



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

Processo n° 10140.002672/2001-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.148 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2015
Matéria Auto de Infração
Recorrente INSUELA PEREIRA E CONTI - INV. E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

ÁGIO CONSTITUÍDO ENTRE PARTES RELACIONADAS, SEM FUNDAMENTO ECONÔMICO. GLOSA.

As operações entre partes relacionadas devem ser testadas sob o princípio do *arm's length*, de tal sorte que os preços e as demais condições da aquisição sejam compatíveis com aqueles que seriam normalmente utilizados no mercado, a partir de princípios econômicos como a livre concorrência e a livre manifestação da vontade. A ausência de fundamento econômico na operação enseja a glosa dos valores artificialmente constituídos.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. DIFERENÇA ENTRE VALORES.

Constatadas divergências entre os valores apurados com base na escrita fiscal e os pagos ou declarados pelo sujeito passivo, mostra-se cabível a lavratura de auto de infração para a constituição das respectivas diferenças.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

REGISTROS CONTÁBEIS. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O fenômeno da decadência não atinge o direito de verificar e analisar fatos, documentos ou atos jurídicos que tenham servido de base para autuações tempestivas. Inexiste na legislação tributária a preclusão de tal direito, dado que a pertinência, validade e cabimento de atos pretéritos pode ser revista pelo Fisco, especialmente quando deles decorrerem efeitos tributários posteriores, em períodos não atingidos pela decadência.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis,

ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Marcelo Cuba Netto acompanhou o relator pelas conclusões e fará declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araujo, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1998, decorrente de divergências na apuração de ganhos e perdas de capital na alienação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, a partir de diferenças observadas entre a escrituração contábil da empresa e a declaração de rendimentos apresentada para o período, conforme descrição dos fatos e fundamentos jurídicos relatados no Termo de Constatação Fiscal de fls. 741 e ss.

Com efeito, a operação que ensejou a autuação, com reflexos tributados a título de CSLL, foi assim descrita pela autoridade fiscal:

A operação em questão originou-se de integralização de Capital e transformação da empresa fiscalizada, de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sociedade por ações, conforme ata de Assembléia Geral de Constituição datada de 15/12/88, onde foram transferidas todas as quotas da empresa INSUELA PEREIRA, CONTI E CIA LTDA., CNPJ 15.542.079/0001-50, como parte dessa integralização de capital (ANEXO D). Essa transferência de quotas está evidenciada também na Alteração do Contrato Social de n. 04, da INSUELA

PEREIRA, CONTI E CIA LTDA., CNPJ 15.542.079/0001-50, datada de 15/12/1988, e o valor constante nessa operação está registrado como sendo de Cz\$ 5.125.999,00 (ANEXO II);

Devemos ressaltar que quando da transformação da empresa ora fiscalizada de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada para Sociedade Anônima, foi solicitado, em 30/11/1988, um “LAUDO DE AVALIAÇÃO” para a empresa de Auditoria LOUDON BLONQUIST — AUDITORES INDEPENDENTES, onde está especificado que o objetivo do referido Laudo será : “... solicitada pelos quotistas da INSUELA PEREIRA, CONTI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, para proceder à avaliação do patrimônio líquido real da INSUELA PEREIRA, CONTI & CIA LTDA, para fins de subscrição de aumento de capital, da primeira,...”. (ANEXO III);

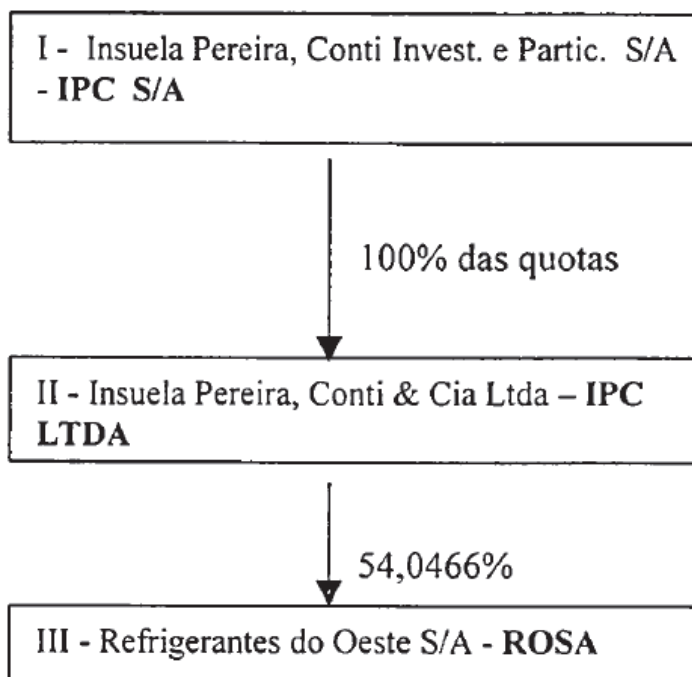
A empresa INSUELA PEREIRA, CONTI & CIA LTDA. possuía 54,0466 % de participação na empresa REFRIGERANTES DO OESTE S/A, e o Laudo elaborado pela empresa de Auditoria objetivou efetuar uma “reavaliação” no montante dessa participação com base em parâmetros comparativos a valor de mercado e concluiu que tal participação deveria ser reavaliada em montante superior a quatro vezes do Patrimônio Líquido contábil da INSUELA PEREIRA, CONTI & CIA LTDA. Com base na informação desse Laudo foi efetuada a subscrição de capital conforme item 12 supra. Porém, entendemos que este Laudo não pode ser utilizado para tal finalidade, por não existir embasamento legal que fundamente tal procedimento. Nesse procedimento adotado pelo contribuinte, foi apurado um suposto “ÁGIO”, o qual foi justificado como resultado da diferença entre o Patrimônio Líquido contábil e o valor apurado através do Laudo, conforme podemos verificar na cópia do lançamento efetuado pelo contribuinte em Dezembro de 1988 (ANEXO IV);

O contribuinte foi questionado quanto ao fundamento legal para tais procedimentos. O embasamento legal alegado pelo contribuinte seria o disposto no Art. 259, do RIR/80 (atual artigo 385, do RIR/99), Lei 6.404/76 (ANEXO V). Em tais dispositivos legais estão estabelecidos que caso o custo de aquisição seja superior ou inferior ao percentual de participação societária adquirida sobre o Patrimônio Líquido da coligada ou controlada, poderá ocorrer o Ágio ou Deságio, respectivamente. E o citado dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda estabelece que o lançamento desse Ágio ou Deságio deverá indicar o fundamento econômico para sua ocorrência. Porém, entendemos que tal base legal não se enquadraria na situação fática em questão, tendo em vista que esse dispositivo trata da questão da efetiva aquisição de um investimento quando ocorre o desembolso na aquisição de investimentos por valor maior ou menor do que o registrado no Patrimônio Líquido da empresa investida. Nestes casos, esses valores desembolsados a maior ou a menor devem estar devidamente fundamentados e justificados quanto aos seus aspectos econômicos;

Pelas documentações apresentadas pelo contribuinte, em suma, algumas considerações legais devem ser efetuadas. A subscrição de capital da maneira como o contribuinte efetuou, baseando-se no Laudo da Empresa de Auditoria Externa, em que foi procedido à reavaliação dos investimentos que a empresa IPC LTDA. possui na empresa REFRIGERANTES DO OESTE, com o objetivo de aumento de capital em outra empresa, no caso a IPC S/A, conforme já mencionado no itens anteriores, carece de uma clara fundamentação legal;

A contabilização da citada Reavaliação e seus efeitos fiscais e tributários, entendemos que também não estão de acordo com as normas contábeis e fiscais. O contribuinte considera que os efeitos da Reavaliação do Investimento produziu os efeitos legais, contábil e fiscal somente na empresa que “recebeu” o aporte de capital, no caso a empresa IPC S/A. Conforme verificado, essa Reavaliação, quanto aos seus aspectos contábeis e fiscais, não foram registrados na IPC LTDA. Entendemos que tal procedimento também não encontra suporte na legislação tanto contábil como fiscal, pois resulta em acréscimo (valorização) indevido no custo do Investimento e que no futuro não resulta em nenhum ganho de capital;

Portanto, em resumo o quadro de participações societárias que identificamos é o a seguir exposto:



*Do quadro acima, destacamos que a empresa I — IPC S/A, possuía 100% de participação na empresa II — IPC LTDA, e esta, por sua vez, possuía 54,0466% da empresa III — ROSA. A situação de interesse da fiscalização está relacionada à **Baixa do Investimento relativo à Participação que a empresa I detinha na empresa II, ocorrida em 08/10/1998, através da proposta de resgate das quotas de capital pela empresa II, pelo valor de R\$ 9.589.086,82, sendo que nessa operação o valor das***

quotas para efeito de resgate foi estipulado em montante superior a mais de quatro vezes o valor efetivo das quotas, conforme pode ser observado na Alteração contratual de n. 05 e, considerando as situações conforme citado nos itens 13 e 14 supra, na contabilidade do contribuinte foi apurado um resultado negativo, que é um dos objetivos originários da presente fiscalização; (ANEXO VI) (grifamos)

Por força dos fatos descritos, a autoridade fiscal efetuou a recomposição das equivalências patrimoniais ocorridas entre 1988 e 1998, que são demonstradas mediante quadros que integram o Termo de Constatação. Também procedeu à recomposição dos resultados dos exercícios, conforme ajustes, bem assim o patrimônio líquido da empresa IPC Ltda.

Com a efetivação dos ajustes, assim concluiu a fiscalização:

Quanto ao valor do Investimento registrado no Ativo Permanente da IPC S/A, devemos ressaltar que a fiscalização considerou como valor originário relativo ao custo do Investimento, a importância de Cz\$ 5.125.999,00, tendo em vista o disposto no item 12 supra e que entendemos como o documento legalmente válido como custo originário do Investimento, conforme consta na Alteração do Contrato Social da INSUELA PEREIRA, CONTI & CIA LTDA., Alteração de nº 04, onde está registrada a transferência das quotas da empresa pelo valor mencionado. Partindo-se desse valor em 1988, efetuamos o DEMONSTRATIVO DE CORREÇÃO MONETÁRIA — INSUELA PEREIRA E CONTI — INVEST. PARTICIP. S/A — conta INVESTIMENTOS – subconta IPC LTDA., onde estão registrados os cálculos das novas Equivalências Patrimoniais bem como das Correções Monetárias (ANEXO XIII);

Outro aspecto que deve ser ressaltado é que a Fiscalização entende que legalmente a diferença entre o valor citado no item anterior de Cz\$ 5.125.999,00, que é o montante relativo a transferência das quotas da IPC LTDA. e o valor do Patrimônio Líquido desta, no valor de Cz\$ 2.877.050.968,01, existe um “ganho” e que, portanto, deve ser considerado. Assim sendo, a diferença entre esses valores de Cz\$ 2.871.924.969,01, deve ser considerada um “deságio” que deverá ser deduzido quando da baixa do Investimento. Pois a empresa adquiriu um investimento por um valor que seria substancialmente inferior ao seu valor patrimonial efetivo. Caso não seja considerada tal hipótese, o contribuinte estará auferindo um ganho quando da baixa ou alienação, o qual não estaria sofrendo a tributação legal devida. Esse “deságio” está demonstrado no DEMONSTRATIVO DE CORREÇÃO MONETÁRIA— INSUELA PEREIRA E CONTI - INVEST. PART. S/A — conta INVESTIMENTOS —subconta IPC LTDA. — DESÁGIO (ANEXO XIV);

(...)

Com base em todos esses ajustes efetuados, apuramos que o resultado na operação de baixa do investimento na IPC S/A, conforme mencionado no item 19, supra, que está consolidado

no DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DA OPERAÇÃO DE BAIXA DO INVESTIMENTO, onde apuramos que, na realidade, resultou em um ganho líquido na citada operação de R\$ 7.644.571,97 (ANEXO XVII);

Um outro aspecto a ser considerado refere-se à distribuição de dividendos sobre Lucros Acumulados repassado ao sócio MILTON INSUELA PEREIRA, CPF 025.694.697-34, ocorrida durante o período base de 1998, conforme detalhado no DEMONSTRATIVO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE VALORES DISTRIBUÍDOS AO SÓCIO (ANEXO XIX). Após efetuadas todas as recomposições nos Resultados de cada exercício bem como do Balanço Patrimonial, apuramos que a empresa não terá Lucros Acumulados para efetuar a distribuição aos sócios, conforme pode ser visualizado no DEMONSTRATIVO DE CORREÇÃO MONETÁRIA — INSUELA PEREIRA E CONTI PARTICIPAÇÕES S/A — Conta LUCROS ACUMULADOS (ANEXO XX). Portanto, todos os valores distribuídos no ano de 1998, ao sócio supracitado, devem ser considerados como rendimentos tributáveis e, portanto, sujeitos ao Imposto de Renda retido na fonte.

Com a notificação dos lançamentos, a interessada apresentou impugnação, na qual, em síntese, apresentou os seguintes argumentos:

- A infração é duas vezes suposta, a primeira pelo Fiscal que viu o que não existe e deixou de ver o que existiu e a segunda pela impugnante que se vê obrigada a impugnar por adivinhação, supondo ter sido apontada certa infração, depois de realizar um esforço de ilações indiretas e numéricas a que os autos induzem. Nestes autos faltam requisitos básicos do processo administrativo fiscal que são a especificação da infração cometida, com apontamento do dispositivo legal específico que a tipifique;

- Os autos de infração impugnados não conseguem descrever a suposta infração omitida, nem capitulá-la de modo claro na lei de regência, o que pode induzir a nulidade do processo. A amplitude dos dispositivos apontados como infringidos não permite identificar o comportamento infrator da impugnante no ano de 1998, pois não houve qualquer omissão de receita, tendo todas as receitas sido contabilizadas, inclusive a proveniente do resgate de quotas da Insuela Pereira, Conti & Cia. Ltda., que passar-se-á a ser citada como IPCL;

- Não houve custos, despesas, encargos, provisões ou participações realizadas durante 1998 que tenham sido indevidamente deduzidas do lucro líquido. No resgate das quotas do IPCL a impugnante teve perda e não ganho de capital;

- O cálculo e apuração do ganho ou perda de capital se faz por confronto com o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente. O valor corrigido das quotas da IPCL é R\$ 20.373.389,21, com o valor auferido com o resgate das mesmas

R\$ 9.589.086,82, mais R\$ 48.884,00, recebidos dos antigos quotistas, resultando uma perda de R\$ 10.735.418,39, valor reduzido para R\$ 8.313.679,40, face a aplicação da legislação;

- O auditor alterou dados contábeis do período-base de 1988. O valor do resgate é o único fato pertinente ao período-base de 1998, não pertencendo ao ano de 1998 a formação do custo do investimento;

- O auditor ignorou os fatos concretos, formal e juridicamente documentados, além de devidamente registrados na Junta Comercial e contabilizados, que provam que a impugnante, em 1988, pagou ágio de Cz\$ 4.573.724.699,00 com base em avaliação realizada na forma da lei;

- O fisco não tem o direito de remexer na contabilidade dos contribuintes, com ou sem razão, pois há limitação de tempo, de modo a garantir ao contribuinte um mínimo de segurança jurídica e esse tempo já se esgotou;

- Preliminarmente, já houve decadência, com base no artigo 150, § 4º do CTN. Cumpre ressaltar que, quando a declaração da contribuinte não resultar imposto a pagar ou a restituir, há sempre o lançamento de valor zero ou negativo. O decurso do prazo em branco é homologado automaticamente. Esta homologação tem o efeito legal da extinção do crédito tributário e a contabilidade da contribuinte se cristaliza como boa para os efeitos fiscais, ficando insuscetível de discussão daí em diante, razão pela qual deve ser acolhida a preliminar de decadência;

- No investimento houve um ágio de Cz\$ 4.573.724.699,00, resultando num custo atualizado em 31/12/1998 de R\$ 20.373.389,21, maior que o valor obtido com o resgate.

Em 12 de julho de 2002, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Campo Grande **declarou a nulidade do lançamento por vício formal**, com o correspondente Recurso de Ofício ao Conselho de Contribuintes.

A 8ª Câmara do primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **deu provimento** ao Recurso de Ofício, **para anular a decisão da DRJ**, conforme Acórdão n. 108-07.556, cuja ementa transcrevemos a seguir:

VÍCIO FORMAL — NULIDADE — INEXISTÊNCIA — Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação. No caso em análise, havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, posto que complexas.

Os autos foram baixados em diligência para que fosse dada ciência à interessada.

Cientificada do Acórdão nº 108-07.556 em 20/06/2005, a empresa apresentou Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), requerendo a confirmação da decisão administrativa de primeira instância.

Em 10 de março de 2009, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o Acórdão nº 9101-00.040, que **negou provimento** ao Recurso, por unanimidade de votos, e determinou o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento de origem, para o enfrentamento do mérito, conforme ementa a seguir transcrita:

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Oferecendo os autos possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, deve ser confirmado o acórdão da Câmara que deu provimento ao recurso de ofício contra a decisão de primeira instância que anulava o auto de infração, determinando-se que a DRJ competente prossiga no exame do mérito.

Em sessão realizada em junho de 2010, a mesma 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Campo Grande decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL.

As ementas a seguir resumem o entendimento exarado naquela instância de julgamento:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

A perda do direito, decorrente da ocorrência do fato decadencial, de se praticar o ato de lançamento não se confunde com a possibilidade de correção de lançamentos contábeis incorretos que possuem implicações de ordem tributária. O direito de o Fisco averiguar fatos ocorridos em períodos passados está protegido pela lei, mormente quando esses fatos repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros que implicam em pagamento a menor dos tributos devidos.

OPERAÇÃO SOCIETÁRIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL POR MEIO DE CONFERÊNCIA DE AÇÕES. VALOR REAL DAS AÇÕES. INEXISTÊNCIA DE ÁGIO.

Numa operação de integralização de capital de sociedade, efetivada por meio de conferência de ações, deve ser considerado o valor real das ações fixado em relação ao patrimônio líquido da companhia. Cabe ressaltar que tal

operação societária não possui o condão de produzir ágio, nem mesmo comporta a transferência de ágio eventualmente apurado na aquisição originária das ações.

ÁGIO CONSTITUÍDO SOBRE TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários possam ter atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. Deve ser glosado eventual ágio constituído nessas condições.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Ao se definir a matéria tributável na autuação principal, o mesmo resultado é estendido à autuação reflexa, face à relação de causa e efeito existente.

Contra a nova decisão de 1ª instância a empresa interpôs Recurso Voluntário, no qual repete, basicamente, os argumentos da impugnação, que podem ser assim resumidos:

- a) O processo é por demais extenso e boa parte dos documentos acostados não guarda conexão com a infração;
- b) Houve afronta aos princípios da moralidade e da impessoalidade, dada a existência de vícios essenciais na acusação, como a falta de descrição do comportamento infringente;
- c) Não houve qualquer irregularidade na escrituração contábil da empresa no ano de 1998;
- d) Que a decisão recorrida se contradiz ao dizer, na mesma ementa, que o ágio existe e não existe;
- e) Como preliminar, alega a decadência do direito do Fisco de desconsiderar ou desconstituir operações realizadas há mais de dez anos;
- f) Alega, ainda, que houve prescrição intercorrente entre a data do lançamento e a apreciação dos fatos, dado que o Contribuinte não pode ficar à mercê dos trâmites burocráticos do Fisco.
- g) Contesta, em suma, todos os argumentos da decisão recorrida, em longas refutações individuais.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A defesa distribui seus argumentos em duas linhas: preliminares e de mérito, que serão analisados separadamente.

1. Das preliminares

De início, conquanto não seja objeto de impugnação específica, convém lembrar que a tese da prescrição intercorrente não é admitida no processo administrativo tributário, até porque, na hipótese, o prazo prescricional sequer se iniciou, o que só ocorre, conforme entendimento do STJ, com a constituição definitiva do crédito, ou seja, com o trânsito em julgado na esfera administrativa.

Nesse sentido o teor da Súmula n. 11 deste Conselho:

Súmula CARF n.º 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Quanto à decadência, também não pode prosperar o entendimento defendido pela Recorrente, dado que o Auto de Infração se refere a ocorrências do ano-calendário de 1998 e foi devidamente cientificado à interessada em agosto de 2001.

A alegação de que a decadência, além de fulminar o direito de constituição do crédito tributário, também “cristalizaria todos os registros contábeis efetuados pela empresa” não pode ser acolhida, visto que o fenômeno não atinge o direito de verificar e analisar fatos, documentos ou atos jurídicos que tenham servido de base para autuações tempestivas. Inexiste na legislação tributária a preclusão de tal direito, dado que a pertinência, validade e cabimento de atos pretéritos pode ser revista pelo Fisco, especialmente quando deles decorrerem efeitos tributários posteriores, em períodos não atingidos pela decadência.

E foi exatamente isso o que aconteceu no presente processo, em que a autoridade fiscal corrigiu valores e procedimentos contábeis, atualizando-os e recalculando-os. Não existe limitação temporal para os trabalhos de auditoria fiscal quando de sua análise depende a verificação e a eventual correção de exercícios futuros.

Entendo, pois, que não se aplicam ao caso em tela as hipóteses de decadência previstas no Código Tributário Nacional e suscitadas pela Recorrente.

Também não procede o argumento de que houve nulidade no lançamento, pois o servidor identificou o sujeito passivo, descreveu os fatos e quantificou a matéria tributável, depois de várias intimações feitas ao Contribuinte. Para tanto, elaborou diversos anexos e explicou, detalhadamente, os procedimentos e os cálculos da equivalência patrimonial e as recomposições dos respectivos valores, como já relatado neste voto.

Ressalte-se, inclusive, que este Conselho já se manifestou pela inocorrência de vício formal nos autos e, no mesmo sentido, entendo que neles não há qualquer defeito de natureza material, capaz de mitigar os efeitos que lhes são próprios.

Assim, voto por afastar as preliminares trazidas pela Recorrente.

2. Do mérito

De início, convém lembrar que a equivalência patrimonial é o método adequado para a avaliação de investimentos relevantes em pessoas jurídicas, conforme já dispunham os artigos 258 e seguintes do RIR/80, em vigor ao tempo dos fatos:

Art. 258. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404/76, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 67, XI):

I - em sociedades controladas; e

II - em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social.

(...)

Art. 259. 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 1.598/77, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no art. 260; 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 1.598/77, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 20, § 2º):

(...)

Art. 260. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648/78, art. 1º, III):

(...)

*Art. 261. O valor do investimento na data do balanço (art. 259, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 347), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no art. 260, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 22).
(...)*

Art. 262. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 261, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648/78, art. 1º, IV).

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 23, § único, e Decreto-Lei nº 1.648/78, art. 1º, IV).

A partir da base legal aplicável à espécie, a fiscalização analisou detalhadamente a contabilidade e os documentos das empresas envolvidas na operação. Daí porque não pode prosperar o argumento de ausência de descrição da infração, visto que a autoridade lançadora expressamente consignou, no corpo do próprio Auto de Infração:

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Procedimento de fiscalização conforme determinado no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0140100.2000.00198-1, relativo ao período-base de 1998, onde foram apurados elementos que indicavam que, em tese, poderiam estar ocorrendo possíveis inconsistências em relação ao resultado do período, onde foi apurado um prejuízo de R\$ 8.313.679,40. Esse resultado foi originado por operação de baixa na conta do Ativo Permanente Investimento, transação essa concretizada com empresas controladas e coligadas.

Durante os trabalhos de auditoria, a empresa foi, por diversas vezes, intimada a esclarecer as divergências e inconsistências apuradas na escrituração contábil, além de qual seria o embasamento legal para as ocorrências:

Como resultado dos trabalhos da fiscalização, apuramos preliminarmente o crédito tributário devido pelo contribuinte, detalhado em anexo ao TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL. O citado TERMO bem como todos os anexos, foram encaminhados por cópia ao contribuinte, sendo concedido prazo para eventuais manifestações sobre os fatos relatados.

Sobre os fatos constantes no citado TERMO recebemos, através do Sr. Gonçalves, contador à época dos fatos, os seguintes elementos:

A) DEMONSTRATIVO PARTICIPAÇÃO NA ROSA - INSUELA PEREIRA, CONTI & CIA LTDA;

B) DEMONSTRATIVO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DIF IPC/BTN - INSUELA PEREIRA, CONTI & CIA LTDA; BALANÇO PATRIMONIAL e DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DA REFRIGERANTES DO DOESTE S/A de 31/07/98 e 31/08/98;

C) DEMONSTRATIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - IPC LTDA. PARTICIP. ROSA e;

D) cópias de parte das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física de MAURO CONTI PEREIRA, MILTON INSUELA PEREIRA JUNIOR e RAMIRO ALBERTI FILHO.

Destacamos que em relação ao Demonstrativo "A" supracitado, os pagamentos de dividendos e as Equivalências Patrimoniais não constam e/ou são divergentes com as informações constantes nas Declarações de Imposto de Renda entregues pela referida empresa e também, no caso dos dividendos, não foram comprovadas documentalmente.

Em relação ao Demonstrativo "C", os valores das Equivalência Patrimoniais não estão totalmente em harmonia com os valores das Declarações de Imposto de Renda entregues pelo contribuinte.

(...)

Devemos destacar também que o contribuinte não efetuou nenhuma consideração sobre a contabilização da Reavaliação efetuada e seus eventuais efeitos fiscais. As reavaliações possuem regras contábeis e fiscais a serem observadas e, entendemos, que as mesmas não foram devidamente observadas. Não encontramos evidências contábeis de registro das Reavaliações no Ativo Permanente ou de Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido nas contabilidades das empresas envolvidas.

(...)

Pelo todo exposto, entendemos que esta ação fiscal deverá ser concluída conforme disposto no TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL - complementar. O montante da presente autuação está devidamente demonstrado conforme descrito no ANEXO XVIII, do citado Termo e fazemos aqui uma retificação, onde deve ser considerado como valor do LUCRO/PREJUÍZO APURADO PELA AUDITORIA o valor de R\$ 5.165.074,50 e o valor da BASE DE CÁLCULO APURADO PELA AUDITORIA o valor de R\$ 5.162.640,06, conforme consubstanciado no presente Auto de

Resta, portanto, demonstrada a descrição pormenorizada dos procedimentos de auditoria e os fundamentos da autuação.

Cabe-nos, neste passo, analisar a figura do ágio ocorrido no caso sob exame.

Para melhor compreensão da matéria, convém reproduzir a sequência cronológica dos fatos, ressaltando, de plano, que a sistemática de apuração do ágio deve seguir o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

O inciso II do comando supracitado revela que o ágio corresponde à diferença entre o custo e o valor do patrimônio líquido à época da aquisição. Dessa forma, faz-se necessário verificar se o ágio contabilizado pela autuada corresponde, em alguma medida, à diferença entre os valores do custo e do patrimônio líquido da empresa.

Nos termos da decisão recorrida, a sequência dos fatos pode ser assim descrita:

A composição societária da IPC Ltda, em 30/11/1988, era:

Quotista	Quant. Quotas	Quotas em Cz\$	% no Capital
Milton Insuela Pereira	4.885.590,6	4.885.590,6	95,3
Maria Gecilda Conti Pereira	237.333,8	237.333,8	4,6
Milton Insuela Pereira Junior	3.075,6	3.075,6	0,0
Total	5.126.000,0	5.126.000,0	100,0

A impugnante IPC S/A foi constituída em 06/12/1988, como sociedade de responsabilidade limitada, com a denominação de Insuela Pereira e Conti — Investimentos e Participações Ltda. Até 10:00 horas do dia 15/12/1988, pertencia ao grupo familiar doravante denominado Família Insuela Pereira, sendo que suas quotas pertenciam diretamente a algumas pessoas físicas pertencentes a aquele clã familiar, com capital social de Cz\$ 472.500,00, com a seguinte lista de cotistas:

Quotista	Quant. Quotas	Quotas em Cz\$	% no Capital
Milton Insuela Pereira	450.355	450.355,00	95,3
Maria Gecilda Conti Pereira	21.854	21.854	4,6
Milton Insuela Pereira Junior	291	291	0,0
Total	472.500	472.500	100,0

No dia 15/12/1988, a empresa foi transformada em sociedade por ações, passando a denominar-se Insuela Pereira e Conti — Investimentos e Participações, mantendo cada sócio a mesma quantidade de ações da anterior quantidade de quotas, de valor nominal de Cz\$ 1,00 cada ação ordinária (fls. 607).

No mesmo instrumento de alteração societária, em seguida foi elevado o capital social da IPC S/A para Cz\$ 6.167.050.499,00, aumento de Cz\$ 6.166.577.999,00 que foram subscritos e integralizados pelos sócios na mesma proporção das ações possuídas, mediante conferência de quotas de capital de emissão da Insuela Pereira, Conti & Cia. Ltda., avaliadas conforme Laudo de Avaliação datado de 30/11/1988, conforme abaixo:

Quotista/Acionista	Quotas Conferidas IPCL	Ações Recebidas da IPCSA
Milton Insuela Pereira	4.885.590,6	5.877.365.492
Maria Gecilda Conti Pereira	237.333,8	285.512.561
Milton Insuela Pereira Junior	3.074,6	3.699.946
Total	5.125.999,0	6.166.577.999

O capital social da IPC S/A, de Cz\$ 6.167.050.499,00 passou a ser:

Acionista	Quant. Ações	Ações em Cz\$	% no Capital
Milton Insuela Pereira	5.877.815.847	5.877.815.847	95,3
Maria Gecilda Conti Pereira	285.534.415	285.534.415	4,6
Milton Insuela Pereira Junior	3.700.237	3.700.237	0,0
Total	6.167.050.499	6.167.050.499	100,0

Não houve, portanto, alteração substancial de participação societária dos acionistas/cotistas de ambas as empresas e sim a “criação de valor” sem a correspondente tributação da disponibilidade econômica e jurídica adquirida (CTN, art. 43), conforme se depreende da sobreposição de sócios/acionistas nos quadros de subscrição de ações da IPC S/A e dos cotistas da IPCL.

Inexistiu negociação e, portanto, inexistiram de fato a subscrição e as alterações de capital social; trata-se de operações entre

pessoas ligadas e empresas controladas ligadas a um mesmo grupo familiar e econômico, haja vista a coincidência entre os quadros de sócios e acionistas da investidora e da investida.

Assim, 100% do capital da IPC Ltda. passou — formalmente — a pertencer a IPC S/A. Não ocorreu, contudo, qualquer transferência efetiva da propriedade das ações. Em outras palavras, as ações da impugnante continuaram pertencendo, de fato, aos mesmos proprietários.

Este me parece o ponto crucial do processo e a respeito dele passo a tecer breves considerações.

Como se sabe, o ágio corresponde à diferença entre o **custo de aquisição** de um investimento e o seu valor patrimonial. Isso significa que a figura do ágio decorre do fato de uma das partes se comprometer a pagar à outra, pela aquisição do investimento, um valor superior àquele registrado no patrimônio líquido. A expressão “pagar” pode ser entendida em sentido amplo, contemplando diversas modalidades, desde que todas impliquem algum tipo de desembolso ou ônus para o adquirente.

Filio-me à corrente que admite o ágio em transações com partes relacionadas, denominado popularmente como “ágio interno”, pois inexistia, ao tempo dos fatos, no direito positivo brasileiro, vedação à sua ocorrência. Embora contestado na esfera contábil, é possível, na seara tributária, que uma empresa do mesmo grupo econômico venha a adquirir de outra algo por valor superior àquele contabilizado.

E mais: nada impede que a operação seja considerada, para fins tributários, como legítima, desde que praticada sob **condições normais de mercado**. Claro que as operações internas exigem, justamente em razão de sua peculiaridade, uma análise mais profunda, pois nem sempre as operações entre partes relacionadas refletem a realidade dos fatos, tal qual ocorreria se o negócio jurídico fosse realizado com terceiros independentes.

Assim, deve o intérprete atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o *propósito negocial*, o efetivo *pagamento ou desembolso* pela aquisição, a *sequência cronológica* das operações e, sobretudo, a análise *entre as posições inicial e final* de cada interveniente.

Tudo isso implica dizer que as operações entre partes relacionadas devem ser testadas sob o princípio do *arm's length*, de tal sorte que os preços e as demais condições da aquisição sejam compatíveis com aqueles que seriam normalmente utilizados no mercado, a partir de princípios econômicos como a livre concorrência e a livre manifestação da vontade.

A Recorrente afirma, *textualmente*, que o “terceiro” envolvido na operação foi a **empresa de auditoria independente** que elaborou o laudo de avaliação. Ora, certamente não é este tipo de “terceiro” que a hermenêutica reclama, mas sim alguém alheio à sociedade (ainda que pertencente ao mesmo grupo econômico), até porque auditores independentes sempre são “terceiros”, como a própria denominação está a indicar.

Parece-me incontroverso que as operações societárias apresentadas apenas ensejaram, para o patrimônio da impugnante, um ágio constituído artificialmente sobre suas próprias ações. E foi sobre este pretensão ágio que a fiscalização glosou a amortização, em

Como bem descrito na decisão ora recorrida:

Assim, o “ágio” foi constituído porque os acionistas da IPC S/A, negociando consigo mesmos, já que eram também sócios da empresa IPC Ltda., aceitaram receber, pelo valor de Cz\$ 6.166.577.999,00, a totalidade das quotas da IPC Ltda. que pertenciam a eles próprios.

Não houve, portanto, na constituição desse “ágio”, a participação de qualquer agente econômico estranho aos acionistas da impugnante (IPC S/A) que, de alguma forma, agregassem algum novo elemento econômico ao empreendimento. No plano dos fatos, nenhuma riqueza nova foi agregada ou mudou de mãos.

Entendo, à luz dos fatos, que os sócios da IPC Ltda. apenas transferiram as suas quotas para a IPC S/A, atribuindo-lhes um valor substancialmente maior que o original.

Um raciocínio sempre interessante nos leva a analisar os casos de ágio como um “filme completo”, cuja compreensão pode ser diferente (e normalmente se mostra mais adequada) do que a simples verificação de cada fato isoladamente.

Pois bem.

Ao apreciarmos o “filme completo” dos autos chegamos à conclusão de que a participação societária dos interessados continuou idêntica, ainda que revestida de diferente roupagem jurídica. Percebe-se, à evidência, que igual patrimônio continuou a pertencer às mesmas pessoas, e que ninguém pagou ou desembolsou qualquer valor em razão de tais operações.

Aqui nem se discute a controversa figura do ágio interno: não há terceiro, nem empresa veículo nem aquisições ou reorganizações societárias, mas a simples transferência de patrimônio de uma empresa para outra, sem qualquer fator econômico ou jurídico que dê causa à figura do ágio.

Entendo que, na hipótese, o que realmente ocorreu, num primeiro momento, foi a mera reavaliação dos valores patrimoniais que, como é cediço, deve obedecer ao **princípio da neutralidade**, ou seja, não pode gerar direito de crédito ao Fisco nem tampouco benefício para o particular. Apesar disso, tal reavaliação sequer foi contabilizada na sociedade limitada, como nos informa a autoridade fiscal.

Ademais, como não houve qualquer despesa paga ou incorrida na operação, não há de falar em despesa futura a lançar no ativo permanente a título de ágio, que se mostra, portanto, completamente descabido e, por conseguinte, não pode ser considerado na apuração do IRPJ e da CSLL quando de sua realização, pela baixa do investimento por alienação.

Daí porque entendo correta a glosa dos referidos valores pela fiscalização, posto que o custo de aquisição da participação societária levado à IPC S/A deveria corresponder ao valor patrimonial das cotas da IPC Ltda., e não ao valor artificial e

unilateralmente inflado descrito como ágio, na medida em que tal rubrica não se originou de uma operação típica de mercado, albergada pelo princípio do *arm's length*.

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGOLHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

A presente declaração de voto tem por objeto esclarecer a razão pela qual acompanhei o voto do Relator apenas por suas conclusões.

Com o respeito devido e merecido ao Relator, peço licença para divergir de seu entendimento no tocante ao seguinte trecho do voto:

Filio-me à corrente que admite o ágio em transações com partes relacionadas, denominado popularmente como “ágio interno”, pois inexistia, ao tempo dos fatos, no direito positivo brasileiro, vedação à sua ocorrência. Embora contestado na esfera contábil, é possível, na seara tributária, que uma empresa do mesmo grupo econômico venha a adquirir de outra algo por valor superior àquele contabilizado.

*E mais: nada impede que a operação seja considerada, para fins tributários, como legítima, desde que praticada sob **condições normais de mercado**. Claro que as operações internas exigem, justamente em razão de sua peculiaridade, uma análise mais profunda, pois nem sempre as operações entre partes relacionadas refletem a realidade dos fatos, tal qual ocorreria se o negócio jurídico fosse realizado com terceiros independentes.*

É que, conforme já manifestado em diversas outras ocasiões, entendo que não há que se falar em ágio quando o investimento é realizado em outra empresa do mesmo grupo econômico - ágio interno.

Isso porque, embora o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, que veicula o conceito jurídico de ágio, não excepcione as operações realizadas dentro de um mesmo grupo

econômico, o fato é que a doutrina contábil, por razões óbvias, sempre interpretou esse dispositivo restritivamente, inadmitindo a formação do chamado “*ágio interno*”.

Veja o que o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações¹ - FIPECAFI, já em 1994, afirmava sobre o assunto:

Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor de equivalência patrimonial e, nos casos onde os investimentos foram feitos através de subscrições em empresas coligadas e controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. (Grifamos)

(...)

Observe-se, ainda, que a legislação de natureza contábil surgida a partir de 2007 (portanto, após a ocorrência dos fatos ora sob exame) somente veiculou a interpretação dos diversos órgãos técnicos sobre o assunto. Em outras palavras, não houve naquele momento qualquer alteração no mencionado art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77. O que houve foi a institucionalização, por atos infralegais, da interpretação daquela norma. Confira:

Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

(...)

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

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

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

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

(...)

Resolução CFC nº 1.110/2007:

(...)

120 O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

(...)

Pronunciamento Técnico CPC nº 04-R1:

(...)

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

(...)

Orientação Técnica CPC 02/2008:

(...)

50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.

Ora, como a correta interpretação do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 não acolhe a formação de “*ágio interno*”, não posso aderir ao entendimento do Relator, que em tese o admite.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto