todavia, não ocorre nos autos.

Em relação ao ágio no valor de R\$ 6.944.599,00, houve a aquisição de uma participação societária e uma posterior subscrição e integralização de capital onde foi utilizada parte dessa participação antes adquirida. Inexistiu qualquer tipo de absorção do patrimônio de uma sociedade pela outra (incorporação, fusão ou cisão), nos termos exigidos pelo art. 386 do RIR/99. Assim, ainda que fosse contabilmente válido o ágio gerado na operação com a CEGELEC, não se admitiria a possibilidade de deduzir a amortização, visto que inexistiria a necessária confusão patrimonial posterior.

Como se vê, inexistente, nesse caso, a segunda operação exigida para a dedutibilidade da despesa de ágio (art. 386 do RIR/99).

Antes disso, porém, é de se registrar que sequer a geração do pretense ágio pode ser reconhecida, uma vez que, consoante referido no próprio laudo de avaliação (fl. 2796), a CEGELEC fazia parte do grupo ALSTOM. Ou seja, trata-se de ágio gerado internamente, o qual não pode ser reconhecido contabilmente, como determinam as normas contábeis vigentes no país e, muito menos, para fins tributários, consoante esmagadora maioria da jurisprudência do CARF.

Para ser considerada despesa dedutível, o ágio suportado pela empresa com a aquisição de uma participação societária deve ter como origem, concomitantemente, um propósito comercial, compreendido este como a motivação para adquirir um investimento por valor superior ao custo original, bem como um efetivo substrato econômico, decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de recursos e previsão de ganho. Não é o que ocorre em relação a esse suposto ágio.

Ainda que se enquadrasse nos requisitos legais, não se trataria de caso de amortização nos moldes do art.386, III, do RIR/99, mas de lançamento em contrapartida a conta de ativo permanente, e não amortizado, nos termos do art. 386, II, e § 3º, do RIR/99.

Em relação ao segundo ágio, no valor de R\$ 3.297.125,73, surgido, segundo a recorrente, na incorporação da ER pela ALSTOM T&D LTDA., inexistente sequer a mais valia exigida para o reconhecimento do custo de aquisição além do valor de patrimônio líquido. Na defesa da recorrente não se verifica qualquer menção de comprovar o efetivo surgimento de ágio nessa operação, mas apenas se pretende comprovar o direito à sua dedutibilidade. A recorrente pretende justificar o surgimento e a dedução do ágio com apenas uma única operação: a incorporação de uma sociedade pela outra. Nesse caso, contudo, verifica-se que existe a segunda operação exigida para a dedutibilidade da despesa de ágio (prevista no art.386 do RIR/99), mas não existe a primeira (a geração do ágio pela aquisição de participação societária por valor superior ao do patrimônio líquido, prevista no art. 385 do RIR/99). Inexistente a chamada "mais valia" que representa o ágio.

Evidentemente, não se faz possível deduzir na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL aquilo que não existe no mundo jurídico.

Como a Recorrente, em sua defesa, não logrou desconstituir os argumentos da autoridade fiscal, e diante da falta de caracterização, consoante os requisitos legais, da formação e dedutibilidade dos ágios alegados, outra não pode ser a conclusão senão pela indedutibilidade das despesas de ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no período fiscalizado.

Em razão dessas considerações, mantém-se a glosa.

### **Item 003 - Das exclusões/compensações indevidas**

No que tange às exclusões relativas ao saldo de contas a receber em aberto de clientes públicos, a recorrente sustenta que, corretamente, diferiu a tributação do lucro obtido com contratos firmados com órgãos públicos até a realização do efetivo pagamento, conforme autorizado no artigo 409 do RIR, tendo apresentado toda a documentação demonstrando e comprovando que os valores remanescentes se referem a tributos retidos na fonte e a baixas por devolução.

Segue esclarecendo no recurso voluntário que:

*102. O Item em questão diz respeito à glosa do valor total de R\$ 1.178.671,00 (um milhão, cento e setenta e oito mil, seiscentos e setenta e um Reais) em razão de exclusões supostamente indevidas do lucro real relativas "aos projetos de Furnas - Unidade ABS e Centrais Elétricas do Norte do Brasil".*

*103. Conforme exaustivamente demonstrado em sua Impugnação de fls., o referido valor decorre de contratos de fornecimentos de bens e serviços firmados com Furnas e Centrais Elétricas do Norte do Brasil ~ **pessoas jurídicas de direito público**. Desse modo, a Recorrente apenas se valeu do disposto no artigo 409 do RIR/99, segundo o qual a tributação do respectivo lucro poderia ser diferida para o período-base em que a receita fosse efetivamente recebida (regime de caixa).*

*104. Portanto, não há dúvidas de que a Recorrente tem direito ao diferimento, nos termos da legislação em vigor, e, portanto, justifica-se a ausência de tributação no ano-base de 2004.*

*105. Além disso, a Recorrente demonstrou que os valores questionados pela D. Fiscalização não foram oferecido à tributação em 2004 (ano-base autuado) pelo fato de não terem representado efetivo ingresso de recursos em seu caixa naquele ano-base.*

*106. Por meio da documentação contábil e fiscal juntada aos autos (docs nº 11 e 12 da Impugnação), a Recorrente comprovou que os valores questionados pela D. Fiscalização **(i)** não serão mais recebidos, seja porque foram baixados como perda, seja em razão de vendas canceladas/devoluções; **(ii)** se referem a notas fiscais que ainda possuem saldo em aberto e que, portanto, não chegou o momento da tributação do seu lucro respectivo; **(iii)***

*foram adiantados pelos clientes antes do ano-base 2004 e que este adiantamento já correspondia ao valor total a ser recebido pela prestação do serviço; ou, por fim, (iv) correspondem a tributos retidos na fonte pelos clientes.*

A DRJ, após a realização da diligência determinada, reconheceu que parte dos valores não poderia ser exigida, em razão da comprovação documental apresentada pela Recorrente, tendo restado não comprovado o valor de R\$ 555.223,30 (cinquenta e cinco mil, duzentos e vinte e três mil Reais e trinta centavos), em razão da "não apresentação de comprovantes de recebimento em data posterior (base de cálculo maior no diferimento)".

Sustenta a recorrente "que o total dos débitos remanescentes se refere, na realidade, a (i) valores baixados como perda, seja em razão de vendas canceladas/devoluções; e (ii) correspondem a tributos retidos na fonte pelos clientes", não podendo ser considerados para fins de apuração do IRPJ devido.

Segundo a recorrente, a ausência de tributação no ano-base de 2004 justifica-se pelo direito ao diferimento, nos termos do (art. 409 do RIR/99). Sobre a motivação para o registro das exclusões/compensações remanescentes, a recorrente alegou ter demonstrado "que os valores questionados não foram oferecidos à tributação em 2004 (ano-base autuado) pelo fato de não terem representado efetivo ingresso de recursos em seu caixa naquele ano-base". E sustenta que está tudo comprovado nos autos, haja vista que, "no curso dos trabalhos de diligência, a Recorrente foi intimada e obrigada a apresentar cópia, integral e autenticada, de seus Livros Diário e Razão de todo o período autuado".

Em relação a esse tópico, contudo, é de se concordar com a DRJ, que decidiu:

*Todavia, quanto a parte dos documentos juntados, trazidos para comprovar especificamente os lançamentos contábeis, há que se esclarecer, que não se pode aceitar simples telas impressas de computador, provenientes de sistema de contabilidade interno da empresa, como hábeis para os fins pretendidos. Seria necessário carrear aos autos os documentos de suporte referentes aos eventos narrados na sua defesa e resumidos no parágrafo acima, bem como elementos dos livros contábeis exigíveis pela legislação.*

Adota-se a mesma fundamentação, consoante permissão do legislador no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99. Como, no recurso voluntário, a recorrente não logrou comprovar tais elementos, nega-se provimento ao recurso nessa parte.

### **Dos juros sobre a multa de ofício**

A recorrente ainda questiona a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Sem razão.

Essa a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

*JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão*

120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).*

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 1202-00756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

*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.*

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

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

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que *interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.*” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

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

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida *“juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago”* (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

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

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

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: *“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”*

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 4 (*“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”*).

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101-001.474, de 14 de agosto de 2012:

*Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.*

*A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.*

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

*Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:*

*"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.*

....."

*Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.*

*Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.*

*Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art.161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02, para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, in verbis:*

*"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.*

*Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, concordo com as colocações da Fazenda Nacional quando afirma que fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.*

*Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício ad valorem.*

Vê-se que todos os argumentos retro mencionados convergem para a conclusão de que é perfeitamente legal e válida a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, aplicando-se a taxa de juros Selic.

#### DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso de ofício e dá-se parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa referente às despesas assessoria legal.

*(assinado digitalmente)*

**Viviane Vidal Wagner**

## Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Redator designado

Trata o presente voto apenas do julgamento de juros sobre a multa de ofício, objeto de impugnação específica.

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

*Ai é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.*

(...)

*No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.*

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

*Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.*

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.(g.n.o)*

*2. Agravo regimental não provido.*

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.*

*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.(g.n.o)*

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênias para transcrevê-los:

*Voto Vencido*

*Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator***

*(...)*

*Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:*

*“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o*

*valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)*

*Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.*

*Vejam os:*

*[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art. 161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)*

*[...] INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE*

*Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)*

*[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE*

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)*

*Voto Vencedor*

*Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada*

*A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual*

*restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.*

*Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:*

*JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).*

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).*

*Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:*

#### *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.*

*Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:*

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

*(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma*

*norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete,*

*direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.”*  
(Juarez Freitas, 2002, p.70);

*(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;*

*(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”* (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

*(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;*

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

*(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).*

*(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;*

*(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;*

*(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;*

*(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;*

*(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;*

*(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;*

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 ("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").

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

*Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.*

*A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.*

*O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:*

*Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:*

*"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.*

*....."*

*Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador*

*nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.*

*Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por conseqüência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)*

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo "crédito" constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo "débito" no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousou destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

*CTN*

*TÍTULO III*

*Crédito Tributário*

*CAPÍTULO IV*

*Extinção do Crédito Tributário*

*SEÇÃO II*

*Pagamento*

*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.(g.n.o)*

*(...)*

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

*Lei n.º 9.430, de 1996.*

*Capítulo IV  
PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO*

*Seção V  
Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

*Auto de Infração sem Tributo*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de **crédito tributário correspondente exclusivamente a multa** ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.*

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*Capítulo V  
DISPOSIÇÕES GERAIS*

*Seção IV  
Acréscimos Moratórios*

*Multas e Juros*

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

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

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do

vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

*(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”**, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...) (op. cit p.418)*

*O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m) art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op. cit. p. 467).*

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

*O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.*

*Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário 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, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)*

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Plínio Rodrigues Lima.