



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

Processo nº	10183.723840/2013-20
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-002.019 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	04 de maio de 2016
Matéria	IRPJ/CSLL. ÁGIO. TRANSFERÊNCIA
Recorrente	ALL-AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A E OUTROS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica de mesmo grupo, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA (150%). CABIMENTO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indeutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

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.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO

A impugnação instaura o contencioso administrativo. Fatos não expressamente impugnados são incontrovertíveis, sendo albergados pela coisa julgada administrativa. Não há que se conhecer, somente em grau recursal, matéria não discutida em primeira instância, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição.

NULIDADE DA DECISÃO. INOVAÇÃO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA.

Se a decisão analisou e rejeitou motivadamente os argumentos de defesa dirigidos contra o fundamento do lançamento, o fato de aduzir outras razões para manter o lançamento não configura alteração do fundamento do lançamento, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com os argumentos de defesa e usasse outro argumento para manter o lançamento.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos

Documentos assinados digitalmente conforme nº 10183.723840/2013-20 de 24/05/2016 Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010, 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

O vínculo societário (investidora/investida), incontroverso, entre a pessoa jurídica apontada como responsável tributária e aquela outra tida como contribuinte é insuficiente, por si só, para a caracterização do interesse comum, para fins de imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN. De igual modo, esse dispositivo legal não serve para a imputação de responsabilidade tributária pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, para o que seria requerido diferente enquadramento legal, além do que a responsabilização recairia não sobre a pessoa jurídica, mas sobre aqueles administradores que teriam praticado tais atos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, ficando vencidos: os conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas (Relator), quanto à exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A (designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha); o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, relativamente à multa qualificada e à incidência dos juros de mora sobre a referida multa; e o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, no que tange às demais matérias. o Conselheiro Waldir Veiga Rocha, relativamente à matéria principal, acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

Em procedimento de fiscalização, a empresa em referência foi autuada e notificada a recolher crédito tributário de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 15.957.249,86, incluindo acréscimos legais (fls. 2).

O contribuinte foi cientificado em 24/9/2013 (fls. 2.259).

A fiscalização apurou os seguintes fatos e infrações (fls. 29/51):

I. Histórico societário da empresa

- 6/10/1988 - constituída com a denominação social de FERRONORTE S/A - FERROVIAS NORTE BRASIL(doravante FERRONORTE).
- 14/07/1998 – aprovado o Protocolo de Incorporações de Ações e Justificação, firmado em 10/04/1998, que tem por objeto a incorporação de todas as ações da FERRONORTE pela FERROPASA - FERRONORTE PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 02.457.269/0001-27 (denominação social alterada em 05/04/2002 para BRASIL FERROVIAS S/A), constituída em 11/02/1998, convertendo a Companhia em sua subsidiária integral.
- 15/12/1998 – a FERRONORTE deixou de ser subsidiária integral da FERROPASA - FERRONORTE PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 02.457.269/0001-27 (BRASIL FERROVIAS S/A), que passou a ser sua controladora, proprietária de, no mínimo, 96% (noventa e seis por cento) das ações representativas do capital social da companhia.
- 28/12/2007 – passa a ser controlada pela empresa NOVA BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ nº 09.371.732/0001-62, originada da cisão parcial da BRASIL FERROVIAS S/A em 28/12/2007.
- 3/11/2008 - a denominação social da companhia foi alterada para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S.A.
- 15/10/2009 - a NOVA BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ nº 09.371.732/0001-62, então subsidiária integral da MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.085.491/0001-95, foi incorporada por esta, que passou a ser a controladora direta da companhia.
- 11/02/2010 - aprovada a incorporação pela companhia da parcela cindida do patrimônio da MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.085.491/0001-95, cujo capital pertencia integralmente à ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, (haja vista que a outra sócia, a empresa ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, lhe cedeu, em 30/12/2009, a única quota de capital de que era possuidora).

III. Origem do ágio

- Em 16/6/2006, a AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A (ALL - LOGÍSTICA) adquire a Brasil Ferrovias S/A (BF) e a Novoeste (NO), em operação de incorporação de ações na qual essas empresas passaram a ser suas subsidiárias integrais.

- O ágio total registrado na aquisição foi de R\$ 2.496.807.000,00 (fls. 39).
 - Não houve nenhuma inversão financeira (pagamento em espécie) pela ações, ocorrendo, pois, mera substituição de ações, recebendo os acionistas convertidas em subsidiárias integrais, novas ações de emissão da ALL - INA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60.

IV. Da transferência do ágio

- A amortização do ágio em comento, sob o ponto de vista fiscal, não seria vantajosa para a *holding* ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, já que suas despesas e receitas advêm, via de regra, de equivalência patrimonial, que são neutras tributariamente.

- Em 3/12/2007, a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60 (ALL) juntamente com a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 07.749.207/0001-02 (ALL Participações), adquiriram a empresa J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e integralizaram o capital social (ainda apenas subscrito), em moeda corrente, no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais), proporcionalmente à participação de cada uma, qual seja, 499 quotas da ALL e 1 quota da ALL Participações (quota esta posteriormente cedida para a ALL).

- Na mesma data da aquisição, resolveram aumentar o capital social de R\$ 500.00 (quinhentos reais) para R\$ 2.512.083.580.00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil, quinhentos e oitenta reais), aumento subscrito e integralizado pela ALL, mediante a conferência dos seguintes bens: b1) totalidade das ações ordinárias e preferenciais da BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ n° 02.457.269/0001-27; b2) totalidade das ações ordinárias e preferenciais da NOVOESTE BRASIL S/A, CNPJ n° 07.593.583/0001-50.

- Em 28/12/2007, após a cisão parcial da BRASIL FERROVIAS, a FERRONORTE, passou a ser controlada pela NOVA BRASIL FERROVIAS.

- Segundo a impugnante a cisão foi efetuada para separar a parte do investimento que não pertencia ao Grupo LAIF, acionista minoritário que ingressou com ação judicial com a ALL Logística.

- Em 25/07/2008, a J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.085.491/0001-91, incorporou, a valor patrimonial contábil, as empresas BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ nº 02.457.269/0001-27, NOVOESTE BRASIL S.A., CNPJ nº 07.593.583/0001-50 e NOVA FERROBAN S/A, CNPJ nº 04.004.203/0001-07.

- Em 29/10/2008, as denominações sociais das companhias foram alteradas, passando de Ferrovias Bandeirantes S/A (FERROBAN S/A) para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S/A; de Ferrovia Novoeste S/A (NOVOESTE S/A) para

Norte Brasil (FERRONORTE S/A) para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A.

• Em 5/11/2009, a MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA (nova denominação social da J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) incorporou a NOVA BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ nº 09.371.732/0001-62, com patrimônio líquido contábil de R\$ 169.502.379,49 (cento e sessenta e nove milhões, quinhentos e dois mil, trezentos e setenta e nove reais e quarenta e nove centavos), igual ao investimento detido pela Incorporadora, cujo capital social permaneceu, pois, inalterado.

• Em 30/11/2009, encerrando a operação, foi aprovada a cisão total da empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA, sendo vertidas as parcelas de seu patrimônio líquido cindido (valor contábil) para a ALL Malha Oeste, ALL Malha Paulista e ALL Malha Norte. No caso específico da ALL Malha Norte, o acervo líquido incorporado no valor de R\$ 395.405.821,85 (trezentos e noventa e cinco milhões, quatrocentos e cinco mil, oitocentos e vinte e um reais e oitenta e cinco centavos), correspondeu exclusivamente à participação que a cindida detinha em seu capital social, motivo porque não houve aumento do mesmo.

• Assim, com a cisão total da Multimodal, o valor integral do ágio existente foi transferido para cada sociedade controlada, cabendo à ALL Malha Norte o montante de R\$ 2.050.356.234,91 (dois bilhões, cinqüenta milhões, trezentos e cinqüenta e seis mil, duzentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos).

• A transferência do ágio da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICAS/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, para a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A,CNPJ nº 24.962.466/0001-36, com passagem pela empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA,CNPJ nº 09.085.491/0001-91, é totalmente descabida e inaceitável, pois tal operação somente seria possível em caso de fusão, cisão ou incorporação, com a consequente extinção das empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas, o que não ocorreu no caso presente, O ágio em comento foi transferido em uma operação de aumento de capital, realizado pela ALL - América Latina Logística S/A,na empresa Multimodal Participações Ltda (então denominada J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS EPARTICIPAÇÕES LTDA).

• Ainda que fosse lícito o aproveitamento do ágio pela fiscalizada, tal operação não poderia ter sido engendrada porquanto a empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕESLTDA, malgrado ter sido formalmente constituída de acordo com a legislação vigente, não possuiu nenhum propósito negocial, tendo sido criada tão somente com o propósito de possibilitar a dedução indevida das despesas com a amortização do ágio - gerado na operação de incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

• A Multimodal foi constituída em 15/08/2007, sob a denominação social anterior de J.P.E.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, com sede na Rua Pamplona nº 818, 9º andar, conjunto 92, bairro Jardim Paulista. CEP 01.405-001, São Paulo - SP, e tendo como sócias as Sras. Adriana Vechies Salvini, CPF nº 270.566.928-00, e Linéia Mathias, CPF nº 253.989.218-35, ambas advogadas com inscrição na OAB/SP sob números 218549 e 212026.

• Quatro meses depois, as sócias pessoas físicas retiram-se da sociedade e ingressam como novas sócias as empresas ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A e a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, aumentando o capital da então J.P.E.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para o elevado montante de R\$ 2.512.083.580,00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil, quinhentos e oitenta reais), o qual foi totalmente subscrito e integralizado pela primeira, mediante a totalidade das ações ordinárias e preferenciais representativas do capital social da Brasil Ferrovias S/A., e da Novoeste Brasil S/A. Tal fato já começa a evidenciar a artificialidade e a falta propósito negocial da Multimodal.

• Não parece nada razoável a uma empresa cujo objeto social é ser uma *holding*, participando de outras sociedades, subscrever um capital social tão ínfimo para a finalidade a que se destina. E como se não bastasse ainda não o integraliza. Curioso é que a integralização se deu somente quando da entrada das sócias ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A e a ALL-AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, reais interessadas na criação da Multimodal.

• Desde a sua criação até a entrada das pessoas jurídicas em tela na sociedade, a Multimodal permaneceu inativa, consoante pode atestar a DIPJ exercício 2008, ano calendário 2007. Não houve registro de qualquer despesa operacional, relacionada às suas atividades. Neste mesmo diapasão, nos anos seguintes, 2008 e 2009, já com o novo quadro societário, até a sua cisão total, não constam, nas respectivas DIPJs, registros de despesas comuns à qualquer empresa que de fato esteja operando no mercado, tais como: aluguel da sala comercial onde teria funcionado a empresa; remuneração de empregados, encargos sociais; propaganda e publicidade, etc.

• Reforça a tese de que a Multimodal nunca de fato existiu, o fato de a referida empresa ter apresentado, desde a sua criação até a sua cisão total, uma única Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social - GFIP, na competência 09/2007, informando a ausência de fatos geradores de contribuições previdenciárias. Ainda que tenha sido uma *holding*, nem sequer um único funcionário (uma secretária, por exemplo) laborou na empresa durante toda a sua existência ?

• Em que pese a fiscalizada ter asseverado que a Multimodal foi adquirida com o fito de exercer a gestão de várias empresas do Grupo ALL, não parece razoável que tenha executado essa missão sem o necessário suporte técnico, operacional, administrativo e de recursos humanos, o que, necessariamente, geraria despesas de cunho operacional.

• No que tange à movimentação financeira da Multimodal, conforme dados extraídos da DIMOF - Declaração Informações sobre Movimentação Financeira e dos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo, constatamos que durante o ano de 2007, período em que figuravam como sócias da sociedade as Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies, a mesma, na prática, não existiu. Mais um fato que reforça o argumento de que a Multimodal foi, de forma premeditada, criada artificialmente para servir aos anseios do Grupo ALL e de que as sócias em tela, de fato, não possuíram nenhuma aspiração em seu objeto social.

• Também nessa toada, no ano de 2008, em dezembro (justamente no mês em que houve o ingresso da ALL - América Latina Logística S/A na sociedade), cumpre destacar que ocorreu, na citada conta bancária da empresa, uma única movimentação financeira no montante de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

• Cabe ressaltar, ainda, que tendo em vista o disposto no inciso II, do artigo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, a partir de 01/01/2009, passaram a ser obrigadas a apresentar escrituração contábil digital - ECD através do SPED. Consultando a DIPJ, ano-calendário 2009, da fiscalizada, verificamos que esta é optante pela referida forma de tributação. No entanto, no SPED, a ECD não se encontra autenticada pelo competente órgão de registro. Ou seja, a Multimodal, no referido período, não possui escrita contábil regular.

• O sujeito passivo deixou de comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a suposta gestão, pela Multimodal de operações de logística ferroviária, quer seja na área de transporte ferroviário de cargas, quer seja nas áreas de desenvolvimento de tecnologia ferroviária, e de equipamentos ferroviários na ALL - MALHA NORTE, ALL - MALHA PAULISTA, ALL - MALHA OESTE, ALL - CENTRO OESTE, ALL - EQUIPAMENTOS, ALL - TECNOLOGIA e FERRONORTE LOCADORA DE VAGÕES. Limitou-se a apresentar o contrato social e suas alterações (primeira e segunda), laudo de avaliação contábil do patrimônio líquido e demonstrações contábeis, documentos estes que, tão somente, são insuficientes para a comprovação da efetiva gestão pela Multimodal das operações de logística ferroviária. Uma empresa que tem como missão executar supostas atividades de gestão de logística deveria possuir documentos pertinentes à esta atividade administrativa, tais como: relatórios gerenciais, projetos, indicadores de desempenho, inventários de materiais, planos de metas, etc.

• As Sra Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini foram ou são responsáveis legais por 68 (sessenta e oito) e 83 (oitenta e três) empresas, respectivamente, dentre as quais se inclui a Multimodal, conforme comprovam os relatórios extraídos do sistema "CNPJ" que seguem anexos ao presente processo. Todas estas pessoas jurídicas têm em comum as seguintes características: em quase a sua totalidade, as pessoas físicas em comento figuram como sócias das empresas criadas por um curto espaço de tempo, geralmente em prazo inferior a um ano contado da data do ato constitutivo, transferindo a propriedade das empresas criadas para outras pessoas físicas e/ou jurídicas; várias das empresas sob enfoque foram constituídas no mesmo dia, possuindo números do CNPJ sequenciais; em regra, as razões sociais correspondem a uma seqüência inicial de seis letras, sendo as três primeiras variando aleatoriamente e as três últimas correspondendo às letras "S.P.E"; praticamente todas as empresas que tiveram como sócias as Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini possuem ou, o que é mais comum, tiveram sede exatamente no mesmo endereço constante do ato constitutivo da Multimodal, qual seja Rua Pamplona nº 818, 9º andar, conjunto 92. bairro Jardim Paulista. CEP 01.405-001. São Paulo - SP.

• No que concerne especificamente ao endereço dos sócios a ser informado nos atos constitutivos das sociedades limitadas, cabe pontuar o disposto no Manual de Atos de Registro do referido tipo societário, aprovado pela Instrução Normativa nº 98/2003, do Departamento Nacional de Registro do Comércio - DNRC, que estabelece que, em se tratando de sócio pessoa física, o endereço que obrigatoriamente deve constar no preâmbulo do contrato social é o residencial, o que não ocorreu no ato constitutivo da Multimodal. Foi informado no contrato social, como endereço das sócias, o mesmo logradouro da sede da empresa já citado anteriormente, o qual também consta como endereço sede de dezenas de outras empresas similares. Além disso, consultando as Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF das antigas sócias da Multimodal, referentes ao ano calendário 2007, constatamos que os endereços informados nestas são diferentes do verificado no ato constitutivo em tela.

• O *Modus operandi* é basicamente o mesmo: pessoas físicas constituem empresas, geralmente com objeto social de "holdings", sem nenhum propósito negocial próprio, que são, em curto lapso temporal, adquiridas por outras pessoas, físicas e/ou jurídicas a fim de atender unicamente aos interesses dessas últimas, como por exemplo, a redução da carga fiscal mediante operações de reorganização societária. A criação das referidas sociedades "casca" já é premeditado, pois estas só possuem razão de ser após a transferência de suas propriedades para as reais interessadas.

• É de causar espécie a enorme quantidade de empresas, com as mesmas peculiaridades, em nome das citadas advogadas, denota a existência de uma verdadeira 'indústria' e um comércio de "empresas de prateleira" que só existem no "papel", não existindo de fato e servindo tão somente a satisfazer aos interesses dos novos sócios adquirentes.

• O fato de a Multimodal ter sido constituída pelas mesmas sócias pessoas físicas e ter tido, por ocasião da sua criação, a mesma sede das dezenas de empresas em debate demonstra com clareza solar que a mesma só existiu formalmente. Já foi criada com o objetivo de ser, em curto espaço de tempo, transferida para as novas sócias pessoas jurídicas. Até a retirada das Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini da sociedade, ficou apenas "esperando" o vultoso aporte de capital por parte ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A. a fim de unicamente atender aos interesses do Grupo ALL.

• Por todo o exposto, foi exaustivamente demonstrado que a Multimodal não possuiu propósito negocial, tendo sido criada para servir de passagem para que o ágio, resultante incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A, chegasse ao patrimônio da fiscalizada e das outras empresas cindendas, de modo a permitir que os lucros destas fossem confrontados com a despesa dedutível decorrente da amortização do ágio. O objetivo, portanto, da criação da empresa em comento foi unicamente que a mesma funcionasse como "empresa-veículo" para que o ágio chegasse ao patrimônio da sociedade operativa, reduzindo a sua carga tributária, através de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da citada despesa. Ademais, ocorreu um mau uso da personalidade jurídica da Multimodal para atingir um objetivo que não tem afinidade com a função institucional das sociedades empresárias, que é a exploração da atividade econômica.

• A Multimodal Participações Ltda não possuía investimento adquirido com ágio na Fiscalizada, posto que, conforme demonstrado acima, este originou-se da transferência indevida, em operação de aumento de capital, o que certifica que a amortização efetuada não se enquadra no dispositivo legal retro colacionado.

• A empresa ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, com o propósito de eximir-se do pagamento do IRPJ e da CSLL, utilizou mecanismo tendente a burlar a Fazenda Pública, utilizando-se dolosamente de uma "empresa-veículo", sem propósito negocial e inexistente de fato, criada com o único objetivo de possibilitar o transporte do ágio, a fim de que a fiscalizada pudesse deduzir as correspondentes despesas de amortização da base de cálculo dos referidos tributos.

• Com efeito, tal operação engendrada pelas empresas do Grupo ALL materializa a conduta fraudulenta, prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, na medida em que uma ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal do IRPJ e da CSLL relativo aos anos de 2009 e 2010.

A empresa apresentou impugnação (fls. 2.282/2420), alegando em síntese que:

a) O ágio como elemento contábil e societário surgiu para a MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES em 03/12/2007. Não poderia o Sr. Agente Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu, repita-se, em 2007, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio em 2007 e a ciência, pela Impugnante, dos autos de infração em questão (24/09/2013).

b) Com base em jurisprudência administrativa pacífica não se pode duvidar que ocorreu a decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio em 2007, e, consequentemente, o direito ao seu aproveitamento, ainda que em momento subsequente.

c) As alterações societárias adotadas pela Impugnante e por seu Grupo, deram-se de forma lícita e adequada para atingir seu objetivo final, qual seja: (i) viabilizar a administração de forma eficiente dos negócios da Brasil Ferrovias S/A e Novoeste S/A, em razão da complexidade operacional e societária decorrentes da aquisição dessas companhias, bem como (ii) a implementação do transporte multimodal (o que será demonstrado de forma mais aprofundada adiante).

d) Todas as operações societárias que acarretaram no aproveitamento do ágio pela Impugnante foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes, motivo pelo qual não há como prevalecer a afirmação da Fiscalização de que tal estruturação envolve empresa veículo, sem propósito negocial, devendo, portanto, ser desconsideradas.

e) As operações de transporte de carga seriam concentradas no operador multimodalidade (no caso a companhia Multimodal Participações Ltda.), a quem caberia a função essencial de integrar os diversos tipos de transportes utilizados, até a chegada da mercadoria a seu destinatário final. Nessa medida, caberia a esse operador a contratação do transporte rodoviário (na origem, no destino ou em qualquer outro momento que se fizesse necessário), dos serviços de armazém geral, do transporte ferroviário e de outras atividades meio/fim necessárias para a consecução do transporte da maneira mais rápida, eficiente e competitiva.

f) A criação da Multimodal Participações e a posterior cisão e versão do ágio para as suas controladas é apenas um capítulo da história do Grupo ALL e sua tentativa frustrada de implantação do transporte multimodal. O filme visto como um todo revela que a estrutura societária criada tinha sim propósito negocial, de modo que o aproveitamento do ágio pela Impugnante foi mera decorrência do insucesso do modelo multimodal pretendido, motivo pelo qual não merecem prosperar as autuações em questão.

g) O Sr. Fiscal autuante tenta imputar responsabilidades ao Grupo ALL de questões ocorridas antes da sua entrada na sociedade em questão. Tais elementos não eram de seu conhecimento. E mais, não há qualquer indicio que relate a ALL a criação desse suposto esquema de empresas de prateleira descrito no TVF.

h) Tais alegações são totalmente impertinentes e não tem qualquer relevância para o deslinde do caso concreto. Isso porque, o que é relevante para o exame do propósito negocial são os fatos ocorridos após a aquisição da J.P.E.S.P.E. Participações pelo Grupo ALL

e não antes disso (como foi dito o Grupo ALL não integrava esta sociedade quando da sua origem).

i) Outras alegações feitas no Termo de Verificação Fiscal demonstram que o trabalho da fiscalização foi totalmente superficial e focou-se em questões sem qualquer relevância para o objeto da autuação fiscal. Ora, qual é a relevância em saber que os antigos proprietários da J.P.E.S.P.E. Participações (a qual, repita-se, encontrava-se inativa como reconheceu a própria fiscalização), possuíam outras empresas no mesmo endereço se, conforme constatou o próprio Sr. Fiscal, o endereço foi alterado pela sua nova controladora?

j) Todos os elementos que supostamente comprovariam a artificialidade da J.P.E.S.P.E. Participações, bem como a suposta ausência de propósito negocial, são relacionados a fatos anteriores ao seu ingresso no Grupo ALL e, portanto, não são hábeis a fazer qualquer prova do que a fiscalização quer alegar.

k) O histórico das operações societárias descrito no tópico anterior revela que a criação da MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES é justificável por si só, em razão da complexidade operacional e societária das companhias adquiridas pelo Grupo ALL, uma vez que a aquisição se deu com a instauração de uma briga societária Grupo LAIF (acionista minoritário na Brasil Ferrovias), que se recusava a alienar as suas participações societárias, contrariando a intenção do Grupo ALL de consolidar seu investimento.

l) Nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.611/98, há necessidade de um "Operador de Transporte Multimodal", o qual será o único responsável pela gestão do transporte desde a origem até o destino. Assim, não resta qualquer dúvida de que para que fosse possível a implementação do transporte multimodal era necessário, por imposição legal, a utilização de empresa dedicada a operação do sistema em comento (no caso a empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES), a qual ficaria responsável pela coleta e entrega da mercadoria até o destinatário final.

m) A multimodalidade no transporte de cargas existia apenas no contexto operacional, ou seja, do ponto de vista documental não houve evolução, obrigando o operador multimodal a manter várias estruturas separadas para a emissão dos documentos fiscais nas diversas modalidades de transporte a serem executadas.

n) Como não aconteceu o avanço que se esperava na documentação do transporte multimodal de cargas, a estrutura que se pensava para a operacionalização eficaz do transporte começou a não fazer sentido.

o) Desta forma, a ALL repensou seu formato operacional, mantendo as operações ferroviárias centralizadas em cada uma das concessionárias de transporte – inclusive, na sequência, a própria operação de transporte rodoviário deixou de ser uma opção para o complemento do transporte ferroviário - e a empresa acabou optando por integrar a sua operação rodoviária a outros grupos especializados no setor, mantendo o seu foco operacional apenas no transporte ferroviário de cargas.

p) Em razão disso, foi eliminada da estrutura societária criada para viabilizar o transporte multimodal (nos termos da Lei nº 9.611/98), por meio da cisão total Multimodal Participações e versão de seu patrimônio nas companhias ALL - MALHA OESTE, ALL - MALHA PAULISTA e ALL - MALHA NORTE (ora Impugnante).

q) A frustração do plano de atuação do Grupo ALL no sistema de transporte multimodalidade justifica a ausência de funcionários na Holding (apontada pelo fiscal como elemento de que a MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES nunca teria existido de fato). Isso porque, no momento em que se encontrava o projeto em questão, os próprios sócios conseguiam absorver diretamente as necessidades operacionais da empresa.

r) A cisão em questão implicou na redução de custos para a ALL, conforme se pode verificar na nota explicativa 31.3, das suas demonstrações financeiras.

s) A teoria do propósito negocial sequer seria aplicável ao presente caso concreto, pois se trata da simples aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, verdadeiras normas indutoras do comportamento dos contribuintes (hipótese legal expressa para casos como o presente).

t) Admitindo-se os pressupostos dessa doutrina mais restrita (o que se faz apenas a título argumentativo), ainda assim encontram-se presentes o motivo, a finalidade e congruência dos atos em cada uma das operações realizadas pelo Grupo ALL, pelo que não se pode admitir o entendimento do Sr. Agente Fiscal.

u) Todos os atos praticados tiveram por **motivo**: a aquisição de sociedades no segmento de transporte ferroviário (Brasil Ferrovias S/A e Novoeste S/A) e expansão das suas atividades operacionais.

v) A finalidade da operação foi: criar uma estrutura operacional que permitisse contemplar os interesses societários do Grupo ALL e possibilitar a gestão dos negócios no sistema de transporte multimodal.

w) Todos os atos societários praticados inserem-se congruentemente, neste contexto da aquisição de empresas e implementação da operação do transporte de carga multimodal, sendo que o motivo e a finalidade dos negócios jurídicos não foram predominantemente tributários.

x) O último limite ao "planejamento tributário" consiste na análise da operação no contexto empresarial e na verificação de sua coerência com as estratégias e os planos futuros do empreendimento como um todo. Este último limite, contudo, não é aceito sequer por Marco Aurélio Greco, pois entende que este modelo "*não está consolidado na experiência brasileira*". De qualquer forma, apesar de sua inaplicabilidade no nosso ordenamento jurídico, ressalte-se que as operações ocorridas encontram-se claramente inseridas no planejamento estratégico do Grupo ALL.

y) O Grupo ALL possuía um planejamento estratégico claro e definido. Seu objetivo era realizar o transporte de carga integrando as malhas rodoviária e ferroviária, em sistema denominado "Transporte Multimodal de Cargas". Para tanto, como já foi demonstrado nos tópicos anteriores da presente impugnação, fez-se necessário a concentração da operação em questão em uma empresa responsável pela operação do transporte multimodal (arts. 2º e 3º da Lei 9.611/98). A empresa escolhida para essa função foi justamente a J.P.E.S.P.E., a qual teve a sua razão social alterada para MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES.

z) Mesmo após a adição de mais um limite à aplicação da doutrina e jurisprudência mais restritas, a presente operação seria válida, uma vez que *(i)* está demonstrada claramente a congruência entre o motivo e a finalidade da operação pretendida

pelo Grupo ALL, que não era predominantemente tributária (gerar economia fiscal); e (ii) as operações realizadas inserem-se evidentemente no contexto do planejamento estratégico do Grupo ALL.

aa) O E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem consistentemente rejeitando as constantes tentativas das Autoridades Fiscais de atribuir às empresas veículo a característica de abuso, aceitando a existência de tais sociedades nas estruturações societárias que envolvam aproveitamento do ágio, desde que da utilização destas não resulte uma economia tributária que, de outra forma, não seria devida. São diversos os casos já julgados pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos quais se entendeu que a utilização de empresas holding ("empresas veículo") não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio.

bb) No presente caso é possível se distinguir dois fatos jurídicos distintos e autônomos de aquisição das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novoeste Brasil S/A: (i) FATO JURÍDICO 1; aquisição, pela ALL - América Latina Logística, das ações de Brasil Ferrovias S/A e Novoeste S/A - em operação de incorporação de ações -, pelo valor de R\$ 2.512.083.080,00 (custo de aquisição); (ii) FATO JURÍDICO 2: aquisição, pela Multimodal Participações Ltda., das ações de Brasil Ferrovias S/A e Novoeste S/A, por meio da conferência em integralização de capital pela ALL - América Latina Logística no valor de R\$ 2.512.083.080,00 (custo de aquisição na conferência de ações).

cc) No presente caso, foi feita uma conferência de bens em integralização de capital. Os bens conferidos em integralização foram as ações que a ALL possuía de Brasil Ferrovias e Novoeste. A questão controversa que se coloca é: qual o valor desse bem a ser conferido em integralização de capital?

dd) Do ponto de vista da legislação societária, verifica-se que não há qualquer restrição à integralização da participação societária por seu valor avaliado em dinheiro.

ee) O valor conferido às ações no ato de integralização de capital correspondia ao valor efetivamente pago pela ALL pelas ações adquiridas de Brasil Ferrovias e Novoeste junto a terceiros. Nesse sentido, do ponto de vista econômico, este era o único valor a ser atribuído às ações na integralização de capital, sob pena de se gerar perdas de capital para a ALL.

ff) A legislação fiscal admite a integralização de capital pelo valor de custo de aquisição ou de mercado, nos moldes em que descrito anteriormente. Com efeito, tendo em vista que a integralização de capital é uma hipótese de alienação do investimento, ela deverá produzir os correspondentes efeitos fiscais, conforme seja utilizado um critério ou outro (custo de aquisição ou mercado - que no presente caso é o mesmo).

gg) O aproveitamento fiscal do ágio, como ocorre no presente caso, representa a mera fruição de um tratamento fiscal previsto em lei (artigo 386 do RIR/99) e não planejamento tributário. Trata-se de uma operação societária, que possui todos os requisitos legais, motivação econômica e coerência das estruturas adotadas com a finalidade pretendida.

hh) Como se pode verificar dos lançamentos contábeis da Impugnante (cópia do RAZÃO contábil - doc. 10), durante o ano de 2010 foram realizados os registros das despesas de amortização do ágio. Ocorre que também foram realizados registros das receitas de Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

reversões da PROVISÃO CVM 319-349, motivo pelo qual o efeito fiscal nas demonstrações contábeis foi nulo (considerando esses lançamentos em conjunto).

ii) Conforme se verifica das informações constantes do LALUR da Impugnante (doc. 11), o efeito fiscal verificado foi de apenas R\$ 16.150.469,51 -uma vez que foi apenas este valor excluído para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

jj) Como se pode perceber dos autos de infração lavrados contra a Impugnante, o Sr. Agente Fiscal, ao realizar o lançamento de ofício, efetuou a tributação do valor de R\$ 19.505.387,96, o que não corresponde ao valor excluído no LALUR pela Impugnante.

kk) Deve esta E. Turma Julgadora, em observância ao princípio da verdade material, sanar o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal, determinando a exclusão das bases do IRPJ e da CSLL do valor de R\$ 3.354.918,45 lançado a maior.

ll) Destaque-se, portanto, a fragilidade das alegações dos Srs. Agentes Fiscais no que tange à aplicação da multa agravada. Isto porque, pretendem imputar uma conduta criminosa à Impugnante sem nenhuma comprovação ou demonstração dos atos praticados, mencionando apenas a suposta existência de empresas veículo e a suposta ausência de propósito negocial (fatos não tipificados como crime no ordenamento jurídico brasileiro).

mm) Pela simples leitura do Termo de Verificação de Infração, nota-se que não foi feita qualquer prova da suposta conduta ilícita praticada pela Impugnante, motivo suficiente ao cancelamento da penalidade agravada. Apesar da ausência de provas - indispensáveis à tipificação dos fatos e à manutenção da multa agravada - restará demonstrada, a seguir, a ausência de conduta típica pela Impugnante e a impossibilidade de manutenção da multa agravada lançada.

nn) Quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, se utiliza de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.

oo) A Impugnante prestou informações e forneceu documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados nas respectivas Juntas Comerciais e ainda, a Impugnante sempre diligenciou da melhor forma possível para conferir a maior transparência nas informações referentes à operação, tendo em vista tratar-se de uma companhia de capital aberto com ações negociadas no Novo Mercado.

pp) Não restou comprovada qualquer prática dolosa pela Impugnante, não houve fraude ou sonegação, fatores necessários à imposição da multa agravada, razão pela qual deve essa E. Turma Julgadora cancelar os lançamentos correspondentes à aplicação do percentual de 150% incidente sobre os valores glosados decorrentes da amortização do ágio.

qq) Na realidade, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 - citado, inclusive, pelo Sr. Agente Fiscal), não Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

rr) Tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição da parcela do ágio ao lucro líquido, não cabe à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

ss) Uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo - o que não ocorre para o caso específico.

tt) Mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, ou seja, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade, motivo que enseja o cancelamento do auto de infração em comento.

uu) A multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

vv) Como os autos de infração, objeto do presente processo, foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2009 e 2010, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme já decidiu reiteradas vezes o antigo Conselho de Contribuintes.

ww) Analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido.

xx) Deve-se frisar que se trata, no presente caso, de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

yy) A impossibilidade da cumulação de multas em debate já é assunto com posicionamento pacífico no Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Nesse sentido, cite-se o entendimento manifestado, por unanimidade de votos, no Acórdão nº 1401-00.021, proferido pela Primeira Turma Ordinária, da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

zz) No Termo de Verificação Fiscal há um tópico destinado exclusivamente à indicação "DAS PESSOAS LIGADAS AOS FATOS". No referido tópico, são listados nomes de diretores de empresas do Grupo ALL, sem tecer quaisquer comentários acerca dos motivos que levaram a fiscalização a elaborar tal listagem ou dos critérios utilizados para a escolha das pessoas que estão ali arroladas.

aaa) Tendo em vista que não foi apresentado por parte da fiscalização qualquer elemento de fato e de direito que tenha levado a elaboração da listagem em questão, o ato administrativo em questão é ilegítimo.

bbb) Nessa medida, cabe a esta Turma Julgadora manifestar-se acerca da ilegitimidade do ato administrativo em questão, bem como determinar a invalidade da listagem "DAS PESSOAS LIGADAS AOS FATOS", a qual, como foi demonstrado, fez parte indevidamente do Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração lavrados contra a Impugnante.

ccc) Demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

O responsável solidário ALL – América Latina Logística S/A também apresentou impugnação, nos seguintes termos:

a) Ratifica os argumentos apresentados na impugnação apresentada por ALL Malha Norte.

b) O Sr. Agente Fiscal não traz qualquer fundamentação fática que demonstre os motivos que levaram a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

c) A imputação de responsabilidade solidária à ora Impugnante criou dever (de pagar tributo caso a obrigação não venha a ser cumprida pelo devedor principal) e impôs sanção (de adimplir a multa se esta não for paga pelo contribuinte). Por isso, o Termo de Sujeição Passiva Solidária deveria conter não só o dispositivo legal que suportaria a suposta responsabilidade solidária da Impugnante, como também os fatos que levaram à Fiscalização por assim concluir.

d) Nem se alegue que a menção feita ao Termo de Verificação Fiscal supriria tal deficiência. Isso porque, como será visto no próximo tópico, no aludido Termo não há nem sequer uma palavra que leve a conclusão de que a Impugnante teria interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

e) Por isso, aplicando-se as premissas acima firmadas ao presente caso, é de rigor o reconhecimento da nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária, já que sua motivação está deficientemente fundamentada.

f) Em um primeiro momento poder-se-ia entender que, no presente caso, estamos diante de uma situação exatamente como as descritas nos trechos acima, isto é, pessoas jurídicas que, por suas relações societárias, estariam, supostamente, no mesmo **polo** da relação jurídico-tributária, e possuiriam um interesse comum que poderia dar azo à responsabilização solidária.

g) No entanto, deve-se notar que eventuais vínculos societários entre a contribuinte autuada (ALL Malha Norte) e a Impugnante não são indicadores necessários e suficientes de que existe um interesse comum entre elas, para fins de aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

h) O mero e eventual interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124,1, do Código Tributário Nacional para fins de adoção do instituto da responsabilidade solidária.

i) Deve-se diferenciar o interesse simplesmente convergente do interesse comum, que é aquele que se consubstancia quando as partes envolvidas estão situadas no mesmo polo de uma relação jurídica de direito privado, a qual é fato gerador da obrigação tributária.

j) As empresas de um mesmo grupo econômico não terão, necessariamente, interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal.

k) Caso se admita a ideia de que todo aquele que possui algum interesse de fato na situação que constitui fato gerador da obrigação principal deve ser solidariamente responsabilizado, chegar-se-ia ao absurdo de responsabilizar tributariamente os empregados de todas as empresas do grupo econômico, bem como seus credores.

l) É certo que as empresas que possuem vínculos societários, embora tenham como interesse convergente na obtenção do lucro pelo grupo como um todo, não possuem o chamado interesse comum para fins de responsabilização solidária nos termos do artigo 124,1, do Código Tributário Nacional.

m) No caso concreto, para que restasse caracterizado o interesse comum da Impugnante, necessário seria que fosse efetivamente demonstrado pela fiscalização que o benefício advindo da amortização fiscal do ágio ora em discussão fosse aproveitado também por ela. O Sr. Fiscal autuante não anexou aos autos qualquer prova nesse sentido e tampouco fez qualquer menção a fatos que levassem a essa conclusão. Assim, não há que se falar em interesse comum no presente caso!

n) A Impugnante não tem qualquer relação de interesse jurídico no que diz respeito ao fato gerador do IRPJ e da CSLL devidos pela ALL Malha Norte. Por essa razão, ainda que se entenda que a amortização fiscal do ágio na ALL Malha Norte não foi legítima - o que apenas se admite a título argumentativo - fato é que a Impugnante não possuía qualquer interesse em tal amortização/dedução, pelo simples fato de não fazer parte da relação jurídico-tributária relativa ao IRPJ e à CSLL de que a ALL Malha Norte é contribuinte.

A DRJ/SÃO PAULO I, decidiu a matéria consubstanciada no acórdão 16-58.108, de 22/05/2014, julgando improcedente a impugnação apresentada, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido é cabível a imposição da multa qualificada.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao resarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção da exigência fiscal decorrente dos mesmos fatos.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do ato administrativo quando o sujeito passivo exerce plenamente o seu direito de defesa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.

São solidariamente obrigados as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Os recursos voluntários interpostos pela empresa autuada (All América Latina Malha Norte) e pela responsável tributária solidária (All América Latina Logística S/A), são tempestivos e assentes em lei. Deles conheço.

Como visto do relatório trata o presente processo administrativo de autos de infração lavrados para a cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), relativos aos anos-base de 2009 e 2010, cumulados com juros de mora e multas qualificada e isolada pela suposta falta de recolhimento de estimativas mensais, no valor total de R\$ 15.957.249,86.

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), que acompanhou os aludidos autos de infração, que a Recorrente amortizou indevidamente o ágio pago na aquisição das companhias Brasil Ferrovias S/A ("BF") e Novoeste Brasil S/A ("NO"), em razão da ausência de razões econômicas ou negociais para a criação da "empresa veículo" Multimodal Participações Ltda. ("MULTIMODAL") utilizada unicamente para a transferência do ágio da ALL - América Latina Logística para as companhias operacionais ALL - América Latina Logística Malha Paulista, ALL - América Latina Logística Malha Oeste e ALL - América Latina Logística Malha Norte (ora Recorrente).

As peças recursais, em síntese, ratificam as argumentações iniciais (impugnação), nos seguintes tópicos:

A - ALL AMÉRICA LATINA MALHA NORTE

DAS PRELIMINARES

1) "Preclusão"/Decadência da Possibilidade do FISCO Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio.

2) Da Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário. Necessidade de Reforma da Decisão e Consequente Cancelamento da Integralidade das Autuações. Erro na Apuração da Base

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 p or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de Cálculo do IRPJ e da CSLL Quando da Glosa dos Valores Correspondentes às Despesas com Amortização do Ágio no Ano-Base 2010.

3) Do Segundo Erro Verificado - Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM.

4) Da Nulidade Do Acórdão da DRJ. Inovação Quanto ao Fundamento do Auto de Infração.

DO DIREITO

5) Da Efetiva Operação Realizada. Aquisição de Participações Societárias com Ágio entre Partes Independentes.

6) Demonstração do Propósito Negocial para a Concentração da Gestão do Sistema de Transporte Multimodalidade na Holding MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES (Antiga J.P.E.S.P.E. Empreendimentos e Participações).

7) Da Teoria do Propósito Negocial. Aplicabilidade às Operações Praticadas. Motivo, Finalidade e Congruência. Coerência com o Planejamento Estratégico do Empreendimento Econômico - Liberdade Individual dos Contribuintes.

8) "Ad Argumentandum" — Validade da Suposta Empresa Veículo.

9) Da Legitimidade da Aquisição do Investimento com ágio pela ALL - LOGÍSITCA e Posterior Aproveitamento da sua Dedutibilidade Fiscal Pela Recorrente.

10) Da Inexistência de Fraude, Sonegação ou Conluio - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada.

11) *Ad Argumentandum* - Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização.

12) Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa.

13) Da Impertinência da Indicação de Pessoas Supostamente Ligadas aos Fatos - Falta de Motivação do Ato Administrativo.

14) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Passo a análise.

Como preliminar, inicialmente, a recorrente insurge-se contra a decisão da Turma Julgadora *a quo* que decidiu no sentido de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria contado a partir do início da sua amortização (ano calendário 2009) e não quando da apuração do ágio (ano calendário 2007).

Com relação a decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da sua amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Assim, o prazo decadencial deve ter como referência o período de apuração onde tenha ocorrido a amortização/dedução. No caso sob exame, a amortização iniciou-se no ano calendário de 2009, como a ciência dos autos deu-se em 24/09/2013, rejeito a preliminar da decadência conforme suscitada.

Ainda em preliminar alega a ora recorrente iliquidez e incerteza do crédito tributário, aduzindo que os erros cometidos pela Autoridade Fiscal lançadora comprometeram, em substância, a constituição do crédito tributário, não estando as Autoridades Julgadoras autorizadas a promover alteração da base de cálculo, por entender que tal providência representaria inovação ao lançamento original.

Neste ponto, como bem assinalado no voto condutor recorrido, a fiscalização constituiu o crédito tributário sobre o valor total das amortizações de ágio registradas na contabilidade, conta do Razão 4142109 (fls. 2705), no montante de R\$ 19.505.387,96. Sendo que a recorrente excluiu no LALUR a título de realização da provisão de ágio (conta 1310349-4142109) o valor de R\$ 16.150.469,51. A recorrente alega que o correto teria sido glosar a exclusão efetuada no LALUR..

Da leitura dos autos constata-se que a diferença no valor de R\$ 3.354.918,45 apurada pela fiscalização diante dos registros no livro LALUR restou assim assinalada no Relatório Fiscal integrante do auto de infração:

"Em razão de ter sido comprovada, pelos motivos já relatados, a indedutibilidade fiscal das despesas com a amortização de ágio do sujeito passivo, as exclusões destas, efetuadas nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, relativas aos exercícios de 2009 e 2010, foram glosadas pela fiscalização.

Em razão de incongruências constante no Livro de Apuração do Lucro Real/LALUR do ano calendário de 2010, posto que a conta 1310349 - 4142109 "Exclusão realização provisão ágio" passou de R\$ 18.159.515,50 em 10/2010 para R\$ 14.804.597,05 em 11/2010, sendo que os valores acumulados mensalmente, foram considerados, nesse ano, o total das amortizações registradas na contabilidade, como segue:

VALOR NA CONTABILIDADE	EXCLUSÕES NO LALUR
AC/2009 R\$ 1.240.490,06	AC/2009 R\$ 1.240.490,06
AC/2010 R\$ 19.505.387,96	AC/2010 R\$ 16.150.469,51

A peça recursal traz aos autos simples cópia da conta Razão 1310348 referente à Provisão/Aágio CVM-319 no valor de R\$ 16.150.469,51, e conta Razão 1310346 referente à Amortização do Ágio, no mesmo valor.

O fato é que, constata-se do Livro LALUR (Parte A), ano calendário 2010, lançamentos "Exclusões Realização Provisão Ágio Conta 1310349 - 4142109" com saldos acumulados em janeiro/R\$ 1.815.951,55; fevereiro/R\$ 3.631.903,10; março/R\$ 5.447.854,65; abril a setembro/R\$ 7.623.904,91; outubro/R\$ 18.159.515,50 (total acumulado) e, no mês de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

novembro valor total reduzido para o valor de R\$ 14.804.597,05 (R\$ 18.159.515,50 - R\$ 14.804.597,05 = R\$ 3.354.918,45 diferença não justificada).

Portanto, conclui-se, quanto às diferenças na apuração das bases de cálculo a recorrente não trouxe aos autos novos elementos além daqueles apresentados quando da impugnação e já considerados pela decisão recorrida, ou seja, o valor considerado como exclusão indevida referente a amortização de ágio é o registrado na contabilidade no montante de R\$ 19.505.387,96.

O lançamento, nessa parte, não merece reparos.

Outro ponto de discórdia, trazido na peça recursal, diz respeito a alegação por parte da ora recorrente de um segundo erro, qual seja, "Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM". Matéria esta não trazida aos autos na impugnação apresentada, portanto, resta incontroversa no âmbito administrativo, pois, não há que se conhecer, somente em grau recursal, matéria não discutida em primeira instância, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição.

Em última preliminar a defesa invoca a nulidade do Acórdão alegando que a DRJ teria inovado em questões que não foram abordadas pela fiscalização. Transcrevo, a seguir, fragmento do seu entendimento.

"Porém, como se pode perceber da leitura do acórdão recorrido, fica claro que os Ilmos. Julgadores só não reconheceram a existência de propósito negocial na inserção da empresa MULTIMODAL nos quadros societários do Grupo ALL, pois não seria possível que aquela sociedade exercesse a gerência do sistema de transporte *multimodalidade, por ser uma holding pura* (fls. 31 do acórdão). Contudo, esse elemento jamais foi considerado pela fiscalização, a qual, como foi demonstrado na impugnação, já tinha ciência de que a MULTIMODAL tinha sido constituída para ser a operadora do sistema de multimodalidade.

Dessa forma, deve a autoridade julgadora solucionar a lide com base nos argumentos que lhe foram submetidos pelas partes, **sendo-lhe vedado apresentar novos fundamentos para justificar a providência adotada pelo agente enunciador do lançamento.**

Assim uma vez constituído o crédito tributário baseado em determinado critério jurídico, cabe à autoridade julgadora, apenas a declaração **da total improcedência do lançamento ou da sua procedência.**"

Constata-se, claramente, que a argumentação da decisão recorrida não alterou o fundamento do auto de infração. A fiscalização glosou a exclusão ao fundamento, entre outros, pela ausência de propósito negocial da empresa Multimodal, descrevendo no Relatório Fiscal o seguinte:

O **Modus Operandi** é basicamente o mesmo: pessoas físicas constituem empresas, geralmente com o objeto social de "holdings", sem nenhum propósito negocial próprio, que são, em curto lapso temporal, adquiridas por outras pessoas, físicas e/ou jurídicas a fim de atender unicamente aos interesses dessas últimas, como por exemplo, a redução da carga fiscal mediante operações de reorganização societária. A criação das referidas sociedades "casca" já é premeditado, pois estas só possuem razão de ser após a transferência de suas propriedades para as reais interessadas.

Da leitura dos autos, vê-se que o lançamento deixa claro que a indedutibilidade do ágio decorre da circunstância de que as operações societárias que lhe deram origem não envolverem uma despesa prévia, tornando-o sem lastro. A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se na mesma linha, ainda que usando outras palavras.

Assim, não houve alteração do fundamento do lançamento.

Isto posto, também, rejeito a preliminar de nulidade da decisão suscitada.

Superadas as argüições preliminares, passa-se à apreciação do mérito.

Inicialmente, de se recordar que a acusação fiscal no presente processo, em síntese, está relacionado ao entendimento da Administração Tributária que as operações questionadas foram realizadas com a utilização de empresa veículo e sem qualquer fundamento econômico ou propósito negocial, cujo único intuito era transferir o ágio da ALL - América Latina Logística para a Recorrente (Malha Norte).

A interessada/recorrente apresenta extensa peça de defesa historiando a questão do ágio nos aspectos contábeis e principalmente fiscais, inclusive no que se refere aos requisitos para a dedutibilidade que, sustenta, foram todos por ela cumpridos.

Sustenta, inicialmente, que houve "Efetiva Operação com Aquisição de Participações Societárias com Ágio entre Partes Independentes".

Aduz, neste ponto, em síntese que:

"Portanto, a criação da Multimodal Participações e a posterior cisão e versão do ágio para as suas controladas é apenas um capítulo da história do Grupo ALL e sua **tentativa frustrada de implantação do transporte multimodal**. O filme visto como um todo revela que a estrutura societária criada tinha sim propósito negocial, de modo que o aproveitamento do ágio pela Recorrente foi mera decorrência do insucesso do modelo multimodal pretendido, motivo pelo qual não merecem prosperar as autuações em questão, devendo ser reformado o acórdão ora recorrido."

E, mais:

"Resta claro que todos os elementos que supostamente comprovariam a artificialidade da J.P.E.S.P.E. Participações, bem como a suposta ausência de propósito negocial, são relacionados a fatos anteriores ao seu ingresso no Grupo ALL e, portanto, não são hábeis a fazer qualquer prova do que a fiscalização quer alegar."

A autoridade fiscal relata os seguintes fatos, que em resumo, peço licença para reprisá-los:

ORIGEM DO ÁGIO

O ágio sob enfoque teve origem em operação de reorganização societária efetivada em 2006, consubstanciada na incorporação da totalidade das ações emitidas pela empresa BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ 02.457.269/0001-50 bem como da sua subsidiária integral a NOVOESTE BRASIL S.A, pela ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ 02.387.241/0001-60, fundamentado, conforme

Documento assinado digitalmente conforme disposto no Fato Relevante conjunto datado de 31/05/2006, em razão dos valores

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 p or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

econômicos das ações objeto da incorporação, serem superiores aos respectivos valores de patrimônio líquido contábil.

TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO

A amortização do ágio em comento, sob o ponto de vista fiscal, não seria vantajosa para a holding ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, já que suas despesas e receitas advêm, via de regra, de equivalência patrimonial, que são neutras tributariamente. Assim, foram executados os procedimentos a seguir arrolados, para efetuar a transferência do ágio para as empresas operacionais:

a) Em 03/12/2007, a ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60 (ALL), juntamente com a ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 07.749.207/0001-02 (ALL Participações), adquiriram a empresa J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e integralizaram o capital social (ainda apenas subscrito), em moeda corrente, no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais); 499 quotas da ALL e 01 quota da ALL Participações (quota esta posteriormente cedida para a ALL);

b) Na mesma data da aquisição, resolveram aumentar o capital social de R\$ 500,00 (Quinhentos reais) para R\$ 2.512.083.580,00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil, quinhentos e oitenta reais), aumento subscrito e integralizado pela ALL, mediante a conferência da totalidade das ações da BRASIL FERROVIAS S/A, e NOVOESTE BRASIL S/A.

c) 25/07/2008, a J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.085.491/0001-91, incorporou, a valor patrimonial contábil, as empresas BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ nº 02.457.269/0001-27, NOVOESTE BRASIL S.A., CNPJ nº 07.593.583/0001-50 e NOVA FERROBAN S/A, CNPJ nº 04.004.203/0001-07.

d) Em 29/10/2008, as denominações sociais das companhias foram alteradas, passando de Ferrovias Bandeirantes S/A (FERROBAN S/A) para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S/A; de Ferrovia Novoeste S/A (NOVOESTE S/A) para ALL-AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA OESTE S/A e de Ferronorte S/A - Ferrovias Norte Brasil (FERRONORTE S/A) para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A

e) Em 5/11/2009, a MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA (nova denominação social da J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) incorporou a NOVA BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ nº 09.371.732/0001-62, com patrimônio líquido contábil de R\$ 169.502.379,49 (cento e sessenta e nove milhões, quinhentos e dois mil, trezentos e setenta e nove reais e quarenta e nove centavos), igual ao investimento detido pela Incorporadora, cujo capital social permaneceu, pois, inalterado.

f) Em 30/11/2009, encerrando a operação, foi aprovada a cisão total da empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA, sendo vertidas as parcelas de seu patrimônio líquido cindido (valor contábil) para a ALL Malha Oeste, ALL Malha Paulista e ALL Malha Norte. No caso específico da ALL Malha Norte, o acervo líquido incorporado no valor de R\$ 395.405.821,85 (trezentos e noventa e cinco milhões, quatrocentos e cinco mil, oitocentos e vinte e um reais e oitenta e cinco centavos), correspondeu exclusivamente à participação que a cindida detinha em seu capital social, motivo porque não houve aumento do mesmo.

Assim, com a cisão total da Multimodal, o valor integral do ágio existente foi transferido para cada sociedade controlada, cabendo à ALL Malha Norte o montante de R\$ 2.050.356.234,91 (dois bilhões, cinqüenta milhões, trezentos e cinqüenta e seis mil, duzentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos).

A transferência do ágio da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICAS/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, para a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A,CNPJ nº 24.962.466/0001-36, com passagem pela empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA,CNPJ nº 09.085.491/0001-91, é totalmente descabida e inaceitável, pois tal operação somente seria possível em caso de fusão, cisão ou incorporação, com a consequente extinção das empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas, o que não ocorreu no caso presente, O ágio em comento foi transferido em uma operação de aumento de capital, realizado pela ALL - América Latina Logística S/A,na empresa Multimodal Participações Ltda (então denominada J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA).

Ainda que fosse lícito o aproveitamento do ágio pela fiscalizada, tal operação não poderia ter sido engendrada porquanto a empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA malgrado ter sido formalmente constituída de acordo com a legislação vigente, não possuiu nenhum propósito negocial, tendo sido criada tão somente com o propósito de possibilitar a dedução indevida das despesas com a amortização do ágio - gerado na operação de incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como visto, resta claro, que no caso dos autos, a adquirente da Brasil Ferrovias e da Novoeste foi a ALL – Logística e não a Multimodal Participações, ao passo que foi esta última, e não a ALL Logística, quem absorveu o patrimônio das empresas adquiridas.

Aqui, por pertinente, convém salientar em breve resumo os contornos que envolveram a criação da empresa Multimodal Participações Ltda (descritos no relatório). Criada em 15/08/2007, sob a denominação social de J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA), como sócias as advogadas Sras. Adriana Vechies Salvini e Linéia Mathias, com sede na Rua Pamplona, 818 - 9º. andar e com capital social de R\$ 500,00 (a integralizar). Essas mesmas pessoas físicas (sócias) constam como responsáveis legais por 68 CNPJs (Adriana) e 83 CNPJs (Linéia), tendo como séde o mesmo endereço (Rua Pamplona, 818).

Ressalte-se, que quatro meses após a constituição da sociedade as sócias retiram-se da mesma cedendo lugar para novas sócias as empresas ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A e a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, aumentando o capital da então J.P.E.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para o elevado montante de R\$ 2.512.083.580,00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil, quinhentos e oitenta reais), o qual foi totalmente subscrito e integralizado pela primeira, mediante a totalidade das ações ordinárias e preferenciais representativas do capital social da Brasil Ferrovias S/A., e da Novoeste Brasil S/A. Tal fato já começa a evidenciar a artificialidade e a falta propósito negocial da Multimodal.

Ou seja, o *Modus operandi* é basicamente o mesmo: pessoas físicas constituem empresas, geralmente com objeto social de "holdings", sem nenhum propósito negocial próprio, que são, em curto lapso temporal, adquiridas por outras pessoas, físicas e/ou jurídicas a fim de atender unicamente aos interesses dessas últimas, como por exemplo, a redução da carga fiscal mediante operações de reorganização societária. A criação das referidas

sociedades "casca" já é premeditado, pois estas só possuem razão de ser após a transferência de suas propriedades para as reais interessadas, observe-se que não foi apresentado nenhum documento provando qualquer atividade operacional destas empresas.

Enfim, da argumentação fiscal cabe destacar, inicialmente, as referências à finalidade da Lei nº 9.532/1997, e a interpretação de nela existir a imposição de que a incorporação resulte na extinção do investimento adquirido com ágio, para que sua amortização gere efeitos imediatos na apuração do lucro tributável. A recorrente, de seu lado, também aborda os objetivos da Lei nº 9.532/97 afirmando *"que as alterações societárias adotadas pela Recorrente e por seu Grupo, deram-se de forma lícita e adequada para atingir seu objetivo final, qual seja: (i) viabilizar a administração de forma eficiente dos negócios da Brasil Ferrovias S/A e Novoeste S/A, em razão da complexidade operacional e societária decorrentes da aquisição dessas companhias, bem como (ii) a implementação do transporte multimodal (o que será demonstrado de forma mais aprofundada adiante)".* Para tanto, traça um breve histórico que vai desde a origem da Recorrente, passando pela aquisição de sua controladora (Brasil Ferrovias) pelo Grupo ALL com ágio, a simplificação da estrutura societária do grupo visando a implantação do transporte multimodalidade e a cisão total da operadora multimodalidade, após a tentativa frustrada da implantação do referido sistema de entrega integrado (com o consequente aporte de parte do ágio na Recorrente), no que entende, restar demonstrado o propósito negocial das operações empreendidas e sua coerência com o planejamento estratégico.

Consabido que na sistemática vigente (Lei nº 9.532/97, arts. 7º e 8º), a amortização do ágio realizada pela investidora permanece indedutível na apuração do lucro real, e somente gera efeitos na alienação ou liquidação do investimento. Já a amortização do ágio realizada após a extinção do investimento não precisa ser adicionada ao lucro real, desde que o ágio esteja fundamentado em rentabilidade futura e a amortização observe o limite temporal mínimo estabelecido pela legislação.

Diante deste contexto, defende a Fiscalização (ver relatório) que deve ser observada a *finalidade do instituto da incorporação como forma de agregação de empresas*, com consequente *confusão patrimonial do investimento* para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável.

Relativamente sobre a matéria "transferência do ágio" assim concluiu o I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no voto condutor do Acórdão nº 1302-00.834, de 14 de março de 2014:

Apreciando, contudo, os fatos e a legislação a eles aplicada, inclino-me a acolher a tese expendida pela autoridade fiscal no sentido de que não encontram presentes circunstâncias capazes de autorizar a amortização do ágio em questão.

Com efeito, considerado o disposto no caput do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), abaixo transcrito, descebe falar em apropriação de ágio por parte da CAMARGO CORREA CIMENTOS, a fiscalizada, quando resta indiscutível que quem incorreu no suposto sobrepreço foi a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A e que a transferência das participações, dela para a fiscalizada, se deu em razão de aumento de capital e quitação de dívida.

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):

CÓPIA

Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado na peça de autuação no sentido de que o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor *de patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço.*

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;

...

Registro que a única transferência de ágio albergada pela legislação em vigor, condenada, diga-se de passagem, por robusta doutrina, é a prevista no inciso II do parágrafo 6º do art. 386 do RIR/99, que em nada se assemelha à situação sob exame.

Considerado o relato feito pela autoridade autuante, parece que a própria empresa CAMARGO CORRÊA S/A tinha conhecimento da impossibilidade, face a ausência de previsão legal, da transferência do ágio em questão, eis que, ao aportar as ações das empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 na subscrição de capital feita na fiscalizada, o fez pelo valor "cheio", ou seja, pela soma não segregada de valor de patrimônio líquido e ágio.

Apesar de concordar com a decisão de primeiro grau no sentido de que não restam configurados nos autos circunstâncias que indiquem a constituição de "empresa veículo" no âmbito de um planejamento tributário, rejeito o argumento ali esposado de que a legislação fiscal não proíbe que a controladora repasse o controle de empresas adquirida com ágio efetivamente pago, à sua controlada, pelo valor total pago.

Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital e de quitação de dívida.

Evidencia-se, portanto, que a amortização é ilícita porque não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

Ou seja, inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se

admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas. No caso em concreto, o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado, de fato nunca aconteceu, qual seja, que investida e investidora passassem a ser uma única pessoa jurídica.

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

Neste caso, alinho-me aos que entendem que para ser considerada despesa dedutível, o ágio suportado pela empresa com a aquisição de uma participação societária deve ter como origem, concomitantemente, um propósito negocial, compreendido este como a razão negocial 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. É o que decorre da lei.

Acrescento, ainda: fato é que os contribuintes podem adotar a forma jurídica que lhes parecer mais adequada aos seus negócios, desde que não seja ilícita, proibida ou vedada por lei, como reiteradamente de modo manso e já pacificado vem decidindo esse Egrégio Colegiado.

Por outro lado, não se pode deixar de reconhecer que é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização do ordenamento jurídico por meio de estratégias, de forma artificiais, que causem prejuízo ao Erário Público, como no caso em apreço acima relatado, cujo encadeamento lógico de fatos convergente levam a formar convicção do acerto do trabalho fiscal.

Assim, entendo que as razões de defesa não são hábeis a contestar o lançamento, motivo pelo qual conduzo meu voto no sentido manter a glosa da dedução das amortizações.

MULTA QUALIFICADA

A rigor, os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para qualificar a multa aplicada nos termos previstos no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, podem ser extraídos dos fragmentos abaixo transcritos, retirados do Relatório Fiscal.

"A empresa ALL América Latina Logística S/A, com o propósito de eximir-se do pagamento do IRPJ e da CSLL, utilizou mecanismo tendente a burlar a Fazenda Pública, utilizando-se dolosamente de uma "empresa veículo", sem propósito negocial e inexistente de fato, criada com o único objetivo de possibilitar o transporte do ágio, a fim de que a fiscalizada pudesse deduzir as correspondentes despesas de amortização da base de cálculos dos referidos tributos.

Outrossim, consoante demonstrado alhures, ainda que existisse propósito negocial na Multimodal, o ágio gerado na incorporação de ações da Brasil Ferrovias

e da Novo Oeste Brasil pela ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA não poderia sequer ter sido transferido para a "empresa veículo" em tela.

Com efeito, tal operação engendrada pelas empresas do Grupo ALL materializa a **conduta fraudulenta**, prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, na medida em que foi uma ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal do IRPJ e da CSLL relativo aos anos de 2009 e 2010."

Observa-se, pois, diante dos fatos retratados, não restar dúvidas de que a fiscalizada agiu intencionalmente (dolosamente) no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação da penalidade é ínsita à própria infração imputada (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 72 da Lei 4.502/1964), vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

Sou, pois, pela manutenção da multa aplicada de 150%.

CSLL

Na peça recursal, observo que a contribuinte sustentou que, no caso de amortização de ágio, inexiste previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, transcrevo o seguinte excerto da sua afirmação:

"Na realidade, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 - citado, inclusive, pelo Sr. Agente Fiscal), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial."

Creio que o argumento é digno de reparo.

Não se trata de falta de autorização para adição, mas, sim, de ausência de previsão legal para amortização. Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real e o disposto nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532, de 1997, o preconizado pelos artigos 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em outras palavras, uma vez demonstrado que nenhuma parcela daquele ágio existe materialmente, nega-se qualquer vantagem tributária ao sujeito passivo, de modo que nenhuma repercussão poderia existir na apuração do lucro contábil. Pertinente, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não reveste as características necessárias para ser assim classificada.

Diante do exposto sou, também, por negar provimento ao recurso voluntário relativamente a este item.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA E JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Com relação a multa isolada por insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as estimativas mensais (prevista inciso II, alínea "b" do art. 44 da Lei nº 9.430/1996) entende a contribuinte que "*somente pode ser exigida caso o fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, antes do término do ano base*", e segundo" e, com relação a concomitância aduz que "*não pode haver, sobre a mesma base, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade*".

No presente caso, afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, vez que o lançamento tributário não teve por suporte o inciso IV do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Explico: Para fatos geradores anteriores a MP 351/2007 (22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488/2007 aplica-se a Súmula CARF nº 105 (improcedência da multa).

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

O alcance da Súmula, no entanto, é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. Tal constatação decorre do fato de que o enquadramento legal citado expressamente no texto da Súmula (*art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) que deixou de existir a partir de 22/01/2007. Nessa data, como já dito, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. O art. 14 da Lei (já em vigor desde a MP) assim dispunha:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I (revogado);

II (revogado);

III (revogado);

IV (revogado);

V (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... "

Assim, alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*), tenho que inexiste Súmula CARF aplicável às faltas/insuficiências no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL ocorridas após 22/01/2007, pelo que os Conselheiros estão livres para votar de acordo com suas convicções.

Com efeito, no caso em tela, embora a autoridade autuante tenha indicado, no enquadramento legal os arts. 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/99, além de ter feito menção expressa à alteração promovida pela Medida Provisória nº 351/07 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007), no Relatório Fiscal, parte integrante das peças acusatórias, assinalou:

"De acordo com o item II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, por estar a contribuinte obrigada ao Lucro Real Anual, sujeita, pois, aos recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, ao excluir as indedutíveis amortizações de ágio da incidência destes recolhimentos, fica o sujeito passivo sancionado com a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), aplicada sobre o valor do pagamento mensal não efetuado, calculada conforme demonstrativo anexo."

Neste passo, com o devido respeito, equivoca-se a contribuinte/recorrente, pois, no caso, trata-se de penalidade imposta aos contribuintes que, optando pela apuração anual do lucro real, deixem de recolher estimativas ao longo do ano calendário. Sua aplicação é cabível durante e depois de encerrado o ano-calendário, na medida em que não se confunde com o crédito tributário devido no ajuste anual, sendo irrelevante, inclusive, se o ajuste anual se mostra inferior à soma das estimativas devidas mensalmente. Constatado o descumprimento daquela obrigação acessória, é devida a penalidade aqui exigida, não se verificando cumulação com a multa de ofício, devida em razão da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada.

Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 (atual redação contida no inciso II, alínea “b”), segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Neste tópico argumenta, ainda, a ora recorrente a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício face a ausência de previsão legal para essa exigência.

Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvértida.

Confrontemos, pois, a legislação com o fato concreto.

Trata-se de multa por lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2009 e 2010.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se, a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS

por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado

digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....
Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

.....
Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda

Documento assinado digitalmente conforme o art. 2º da Lei nº 8.935, de 20 de dezembro de 1994, e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

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 1º 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.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

A própria dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “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”.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício e, neste caso, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora com base na taxa SELIC.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Da Impertinência da Indicação de Pessoas Supostamente Ligadas aos Fatos - Falta de Motivação do Ato Administrativo.

Por último a recorrente requer a invalidade das listagem "DAS PESSOAS LIGADAS AOS FATOS" que consta do Relatório Fiscal, sob o argumento que a mesma não foi devidamente fundamentada.

Como bem assinalado no voto condutor ora recorrido a autoridade fiscal cumprindo o poder/dever que lhe é estatuído pela legislação de regência (art. 149 do CTN e art. 9º. do PAF), instruiu os autos de infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de provas indispensáveis à comprovação das hipóteses de ilicitudes detectadas.

Ademais, consta do processo Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado, tão somente, com relação ao sujeito passivo ALL - América Latina Logística S/A., nos termos do disposto no art. 124, I do CTN, o qual a seguir passamos a análise.

B - ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A

DA AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA

Neste tópico releva reproduzir os seguintes trechos do voto recorrido:

Alega a impugnante que a fiscalização não traz qualquer fundamentação fática que demonstre os motivos que levaram a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

No termo de sujeição passiva de fls. 56/57 a fiscalização enquadrou a empresa ALL – América Latina Logística S/A, como responsável solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

Contrariamente ao que alega a impugnante, há vários elementos de prova colhidos pela fiscalização, e expostos no relatório fiscal, que sustentam a aplicação do art. 124, I. Ao longo do relatório fiscal, a empresa ALL – América Latina Logística S/A foi citada várias vezes, restando claro o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, como se depreende dos trechos abaixo reproduzidos:

"Com efeito, o fato de a Multimodal ter sido constituída pelas mesmas sócias pessoas físicas e ter tido, por ocasião da sua criação, a mesma sede das dezenas de empresas em debate demonstra com clareza solar que à mesma só existiu formalmente. Já foi criada com o objetivo de ser, em curto espaço de tempo, TRANSFERIDA PARA as novas sócias pessoas jurídicas. ATÉ A RETIRADA das Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini da sociedade, ficou apenas "esperando" o vultuoso aporte de capital por parte ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A. a fim de unicamente atender aos INTERESSES DO Grupo ALL.

Por todo o exposto, foi exaustivamente demonstrado que a Multimodal não possuiu propósito negocial, tendo sido criada para servir de passagem para que o ÁGIO, resultante incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A, chegasse ao patrimônio da fiscalizada e das outras empresas cindendas, de modo a permitir que os lucros destas fossem confrontados com a despesa dedutível decorrente da amortização do ágio. O objetivo, portanto, da criação da empresa em comento foi unicamente que a

mesma funcionasse como "empresa-veículo" para que o ágio chegassem ao patrimônio da sociedade operativa, reduzindo a sua carga tributária, ATRAVÉS de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da citada despesa. Ademais, ocorreu um mau uso da personalidade jurídica da Multimodal para atingir um objetivo que não tem afinidade com a função institucional das sociedades empresárias, que é a exploração da atividade econômica.

(....)

A empresa ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, com o propósito de eximir-se do pagamento do IRPJ e da CSLL, utilizou mecanismo tendente a burlar o Fazenda Pública, utilizando-se dolosamente de uma "empresa-veículo" sem propósito negocial e inexistente de fato, criada com o único objetivo de possibilitar o transporte do ágio, a fim de que a fiscalizada pudesse deduzir as correspondentes despesas de amortização da base de cálculo dos referidos tributos."

Nenhuma dúvida existe, ao meu ver, de que esses dois sujeitos passivos criaram e operaram o "planejamento tributário" (aspecto jurídico) visando como alhures restou comprovado a criação artificial de despesas de amortização de ágio e, do qual foram os únicos verdadeiros beneficiários (interesse comum).

Improcede, por fim, as alegações dos recorrentes de que não restou comprovada, no presente caso, a existência de interesse comum que justificasse a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Conforme se constata da transcrição do Relatório Fiscal que instrui os lançamentos, a sujeição passiva decorre de longa investigação da origem e do **Modus Operandi** que envolveram as operações societárias entre as duas empresas (fiscalizada e o sujeito passivo solidário). E em assim sendo, não há que se falar em nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária, devendo ser mantida a responsabilidade que lhes foi atribuída.

Verificado que o norte para caracterização do contribuinte é a sua relação direta e pessoal com o fato gerador, deve-se mencionar que o artigo 124 do CTN, dispõe em seu inciso I, que o são solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Pode-se dizer que a figura da solidariedade não se afasta daquela contida no Código Civil, Livro I, Título I, Capítulo VI, "Das Obrigações Solidárias", ou seja, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com um direito, ou obrigado, à dívida toda.

Sendo assim, caso se tenha pluralidade de pessoas que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador (regra do 124, I) e todas tenham mantido relação direta e pessoal com tal situação, apresenta-se possibilidade de solidarização.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que diz respeito à responsabilidade tributária imputada à pessoa jurídica ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

Inicialmente, de se verificar em que termos foi configurada, pelo Fisco, a responsabilidade da empresa ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A. O Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl. 56) traz o seguinte:

Conforme descrito no relatório fiscal dos autos de infração formalizados nos autos do processo administrativo nº 10183-723.840/2013-20, lavrados, em 17/09/2013, em decorrência do procedimento fiscal executado contra o sujeito passivo acima identificado, ficou caracterizada a sujeição passiva solidária da empresa ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, nos termos do disposto no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

O fundamento legal, portanto, foi o art. 124, inciso I, do CTN, *verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

Causa estranheza o fato de que o Relatório Fiscal (fls. 29/51), referido acima, não traga qualquer consideração específica quanto à responsabilidade tributária. O documento se limita à descrição das operações societárias e do crédito tributário apurado no procedimento fiscal.

Essa estranheza não passou desapercebida ao sujeito passivo solidário, que registrou a reclamação em sua impugnação (fls. 2282/2294). Não obstante, o acórdão recorrido superou as razões de defesa (fl. 2822), nos seguintes termos:

No mérito, a questão central a ser analisada é se os elementos probatórios constantes dos autos são suficientes para configurar o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

Afirma a impugnante que além dos vínculos societários entre a contribuinte autuada (ALL Malha Norte) e a ALL Logística, é indispensável que se tenha em conta que o mero e eventual interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum.

Contrariamente ao alegado pela impugnante, a fiscalização não fundamentou a aplicação do art. 124 apenas nos vínculos societários existentes entre as duas empresas.

Pelo contrário, os elementos trazidos aos autos demonstram a participação ativa da ALL Logística nas operações que criaram artificialmente a situação prevista nos arts. 7º e 8º. Esta participação fica muita clara quando verificamos que os diretores da empresa Multimodal são também diretores da ALL Logística, ou seja, reforçam a ideia de sinergia entre a ALL Malha Norte, que deduziu a despesa de agio, e a ALL Logística, que planejou e executou os negócios jurídicos necessários para que a autuada atingisse seus objetivos.

Sem a participação da ALL Logística não teria sido possível a amortização de ágio na ALL Malha Norte.

A meu ver, os elementos fáticos constantes dos autos são suficientes para demonstrar o interesse comum nos termos do art. 124, I, do CTN, sendo evidente que aquele que pratica conjuntamente os atos necessários para atingir determinado objetivo, tem interesse na redução indevida da montante do tributo a ser recolhido.

A matéria retornou à discussão em sede de recurso voluntário (fls. 2840/2856).

Pois bem. Considero que a decisão de primeira instância buscou suprir algo que ficou apenas subentendido por ocasião do lançamento, ou seja, quais seriam os elementos fáticos e de direito a caracterizar o “*interesse comum*” a que se refere a norma.

No entender da julgador *a quo*, haveria dois fundamentos distintos.

O primeiro deles seriam os vínculos societários existentes entre as duas pessoas jurídicas (ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A e ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A). A primeira, sujeito passivo direto (na qualidade de contribuinte) da obrigação tributária, aquela que amortizou o ágio discutido nos autos e se beneficiou com a redução das bases tributáveis. A segunda, apontada como sujeito passivo por responsabilidade, sócia majoritária da primeira. O vínculo societário é incontrovertido nos autos. No entanto, pouco se discutiu sobre os efeitos de tal vínculo. Com efeito, tenho que a condição de sócia, por si só, seria (e é) insuficiente para caracterizar o interesse comum, a ponto de atrair a imputação de responsabilidade tributária. É certo que o sócio tem interesse nos lucros da sociedade investida, mas se fosse esse o *interesse comum* entre investidor e investida, todo e qualquer sócio seria, sempre, responsável pelos tributos devidos pela investida. Penso não ser essa a melhor interpretação do texto legal.

Esse interesse comum, então, deve ser buscado na forma tradicionalmente encontrada nas obras sobre o assunto, nas situações em que o fato gerador tributário é praticado conjuntamente por mais de uma pessoa, física ou jurídica. Nessa linha de raciocínio, as pessoas que conjuntamente praticam o fato gerador tributário são todas contribuintes (sujeito passivo direto), e a dicção do art. 124, I, não serviria para imputar ou atrair responsabilidade, mas tão somente para estabelecer a solidariedade entre aqueles que, já por força do art. 121, I, integram o polo passivo da obrigação jurídico-tributária.

Em outra linha de interpretação, também encontrada por vezes entre os muitos casos concretos trazidos à apreciação deste CARF, o interesse comum se evidencia diante da verdadeira confusão patrimonial entre as várias pessoas (físicas ou jurídicas) envolvidas, a tal ponto que se torna impossível distinguir o benefício auferido com a supressão do pagamento de tributos do benefício financeiro auferido diretamente por sócios e administradores.

Quanto a este primeiro fundamento, não vislumbro no caso concreto nenhuma das duas situações anteriormente delineadas. O fato gerador tributário objeto dos autos foi praticado pela contribuinte ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A. Foi essa pessoa jurídica que amortizou o ágio e se beneficiou da redução dos tributos por ela própria devidos. E não há registro nos autos nada que evidencie confusão patrimonial entre as duas pessoas jurídicas.

Em assim sendo, o primeiro fundamento (vínculos societários), tido isoladamente, é insuficiente para caracterizar a responsabilidade tributária.

O segundo fundamento invocado pela Turma Julgadora em primeira instância seria a “*participação ativa da ALL Logística nas operações que criaram artificialmente a situação prevista nos arts. 7º e 8º*”. Essa participação ativa de uma pessoa jurídica, por certo, há de ser compreendida como os atos praticados por seus dirigentes e administradores, aliás, dirigentes e administradores de ambas as empresas. E não se esqueça, por relevante, que tais atos foram inquinados de dolosos e contrários à lei, com o único intuito de reduzir artificialmente o montante dos tributos devidos pela ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A.

Mas, observe-se: aqui a base legal para a imputação de responsabilidade seria distinta. Não o *interesse comum* de que trata o art. 124, I, mas os *atos praticados por administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*¹, de que trata o art. 135, III, também do CTN. Além disto, a responsabilidade não recairia sobre a sócia pessoa jurídica ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, mas sim sobre as pessoas físicas dos administradores (de uma ou outra empresa) que teriam praticado tais atos. Não foi esta, entretanto, a linha adotada pelo Fisco.

O corolário dessas constatações é de que o segundo fundamento (participação ativa nas operações) invocado pelo julgador de primeira instância para manter a responsabilidade tributária também se mostra inadequado.

Em assim sendo, é de se reconhecer que assiste razão à recorrente ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, ao reclamar que não restou comprovada, no presente caso, a existência de interesse comum que justifique a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN.

Por todo o exposto, em conclusão, a decisão do Colegiado, por maioria de votos, foi no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para afastar a responsabilidade tributária imputada à pessoa jurídica ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A. Em todos os demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto do ilustre Relator.

(assinado digitalmente)

¹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA