



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10903.720012/2015-29
ACÓRDÃO	1001-003.652 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRICOPEL COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011

PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em manifestação de inconformidade, verificando-se a preclusão em relação ao tema.

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atraindo a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente

julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

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

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas; e, (b) por voto de qualidade no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Vencidos os Conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e Gustavo de Oliveira Machado que afastavam a qualificação da multa de ofício. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e Gustavo de Oliveira Machado em relação à decadência.

Sala de Sessões, em 12 de novembro de 2024

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração – Lucro Real Trimestral

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sem exigência do crédito tributário apurado no regime

de lucro real por compensação de prejuízos fiscais referente aos segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2010 e todos os trimestres do ano-calendário de 2011, e-fls. 02-26:

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/06/2010	703.841,61	150,00
30/09/2010	703.841,61	150,00
31/12/2010	703.841,61	150,00
31/03/2011	703.841,61	150,00
30/06/2011	703.841,61	150,00
30/09/2011	703.841,61	150,00
31/12/2011	703.841,61	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/03/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95

Arts. 247, 249 inciso I, 385 e 386 e 841 do Decreto nº 3.000/99

Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Constatou-se amortização indevida de ágio por aquisição de participação societária mediante interposição de empresa veículo, cuja realização foi considerada artificial e sem propósito negocial.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

O Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sem exigência de crédito tributário apurado no regime de lucro real por compensação de base negativa referente ao segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2010 todos os trimestres do ano-calendário de 2011, e-fls. 27-51:

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

DESPESA NÃO DEDUTÍVEL - MULTA DE OFÍCIO

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/06/2010	703.841,61	150,00
30/09/2010	703.841,61	150,00
31/12/2010	703.841,61	150,00
31/03/2011	703.841,61	150,00
30/06/2011	703.841,61	150,00
30/09/2011	703.841,61	150,00
31/12/2011	703.841,61	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/03/2010:

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

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

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

Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97,

Inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

Arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

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

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Responsável Solidário, e-fls. 03 e 28

CPF

569.932.009-10

Nome

PAULO CESAR CHIODINI

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Participação nos atos simulatórios, conforme descrito no Relatório Fiscal.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Representação Fiscal para Fins Penais, e-fls. 120

4. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Informamos que, em decorrência de terem sido detectadas no curso da ação fiscal situações que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definidos pelo art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e, em cumprimento da determinação contida na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, formalizamos Representação Fiscal para Fins Penais, mediante protocolização do Processo Administrativo Fiscal nº 10903.720002/2015-93, para apreciação pela autoridade competente.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/06/2010 a 31/12/2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Considera-se como não impugnada a sujeição passiva solidária imputada ao responsável tributário, que, devidamente cientificado, não impugnou o vínculo a ele imposto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 30/06/2010 a 31/12/2011

FATOS PRETÉRITOS. REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO.

O sujeito passivo submete-se à fiscalização de fatos ocorridos em períodos pretéritos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando haja repercussão em lançamentos contábeis de exercícios futuros, com reflexos fiscais, devendo conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos exercícios afetados.

DECADÊNCIA. ORIGEM E AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.

O surgimento (origem) do ágio, embora represente fato contábil, não se caracteriza como manifestação de fato imponível tributário, conquanto não gere reflexos na apuração de tributos. Somente partir do momento em que o ágio passa a ser amortizado como despesa do período, reduzindo o resultado contábil

e fiscal, inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, independentemente da data em que o ágio teve origem e foi registrado contabilmente.

ÁGIO. OPERAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu surgimento ocorre no âmbito de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado, cujo registro contábil é inadmissível.

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FORMALIDADE. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A formalização de reorganização societária em que não exista motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidas as condições para a amortização do ágio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/06/2010 a 31/12/2011

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. ATOS SOCIETÁRIOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ARTIFÍCIOS FRAUDULENTOS.

Provada a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários sem propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, mantendo-se a multa qualificada, em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 30/06/2010 a 31/12/2011

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 20ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme voto que integra o presente.

Recurso Voluntário

Notificada em 16.11.2020, e-fl. 1119, a Recorrente/Agricopel Comércio de Derivados de Petróleo Ltda. apresentou o recurso voluntário em 11.12.2020, e-fls. 1121-1157, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – PRELIMINARMENTE – DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

Consta do Auto de Infração ora combatido que o Recorrente é responsável solidário pelo pagamento dos supostos créditos tributários elencados no aludido processo administrativo.

Como fundamentação para o acolhimento de tal pretensão, aduz a entidade fiscal que a responsabilidade decorre da aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), *in verbis*: [...]

Da simples leitura do disposto acima, depreende-se que ocorre a transferência da responsabilidade pelo pagamento de determinada obrigação tributária, quando esta é constituída por decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Para tanto, é preciso frisar que no presente caso concreto, conforme amplamente já exposto no instrumento de impugnação, inexistente qualquer conduta praticada pelos sujeitos passivos apta a insurgir nas infrações que ora tenta imputar a autoridade fiscal.

Todas as operações realizadas pelos sujeitos que compõe o polo passivo ocorreram dentro da maior legalidade possível, posto que não há nenhum ato praticado com excesso de poder ou abuso das atividades empresariais ou da personalidade jurídica.

Aliás, muito ao contrário do que alega a autoridade fiscal, não insurgiu o Recorrente, quando da administração da sociedade, em nenhuma irregularidade no cumprimento de sua função, posto que as infrações aqui apontadas decorrem tão somente em virtude da real necessidade que a empresa continha de realizar uma reorganização societária, ao passo que mediante estudos realizados, constatou-se a inviabilidade de perpetuação da sociedade caso não fosse adotada alguma medida.

Ademais, cumpre acrescentar que não houve qualquer má-fé nos atos praticados pelo Recorrente quando do exercício da sua atividade de administrador da empresa autuada, de forma que se mostram totalmente descabidas as alegações de que foram praticados atos com infração de lei.

Resta amplamente demonstrado que o Recorrente não praticou nenhum ato que pudesse incorrer nas infrações supracitadas.

Ainda, cumpre frisar que não há qualquer prova de que o Recorrente eventualmente tivesse praticado atos neste sentido, sendo descabido falar em responsabilização dos administradores pelas supostas infrações.

Acrescenta-se que não houve qualquer má-fé na administração das empresas, tanto é que a multa qualificada que havia sido anteriormente aplicada restou reduzida em outro processo administrativo sobre o tema [...].

Nesse sentido, foge a razão da autoridade fiscal ao atrelar que o Recorrente é responsável por satisfazer a obrigação em comento, posto que não insurgiu em nenhuma irregularidade na condução de sua função.

Inclusive, corrobora ainda para o afastamento da sua inclusão no polo passivo o artigo 137 do Código Tributário Nacional [...].

Destarte, haja vista o Recorrente ter atuado intrinsecamente na regular administração da sociedade, não há o que se falar em cobrar-lhe as obrigações alegadas.

Inclusive, importantíssimo destacar que não é permitido ao Fisco redirecionar as suas cobranças indiscriminadamente como ora tenta fazer. É preciso deixar claro que, à luz do princípio da entidade, não há vínculo entre o patrimônio da empresa com os seus sócios.

Nesse passo, a Resolução CFC nº 750/1993, determina que um dos princípios basilares da contabilidade é o princípio da entidade, o qual, em sua essência, estabelece a autonomia patrimonial de cada ente empresarial, com relação aos sócios e sociedades que integra [...]

Ou seja, é de extrema importância distinguir o patrimônio da sociedade com o das pessoas que dela fazem parte como sócios, isso porque feita essa distinção, restará cristalina a ilegalidade da presente figuração do Recorrente no polo passivo do auto de infração.

Outrossim, em que pese o Acórdão recorrido trazer a consumação definitiva da configuração do Recorrente no polo passivo, por ausência de abordagem dessa questão no momento da impugnação, tal condição não pode ser mantida.

Frisa-se que manutenção do Recorrente no polo passivo não guarnece da melhor lógica e bom-senso jurídico, razão pela qual não deve este Conselho fechar os olhos à análise. [...]

Outrossim, é sabido que no processo administrativo fiscal, a busca pela verdade real dos fatos e a primazia da legalidade dos atos são institutos que devem ser imprescindivelmente observados.

Desta feita, é preciso que o Conselho faça a análise da situação, para que também atenda ao disposto no artigo 5º, XXXIV, “a” e LV da Constituição Federal [...].

Destaca-se que a ausência de análise do questionamento poderá trazer prejuízo não somente ao Recorrente, mas também à Administração Pública, posto que não atenderá ao disposto no artigo 53 da Lei 9.784/99 [...].

Destarte, uma vez inobservada a preliminar trazida à baila, a Administração Pública falhará imperdoavelmente no combate pela busca da verdade, não obstante ferirá aos princípios do contraditório, ampla defesa e da legalidade tributária.

Resta, contudo, pormenorizados os fundamentos legais que consubstanciam a necessidade jurídica de ser afastada a responsabilidade solidária do Recorrente sobre as obrigações imputadas no Auto de Infração, que não obstante a este cerne, também não merece prosperar pelas razões de mérito que adiante seguem elucidadas.

IV - NO MÉRITO

O Auto de Infração ora combatido não se justifica, uma vez que seu embasamento fático e jurídico distorce a realidade, estando dissociado da verdade.

Inicialmente é preciso verificar o contexto em que os fatos narrados pela fiscalização ocorreram, notadamente a legislação tributária então vigente, a interpretação dada a esta legislação, na época, por este Egrégio Conselho, bem como o contexto econômico em que estava inserido o país na ocasião, e que afetava diretamente as atividades da Recorrente. [...]

Como visto, cabe à Recorrente expor os motivos que a levaram a praticar os atos que culminaram no aproveitamento de despesas com ágio. Cabe frisar que os atos praticados pela Recorrente tiveram reflexos tributários, porém, a efetivação destes nunca foi o objetivo primário pretendido pela administração da Agricopel Comércio de Derivados de Petróleo Ltda., mas surgiram como consequência natural das decisões e dos negócios desenvolvidos. [...]

IV.I - NEGÓCIO JURÍDICO - EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS - ÁGIO

Tendo-se em vista o melhor entendimento do histórico das operações realizadas, calha identificar as empresas que foram mencionadas na autuação pela fiscalização:

- 1) Agricopel Com. de Derivados de Petróleo Ltda., (Impugnante e incorporadora) - doravante Agricopel ou Recorrente;
- 2) Mime Participações Ltda. (investidora) - doravante Mime;
- 3) MAP Chiodini Participações Ltda., (investida e incorporada) - doravante MAP.

A AGRICOPEL é empresa constituída desde o ano de 1990, e atuava, na época em que lavrado o auto de infração, no ramo de:

- transporte rodoviário, revendedor, retalhista de óleo diesel e óleos combustíveis - TRR;
- comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores;

- comércio atacadista de óleos lubrificantes e outros automotivos em geral;
- comércio atacadista de insumos agrícolas;
- transporte rodoviário de cargas em geral, inclusive de produtos perigosos;
- envasamento de lubrificantes adquiridos a granel;
- gestão de participações societárias (holdings);
- locação de bens próprios, móveis e imóveis.

Já a MIME foi constituída em 2004, onde os sócios efetivaram a integralização de cotas da empresa AGRICOPEL. Assim, a empresa MIME passa ser controladora da empresa AGRICOPEL.

Conforme demonstrado acima a empresa AGRICOPEL, atua em grande de gama de atividades, assim, a fim de organizar suas atividades, procedeu ao estudo da viabilidade de assumir para si a realização de todas as facetas de seu contrato social.

Tal levantamento apontou a necessidade de segmentar as atividades abarcadas em seu contrato, especialmente no que se refere a distribuição de óleos lubrificantes embalados, peças e acessórios para veículos automotores.

Diante desta necessidade a AGRICOPEL passou a buscar alternativas para fins de melhor organizar a realização de suas tarefas, podendo desta forma dar melhor solução a problemas de logística, permitindo um atendimento mais eficaz a seus clientes.

Neste cenário seria necessária a constituição de nova empresa, com inscrição e registro na Junta Comercial, entre outros aspectos contábeis/burocráticos que envolvem a criação de nova pessoa jurídica.

Assim, no contexto em tela, surgiu a possibilidade de aquisição de empresa já constituída, com cadastro aprovado, sem restrições junto as instituições bancárias ou órgãos de proteção ao crédito. Ou seja, alternativa mais viável, uma vez que tal empresa estaria pronta para fins de pronto início de suas atividades.

O objetivo então, em assumir a sociedade dessa nova empresa, era a de que a AGRICOPEL ficaria responsável pela comercialização de combustíveis lubrificantes para empresas, em especial industriais e transportadora com base no TRR - transporte rodoviário, revendedor, retalhista de óleo diesel e óleos combustíveis, conforme exigência da ANP.

Já a nova sociedade concentraria suas atividades e objetivos em comercializar e distribuir óleos lubrificantes embalados, peças e acessórios para veículos automotores produtos, o que não exige qualquer autorização por parte da ANP – Agência Nacional do Petróleo.

Logo para que tal empresa passasse a operar, haveria a necessidade de dar lastro a mesma. Nesta ocasião, já havia conhecimento por parte dos sócios de que a empresa AGRICOPEL possuía valor subavaliado de suas cotas, havendo a

necessidade de reavaliar as mesmas para que estas refletissem a realidade de mercado e consequentemente proceder-se a transferência de tal valor de patrimônio líquido para a nova empresa ser formada, a qual viria a atuar no ramo de comercialização e distribuição dos produtos (conforme acima citados).

Isto porque, os estudos preliminares realizados pela AGRICOPEL apontavam este como melhor caminho a ser tomado, ou seja, a segregação de suas atividades.

Contudo este não era o único objetivo almejado com a reavaliação.

A empresa AGRICOPEL trata-se de empresa eminentemente familiar, logo havia também a necessidade de reorganização societária e sucessória, fato que já estava sendo efetuado pelos sócios da AGRICOPEL através da constituição de administradoras de bens próprios, conforme comprovam documentos juntadas em sede de impugnação.

Ainda no exercício de 2004, foi realizada a reavaliação das cotas da sociedade AGRICOPEL, conforme faz prova laudo de avaliação, o qual foi realizado em dezembro do exercício de 2004.

Esclarece-se que a fiscalização teve acesso ao documento de reavaliação do capital da empresa, o qual foi elaborado por empresa de consultoria habilitada para sua emissão, sendo que em nenhum momento houve qualquer questionamento quanto a idoneidade do documento, o método de avaliação do mesmo, ou os valores apontados como justos na reavaliação das cotas da AGRICOPEL, sendo que o método em si baseou-se na perspectiva de rentabilidade futura da empresa.

E nem poderia ser diferente, visto que todo os valores projetados no laudo de avaliação se concretizaram nos exercícios seguintes, conforme se pode observar de tópico próprio e das planilhas juntadas e demonstradas nesta peça de Impugnação.

Com a avaliação concluída, a MIME PARTICIPAÇÕES, atualmente CIMPAR, aumentou o capital social da MAP CHIODINI, através da integralização de cotas da Recorrente, registrando em sua contabilidade o ganho de capital respectivo decorrente da valorização das referidas ações.

A MAP, por sua vez, em razão de ter adquirido investimento, desdobrou o custo da aquisição nos moldes da legislação em valor do patrimônio líquido da época da aquisição e ágio, conforme preceitua o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A capitalização da MAP, conforme já explanado, teve por objetivo torná-la uma empresa atuante no mercado, possibilitando assim, o efetivo início de suas atividades no mercado óleos embalados, peças para automotivos, podendo adquirir produtos com prazo diferenciado de pagamento, eis que teria assim lastro para dar suporte a suas aquisições, permitindo a almejada segregação das atividades, para melhor controle gerencial, de pessoal e atendimento aos clientes.

Porém, infelizmente, tudo o que fora pensado, discutido e preparado para acontecer se mostrou inviável em novo estudo aprofundado efetivado para fins de segregação das atividades pretendida anteriormente.

Neste novo estudo de viabilidade, verificou-se que o que em princípio seria uma operação facilitadora do desenvolvimento das atividades da empresa, não se mostrava de fato o melhor caminho a ser adotado pela AGRICOPEL.

Conforme se infere das planilhas juntadas, a taxa de retorno, seria, como de fato foi, maior com a manutenção das atividades sob administração de um único grupo. Com exemplo, cita-se o percentual de lucro líquido, onde com realização das atividades de forma distinta, segregada, teria uma margem de 3,3%, e na manutenção das atividades em conjunto esta margem passa para 3,6%. Ainda, veja-se que o *payback*, ou seja o tempo de retorno dos investimentos, seria menor se mantidas as operações conjuntas.

A montagem de duas estruturas iria redundar em gastos extras que não poderiam ser comportados pelas empresas envolvidas, o que parecia ser fator determinante de lucro devidamente acompanhado de crescimento da empresa, mostrou-se um caminho duvidoso, o qual poderia levar a supressão de postos de emprego dentro da empresa.

Verificou-se que, de fato, seria melhor para a AGRICOPEL manter uma única estrutura, eis que mais eficientes seriam os controles administrativos, seja com a divisão de funções do quadro de funcionários, bem como com a otimização tanto da parte operacional e da frota de distribuição, enfim se verificou que a logística da empresa como um todo seria melhor manejada, com a união das atividades em uma única equipe.

E que não se alegue que o prazo das operações foi exíguo.

Todas as decisões tomadas pela empresa foram baseadas em estudos efetuados, os quais se iniciaram com o estudo de viabilidade da segregação das atividades, levantamento datado da competência de outubro de 2004. Porém, em função de novo estudo apresentado em data de dezembro de 2004 e que apontava em sentido contrário daquele anteriormente realizado, houve a necessidade de tomada imediata de decisões.

Veja-se que atualmente, ao contrário do que acontecia no passado, o mundo dos negócios requer extrema rapidez na tomada de decisões, a fim de evitar a incidência em prejuízos irreversíveis, fato que teria ocorrido em face da AGRICOPEL não fosse a rapidez com que agiram seus sócios ao decidir pelo que melhor se apresentava para o futuro da empresa. As planilhas anexadas, bem como a atual saúde financeira da empresa, demonstram o acerto na tomada das decisões.

Pelas razões elencadas, em especial pela inviabilidade financeira do objetivo inicial de segregar as operações da Recorrente com a nova empresa MAP, à AGRICOPEL restou a opção de incorporar sua controladora, o que foi efetuado

com base nas disposições contidas no "Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção das Parcelas Cindendas da Sociedade":

a) De Controle: como consequência da separação entre os segmentos de mercado que pretendem atingir, terá maior transparência nos controles que envolvem desde a produção até a colocação dos produtos nos diferentes públicos-alvo, refletindo esta transparência nos balanços de ambas as empresas;

b) Relacionamento no Mercado Financeiro: com a separação citada, haverá melhoria no patrimônio líquido das empresas Cindendas, que dentro de seus planos estratégicos normalmente se relacionam com instituições Financeiras, e, com este incremento em seu patrimônio, poderá alcançar melhores resultados na captação de recursos junto ao mercado financeiro, inclusive preparando-se para decisão futura de transformação do tipo societário que permita a captação de poupança privada, viabilizando a implementação de novos investimentos já projetados;

c) Societário, Sucessório e Familiar: tratando-se de empresas familiares, sendo premente a implantação de técnicas de Governança corporativa, em face do ingresso paulatino da segunda geração na gestão da do capital e do trabalho relativo as empresas, com a reorganização societária será propiciado uma melhor e correta aferição do valor da empresa, avaliada a valor de mercado, conscientizando a segunda geração da importância e da relevância do investimento que virão a herdar, bem assim, permitindo que os mesmos tenham total dimensão da responsabilidade inerente ao seu papel, preparando-se desde logo para se evitar crises e ruína no futuro, de modo que esta reorganização faz parte de um planejamento abrangente de vários aspectos e fatores, visando então, viabilizar o planejamento sucessório empresarial e das pessoas naturais dos controladores e seus familiares;

d) Gerenciamento: propiciar aos sócios e Administradores obterem informações mais precisas e objetivas, sobre o valor dos investimentos, possibilitando melhor controle quanto à gestão empresarial

e) Foco: racionalizar e concentrar os negócios destas sociedades segundo sua vocação empresarial, reduzindo custos e resultando em maior eficiência operacional, administrativa e financeira das sociedades;

f) Melhoria do fluxo de caixa nas Cindendas, através da busca do mercado de aporte de capital, haja vista a significativa relevância do aumento patrimonial após a absorção dos ativos, em instituições financeiras ou mediante a abertura do capital a sócios terceiros.

Veja-se que, mesmo não tendo sido possível levar adiante a segregação das atividades, haja vista ter-se verificado a inviabilidade econômica de tal atitude, a reavaliação das cotas da AGRICOPEL acabou por gerar benefícios à empresa.

A reavaliação possibilitou o ingresso de novos sócios com consequente aporte de capital na AGRICOPEL.

Também, com a devida reavaliação das cotas da empresa, ou seja, tendo esta um Patrimônio Líquido que efetivamente refletisse sua realidade, a AGRICOPEL pode passar a obter junto ao sistema bancário financiamentos a taxas muito mais atrativas, as quais lhe gerariam imediato crescimento financeiro, possibilitando à Recorrente a abertura de novos postos de trabalho com o início de novas frentes de atuação.

Com base no breve histórico e das justificativas para a concretização da operação em tela, verifica-se que o acórdão recorrido deve ser reformado nesse sentido, posto que não fora a intenção da AGRICOPEL adquirir sociedade empresária para fins de possibilitar o ágio.

IV.II - EFEITOS DAS OPERAÇÕES REALIZADAS E DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

Por todo o exposto, a Recorrente se contrapõe veementemente às alegações e acusações da fiscalização e do acórdão recorrido quanto à utilização da empresa MAP com finalidade única de servir como mera empresa de passagem como denominou o fisco, ou empresa veículo como chamou o I. Julgador Singular.

A deliberação por sua extinção, que se deu no momento oportuno, através de sua cisão e conseqüente incorporação da parcela cindenda pela AGRICOPEL, além de resolver a questão operacional, apresentou concomitantemente um resultado desejado, qual seja, a redução de custos, sem qualquer ofensa à legislação vigente na época ou qualquer patologia que justificasse a sua desconsideração, nem se cogitando na figura do abuso de direito.

Em verdade, a fiscalização, alheia a todos os detalhes e fundamentos jurídicos e econômicos que envolveram as tomadas de decisão pela administração da sociedade, baseou a ação fiscal na desconsideração de todos os atos societários realizados.

A fiscalização os desconsiderou, bem como o ágio deles resultante, apenas para fins tributários, sob a alegação de que não existiria fundamento econômico para a operação. O entendimento fora acolhido pelo Julgador Singular, que julgou nesse mesmo sentido.

Ocorre que, a situação não procede, haja vista que os negócios praticados possuem fundamento econômico. Os reflexos tributários podem ter sido um dos seus efeitos, mas não foram os únicos, como se demonstrou, através da juntado dos relatórios que claramente demonstraram a inviabilidade de agregar as atividades.

Dentre os documentos apresentados pela AGRICOPEL à fiscalização, está o Laudo de Avaliação que instruiu a documentação relativa à incorporação pela AGRICOPEL da parcela cindenda da empresa MAP, o qual dá fundamento econômico para o ágio, fato que pode ser corroborado por terceiros, através de uma perícia contábil.

Ainda, os fatores preponderantes da tomada a decisão estão consubstanciados no levantamento efetivado pela empresa da necessidade de atividades unificadas, sem a tomada desta decisão no momento oportuno, certamente os prejuízos seriam certos e irreversíveis.

Como resultado da avaliação processada, foi estimado que o valor da empresa AGRICOPEL tendo por base e fundamento econômico a perspectiva de rentabilidade futura. [...]

Em outras palavras, tal demonstração sustenta, de forma indubitável, que a reavaliação das cotas da empresa AGRICOPEL, foi feita de forma adequada, respeitando a técnica contábil escolhida para a reavaliação, dando fundamento econômico para o ágio respectivo.

Por outro lado, à luz do princípio da motivação dos atos administrativos, refletido no art. 9º do Decreto 70.235/72, caberia à fiscalização ter provado que o laudo de avaliação que fundamenta economicamente o surgimento do ágio é irreal.

Tal prova não foi feita e, ao ver da AGRICOPEL, nem poderia tê-lo sido, haja vista que o crescimento da empresa no período ficou dentro das projeções de rentabilidade futura inseridas no laudo em questão, demonstrando a lisura contábil em sua confecção.

Posto esse contexto fático e econômico, passa-se a avaliar o contexto legal e jurídico acerca da possibilidade de combinação de negócios, de forma a permitir à AGRICOPEL e à MAP, a racionalização e concentração de negócios, de forma a resultar em maior lucratividade e eficiência operacional, administrativa e financeira.

Detentora das ações da AGRICOPEL, devidamente avaliadas a valor de mercado, nos moldes acima descritos, a sociedade MIME PARTICIPAÇÕES ingressa na sociedade MAP, integralizando a importância de R\$33.944.440,00 (trinta e três milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais), através da subscrição de 3.000.000 (três milhões) de quotas da AGRICOPEL.

É nesse ponto que a fiscalização não se deteve para entender as consequências contábeis dessa operação de integralização de capital, errando, inclusive, na conclusão de que a AGRICOPEL não teria adquirido participação societária, como forma de justificar a "imprestabilidade" do ágio para fins de despesa dedutível.

Esclarece-se, desde já, que a integralização de capital realizada pela sociedade MIME PARTICIPAÇÕES mediante utilização de quotas reavaliadas da AGRICOPEL, deu-se na empresa MAP CHIODINI.

No momento em que a sociedade MIME entrega suas cotas reavaliadas para a MAP, ocorre a alienação das referidas cotas, na medida que saem do patrimônio da primeira para passar a integrar o patrimônio da segunda, com ganho de capital, haja vista que o investimento inicial que a primeira tinha na AGRICOPEL passou a ser muito maior com o investimento realizado na MAP CHIODINI em

função da reavaliação das ações a valor justo, ganho que recebeu o devido tratamento legal.

Ora, se há suporte legal para a realização da operação de reavaliação e incorporação das ações reavaliadas em outra sociedade, bem como há disciplina legal dos efeitos dessa subscrição, notadamente em relação à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL para a receita auferida pela MIME PARTICIPAÇÕES, não há que se falar em fraude ou simulação, que de fato não ocorreram, nem em inexistência de “aquisição de participação societária”, haja vista que a MAP, ao incorporar em seu patrimônio as quotas da AGRICOPEL, adquiriu a respectiva participação societária, restando claro o erro de conclusão por parte da fiscalização, aderido pelo Julgador Singular, quanto à inexistência de aquisição de participação societária a qual serviu de mera alegação para desqualificar o ágio amortizado. [...]

Quanto à inexistência de desembolso, alegada pelo fisco para descaracterizar a figura do ágio, também não merece guarida. [...]

Com efeito, a legislação tributária determina que as operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitas a apuração de ganho de capital, tendo disposições específicas, para apuração de ganho de capital nas hipóteses de integralização de capital, com bens ou direitos a valor de mercado (Art. 22 e 23 da Lei nº 9.249/95). [...]

Ora se a legislação e as decisões reiteradas, são claras no sentido de que há a alienação e por consequência o eventual ganho ou perda de capital na transferência de bens ou direitos a título de integralização de capital em uma pessoa jurídica, a contrário senso, haverá a apuração do ágio ou deságio por parte do adquirente, no caso a pessoa jurídica que esta recebendo a integralização em troca da emissão de novas ações ou quotas. Exatamente como ocorrido no caso concreto.

A MIME PARTICIPAÇÕES transferiu para o patrimônio da MAP, a participação que detinha na AGRICOPEL, apurando ganho de capital tributável. Em contrapartida, a MAP CHIODINI adquiriu tal participação, dando em troca quotas de sua propriedade, devendo registrar a participação societária adquirida de acordo com as normas contábeis e fiscais. Portanto, desdobrando a aquisição em investimento e ágio, conforme será explorado a seguir.

IV.III - DA OPERAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A LEI 9.532/97

Em que pese o enquadramento legal da AGRICOPEL, por, supostamente, ter violado o art. 179, V e IV, da Lei 6.404/76, tem-se que a referida legislação não pode ser aplicada ao caso em tela., isso porque as disposições nela contidas são referentes às Sociedades Anônimas de Capital Aberto.

Desse modo, a Lei nº 6.404/76, trata das sociedades anônimas, a AGRICOPEL, conforme pode-se verificar, configura-se como empresa Limitada, logo o

procedimento a ser por ela adotado é aquele descrito abaixo, o qual encontra-se em plena consonância com a legislação contábil.

A operação em questão possui norma própria para o lançamento do diferimento e do aproveitamento como despesas. [...]

Art. 7º, da Lei 9.532/97 - da dedutibilidade: [...]

O artigo 36, da lei 10.637/2002 – do diferimento: [...]

Ainda que tal artigo se encontre atualmente revogado, o fato é que o mesmo se encontrava plenamente em vigor quanto do aproveitamento do ágio pela Recorrente.

Também rege a matéria o disposto no artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77: [...]

Ante o exposto, tem-se que a operação de ágio se deu em conformidade com a legislação vigente à época, aplicada nos casos de sociedade limitada.

IV.IV – DA INCORPORAÇÃO DA MAP CHIODINI PELA AGRICOPEL

Em dezembro de 2004, mediante Protocolo e Justificativa de Incorporação da parcela resultante da cisão da sociedade MAP pela AGRICOPEL, no qual ficou consignado que a operação de incorporação tinha por objetivo as razões então elencadas, além de, conforme já demonstrado não se ter mostrado viável o estudo efetuado anteriormente de segregação das operações, mostrando-se em verdade o melhor caminho a racionalização e concentração dos negócios de ambas as sociedades, resultando em maior lucratividade e eficiência operacional, administrativa e financeira das mesmas, efetivamente tomou-se a iniciativa da combinação de negócios destas.

O resultado dessa incorporação tem suas consequências legais inseridas na legislação, notadamente o disposto no art. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97 [...]

Vê-se do inteiro teor do artigo 7º, acima transcrito, que o ágio decorrente de laudo de avaliação com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura, que é o caso específico que se verifica na operação de incorporação realizada pela AGRICOPEL, ora Recorrente, poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação à razão de 1/60 avos para cada mês do período de apuração, ainda que a empresa incorporada seja aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Ora, a subsunção das normas acima transcritas à operação realizada pela Impugnante resultou no aproveitamento legal e lícito de despesas com amortização de ágio, de tal forma que a autuação viola os dispositivos legais acima transcritos, além de suas garantias constitucionalmente asseguradas (princípio de segurança jurídica, estrita legalidade, liberdade de contratar, dentre outros), e da regra constitucional de motivação dos atos da Administração Pública (materializada no art. 9º, do Decreto 70.235/72 e art. 2º, da Lei 9.784/99), o que

resultou na glosa indevida das referidas despesas, com as consequências decorrentes na base de cálculo do IRPJ e CSLL no período fiscalizado. [...]

Ademais, importante ressaltar que se de um lado existe um benefício fiscal concernente à amortização do ágio, de outro, existe um ganho de capital que será necessariamente tributado. Não se justifica, dessa forma, afastar o aproveitamento de despesas com ágio, desconsiderando a inafastável incidência do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital registrado.

Portanto, deve o acórdão ser reformado nesse sentido.

IV.V – DA INAPLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 116, DO CTN

O I. Juízo Singular julgou no sentido de não aplicar o art. 116, parágrafo único do CTN, ou seja, entendeu que a situação em comento não se trata de elisão fiscal, mas de fraude, nos termos do art. 149, VII do Código Tributário Nacional.

Contudo, o acórdão recorrido merece ser reformado.

Isso porque, não há no que se falar em fraude, posto que a operação realizada pela AGRICOPEL com a empresa MAP estava em conformidade com a legislação vigente à época dos fatos, em razão de ter demonstrado que suas quotas sociais foram valorizadas, e que seria impossível arcar com todas as despesas de uma nova sociedade empresária (MAP), sendo então, necessário o desfazimento da mesma.

Para a configuração de fraude fiscal necessário que haja a comprovação de dolo ou má-fé por parte da AGRICOPEL, o que não restou demonstrado, tendo em vista que a operação de ágio se deu em consonância com o ordenamento pátrio, conforme acima mencionado.

Assim, em nenhum momento da fiscalização fora noticiada a vontade da AGRICOPEL em fraudar a legislação tributária, posto que o planejamento de segregação de atividades não fora bem-sucedido, diante das circunstâncias fáticas, sendo então, necessário o desfazimento do negócio realizado, o que, consequentemente, resultou no ágio.

Os referidos planejamentos da Recorrente, inclusive, foram juntados neste processo, em sede de Impugnação.

Ante o exposto, resta evidente que não houve fraude por parte da AGRICOPEL, que somente agiu dentro da normalidade permitida pela legislação vigente à época do fato gerador, bem como ausente a comprovação de dolo ou má-fé pela Recorrente, devendo ser afastada a aplicação do art. 149, VII do CTN.

IV.VI – DA VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS

A DRJ entendeu que, em decorrência da lavratura do presente auto de infração, não fora infringido nenhum tipo de princípio.

Contudo, o acórdão necessita ser reformado neste ponto também. Vejamos.

A Constituição Federal adota o princípio da livre iniciativa e o princípio da liberdade, os quais combinados resultam no princípio da liberdade econômica e da liberdade de contratar.

É garantido aos cidadãos brasileiros o direito de organizar livremente as suas atividades econômicas de forma a atingir os seus objetivos. Isto permite que os agentes econômicos contratem ou deixem de contratar determinadas operações quando lhes convier, desde que não resultem em nenhum ato ilegal.

A liberdade econômica é um direito fundamental, e a livre iniciativa é o fundamento da República Federativa do Brasil. O princípio da livre iniciativa e o princípio da liberdade de contratar não estão sujeitos a nenhum tipo de restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal.

Assim a desconsideração de atos lícitos praticados pelo contribuinte, dos quais resultaram reflexos de ordem tributária, além das incongruências acima já apontadas, implicaria, também, em desrespeitar a liberdade de contratar do contribuinte e o seu direito de organizar a sua atividade econômica da maneira mais eficiente, o que demonstra que a autuação, nos moldes em que lavrada, não respeita normas constitucionais e, portanto, eivada de vício insanável, justificando-se sua improcedência.

Além disso, o artigo 104 do Código Civil define que a validade do negócio jurídico requer agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei. O negócio jurídico que cumprir estes requisitos é considerado “ato jurídico perfeito e acabado”.

A Constituição Federal, por sua vez, em seu artigo 5º, item XXXVI, tem a seguinte redação: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Note-se que este dispositivo legal está inserido na Constituição Federal no capítulo que trata dos direitos e garantias fundamentais e não pode ser objeto de alteração nem por meio de Emenda Constitucional.

Assim, tendo em vista a garantia constitucional de que a lei não prejudicará o ato jurídico perfeito, surge questão que deve ser levada em consideração: a autoridade fiscal possui competência para, no caso concreto, interpretar, julgar e desconsiderar os atos jurídicos praticados pelo contribuinte por entender que tais atos objetivam única e exclusivamente elidir tributos?

A resposta a essa questão é negativa, em face da divisão de poderes do Estado, inserida na Constituição Federal. De acordo com essa divisão, o Poder Executivo é apenas o aplicador da lei, não cabendo a ele legislar ou julgar. Isto seria deixar o contribuinte à mercê do Fisco, situação esta que seria insustentável num estado democrático de direito. Bastaria ao Fisco demonstrar uma alternativa que lhe fosse tributariamente mais benéfica, ainda que mais onerosa ao contribuinte, para desconsiderar o ato jurídico administrativamente.

Assim, ao tentar desconsiderar os atos jurídicos perfeitos e acabados praticados pela AGRICOPEL, pela MIME e pela MAP, a autoridade fiscal atentou contra os direitos e garantias fundamentais da AGRICOPEL e do Recorrente, tornando improcedente a autuação objeto desta

Já o art. 5º, inc. II, da Constituição Federal, estabelece o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. [...]

A reserva absoluta significa que a Lei deve conter o fundamento da conduta da administração e o critério de decisão do aplicador do direito, sem deixar margens para valoração pessoal. Desta forma, a exigência de reserva absoluta faz com que a norma tributária seja *lex stricta*, (princípio da estrita legalidade).

Ora se a Constituição consagra a reserva absoluta de lei e o princípio da estrita legalidade, e se estes princípios não deixam margem à aplicação de juízos de valor por parte da autoridade fiscal, como pode a fiscalização desconsiderar os atos e/ou negócios jurídicos por julgar que foram praticados com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, fazendo alegações infundadas sem comprovação, afrontando estas garantias constitucionais do contribuinte?

Ademais, como visto, o fato gerador não pode ser colocado de lado para que a Fiscalização foque tão somente o que lhe apetece, como neste caso em que dá valor aos desdobramentos do fato gerador, não ao fato gerador em si. [...]

Desta forma, por não atender aos princípios acima elencados, improcedente a autuação ora recorrida.

IV.VII – DA MULTA QUALIFICADA

A aplicação de multa agravada no caso vertente não pode ser mantida. [...]

Assim, é de estranhar a atitude dos senhores fiscais que por um lado condenam. Assim, é de estranhar a atitude tomada pelos Fiscais que por um lado condenam atitude da AGRICOPEL em continuar a aproveitar as despesas com ágio, quando sequer havia decisão proferida na instância administrativa, mas ignoram a mesma decisão já proferida a qual reconhece que não houve dolo, fraude ou simulação nas operações ocorridas e, assim, sendo descabida a qualificação da multa.

A aplicação da multa agravada parte do pressuposto de que se os atos praticados pela AGRICOPEL teriam sido realizados exclusivamente como fim de suprimir valores a serem pagos a título de Imposto de Renda a CSLL, o que, não ocorre no caso em apreço.

Isso porque, conforme acima já apontado, os atos praticados pela AGRICOPEL tiveram por base sua reorganização societária, eis que como dito anteviu a possibilidade de segmentar suas atividades.

Porém, conforme demonstram os estudos anexados, antes da implementação da segmentação de suas atividades, tal não traria à AGRICOPEL o benefício desejado,

qual seja: o desenvolvimento da empresa, com a criação de novas frentes de atuação e novos postos de trabalho.

Porém, ainda que assim, não fosse, ou seja, mesmo que se pudesse negar todas as motivações que levaram a incorporação da parcela cindenda da empresa MAP pela empresa impugnante, ainda não haveria como ser mantida a multa agravada. [...]

Logo, o agravamento da multa de 75 para 150%, só pode ocorrer quando estiverem demonstradas as situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64: [...]

Nenhuma das situações apontadas nos artigos acima foi verificada, como aliás já reconhecido por este Conselho.

Veja-se que toda a operação realizada pela empresa AGRICOPEL, foi devidamente contabilizada e lavada ao conhecimento da tributação, bem como toda a operação foi baseada na legislação vigente, respeitando-se integralmente a técnica contábil.

Não bastasse, conforme acima já demonstrado a operação descrita já foi, em caso análogos, reconhecida como válida pelo Conselho de Contribuintes, em diversas ocasiões.

Ora, diante da transparência dos atos praticados pela AGRICOPEL, não há de se cogitar da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, elementos estes que para serem caracterizados necessitam estar acompanhados de dolo no agir do contribuinte.

Todos os elementos utilizados pela fiscalização, para fins do lançamento ora combatidos, foram obtidos da documentação apresentada e devidamente contabilizada pela Recorrente.

Ora, se fosse de fato o objetivo primordial da AGRICOPEL sonegar ou fraudar o fisco, não teria procedido da forma transparente e sempre atendendo as solicitações dos senhores auditores fiscais, fornecendo a estes todos os elementos necessário para fins de avaliação dos procedimentos adotados. [...]

Ademais, veja-se que recentemente o Supremo Tribunal Federal veio a se manifestar sobre o assunto, para o fim de rever a alegada legalidade de aplicação de tais multas, as quais ultrapassam o seu objetivo legal, que é de penalizar. [...]

Logo, ainda que não se aceite o procedimento adotado pela AGRICOPEL, para fins de aproveitamento do ágio, não há como proceder a aplicação da multa na qualidade agravada, eis que não houve dolo no agir da AGRICOPEL, a qual efetuou sua operação com base e dentro dos ditames legais, devendo, portanto, ser modificado o acórdão recorrido.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

PEDIDOS

Diante do exposto, requer-se o recebimento do presente Recurso Voluntário para que, no mérito, lhe seja dado provimento, a fim de cancelar a notificação lavrada. Caso não acolhido o pedido acima, pleiteia-se o afastamento da multa qualificada.

Ao final, requer seja julgado improcedente o Processo Administrativo Fiscal nº 10903.720012/2015-29, sendo cancelados o Auto de Infração lavrados, em sua integralidade.

Notificada em 24.11.2020, e-fl. 1201, o Recorrente/Paulo César Chiodini apresentou o recurso voluntário em 11.12.2020, e-fls. 1159-1200, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – PRELIMINARMENTE – DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

Consta do Auto de Infração ora combatido que o Recorrente é responsável solidário pelo pagamento dos supostos créditos tributários elencados no aludido processo administrativo.

Como fundamentação para o acolhimento de tal pretensão, aduz a entidade fiscal que a responsabilidade decorre da aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), *in verbis*: [...]

Da simples leitura do disposto acima, depreende-se que ocorre a transferência da responsabilidade pelo pagamento de determinada obrigação tributária, quando esta é constituída por decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Para tanto, é preciso frisar que no presente caso concreto, conforme amplamente já exposto no instrumento de impugnação, inexistente qualquer conduta praticada pelos sujeitos passivos apta a insurgir nas infrações que ora tenta imputar a autoridade fiscal.

Todas as operações realizadas pelos sujeitos que compõe o polo passivo ocorreram dentro da maior legalidade possível, posto que não há nenhum ato praticado com excesso de poder ou abuso das atividades empresariais ou da personalidade jurídica.

Aliás, muito ao contrário do que alega a autoridade fiscal, não insurgiu o Recorrente, quando da administração da sociedade, em nenhuma irregularidade no cumprimento de sua função, posto que as infrações aqui apontadas decorrem tão somente em virtude da real necessidade que a empresa continha de realizar

uma reorganização societária, ao passo que mediante estudos realizados, constatou-se a inviabilidade de perpetuação da sociedade caso não fosse adotada alguma medida.

Ademais, cumpre acrescentar que não houve qualquer má-fé nos atos praticados pelo Recorrente quando do exercício da sua atividade de administrador da empresa autuada, de forma que se mostram totalmente descabidas as alegações de que foram praticados atos com infração de lei.

Resta amplamente demonstrado que o Recorrente não praticou nenhum ato que pudesse incorrer nas infrações supracitadas.

Ainda, cumpre frisar que não há qualquer prova de que o Recorrente eventualmente tivesse praticado atos neste sentido, sendo descabido falar em responsabilização dos administradores pelas supostas infrações.

Acrescenta-se que não houve qualquer má-fé na administração das empresas, tanto é que a multa qualificada que havia sido anteriormente aplicada restou reduzida em outro processo administrativo sobre o tema [...].

Nesse sentido, fuge a razão da autoridade fiscal ao atrelar que o Recorrente é responsável por satisfazer a obrigação em comento, posto que não insurgiu em nenhuma irregularidade na condução de sua função.

Inclusive, corrobora ainda para o afastamento da sua inclusão no polo passivo o artigo 137 do Código Tributário Nacional, [...].

Destarte, haja vista o Recorrente ter atuado intrinsecamente na regular administração da sociedade, não há o que se falar em cobrar-lhe as obrigações alegadas.

Inclusive, importantíssimo destacar que não é permitido ao Fisco redirecionar as suas cobranças indiscriminadamente como ora tenta fazer. É preciso deixar claro que, à luz do princípio da entidade, não há vínculo entre o patrimônio da empresa com os seus sócios.

Nesse passo, a Resolução CFC nº 750/1993, determina que um dos princípios basilares da contabilidade é o princípio da entidade, o qual, em sua essência, estabelece a autonomia patrimonial de cada ente empresarial, com relação aos sócios e sociedades que integra [...].

Outrossim, é sabido que no processo administrativo fiscal, a busca pela verdade real dos fatos e a primazia da legalidade dos atos são institutos que devem ser imprescindivelmente observados.

Desta feita, é preciso que o Conselho faça a análise da situação, para que também atenda ao disposto no artigo 5º, XXXIV, “a” e LV da Constituição Federal, ou seja, é de extrema importância distinguir o patrimônio da sociedade com o das pessoas que dela fazem parte como sócios, isso porque feita essa distinção, restará cristalina a ilegalidade da presente figuração do Recorrente no polo passivo do auto de infração.

Outrossim, em que pese o Acórdão recorrido trazer a consumação definitiva da configuração do Recorrente no polo passivo, por ausência de abordagem dessa questão no momento da impugnação, tal condição não pode ser mantida.

Frisa-se que manutenção do Recorrente no polo passivo não guarnece da melhor lógica e bom-senso jurídico, razão pela qual não deve este Conselho fechar os olhos à análise.

Pertinente destacar que este exímio Conselho exerce o papel de controle da legalidade dos atos administrativos, como revisor dos atos de lançamentos tributários contestados pelos contribuintes.

Outrossim, é sabido que no processo administrativo fiscal, a busca pela verdade real dos fatos e a primazia da legalidade dos atos são institutos que devem ser imprescindivelmente observados.

Desta feita, é preciso que o Conselho faça a análise da situação, para que também atenda ao disposto no artigo 5º, XXXIV, “a” e LV da Constituição Federal [...].

Destaca-se que a ausência de análise do questionamento poderá trazer prejuízo não somente ao Recorrente, mas também à Administração Pública, posto que não atenderá ao disposto no artigo 53 da Lei 9.784/99 [...].

Destarte, uma vez inobservada a preliminar trazida à baila, a Administração Pública falhará imperdoavelmente no combate pela busca da verdade, não obstante ferirá aos princípios do contraditório, ampla defesa e da legalidade tributária.

Resta, contudo, pormenorizados os fundamentos legais que consubstanciam a necessidade jurídica de ser afastada a responsabilidade solidária do Recorrente sobre as obrigações imputadas no Auto de Infração, que não obstante a este cerne, também não merece prosperar pelas razões de mérito que adiante seguem elucidadas.

IV – DO MÉRITO

O Auto de Infração ora combatido não se justifica, uma vez que seu embasamento fático e jurídico distorce a realidade, estando dissociado da verdade.

Inicialmente é preciso verificar o contexto em que os fatos narrados pela fiscalização ocorreram, notadamente a legislação tributária então vigente, a interpretação dada a esta legislação, na época, pelo Conselho de Contribuintes, atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como o contexto econômico em que estava inserido o país na ocasião, e que afetava diretamente as atividades da ora AGRICOPEL. [...]

Como visto, cabe à AGRICOPEL expor os motivos que a levaram a praticar os atos que culminaram no aproveitamento de despesas com ágio. Cabe frisar que os atos praticados pela AGRICOPEL tiveram reflexos tributários, porém, a efetivação destes nunca foi o objetivo primário pretendido pela administração da AGRICOPEL

COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA, mas surgiram como consequência natural das decisões e dos negócios desenvolvidos.

IV.I – DO NEGÓCIO JURÍDICO – EXPOSIÇÃO DOS MOTIVOS – ÁGIO

Tendo-se em vista o melhor entendimento do histórico das operações realizadas, calha identificar as empresas que foram mencionadas na autuação pela fiscalização:

- 1) AGRICOPEL COM. DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.,
(AGRICOPEL e incorporadora) – doravante AGRICOPEL;
- 2) MIME PARTICIPAÇÕES LTDA. (investidora) – doravante Mime;
- 3) MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA., (investida e incorporada) – doravante MAP.

A AGRICOPEL é empresa constituída desde o ano de 1990, e atuava, na época em que lavrado o auto de infração, no ramo de:

- transporte rodoviário, revendedor, retalhista de óleo diesel e óleos combustíveis – TRR;
- comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores;
- comércio atacadista de óleos lubrificantes e outros automotivos em geral;
- comércio atacadista de insumos agrícolas;
- transporte rodoviário de cargas em geral, inclusive de produtos perigosos;
- gestão de participações societárias (holdings);
- locação de bens próprios, móveis e imóveis.

Já a MIME foi constituída em 2004, onde os sócios efetivaram a integralização de cotas da empresa AGRICOPEL. Assim, a empresa MIME passa ser controladora da empresa AGRICOPEL.

Conforme demonstrado acima a empresa AGRICOPEL, atua em grande de gama de atividades, assim, a fim de organizar suas atividades, procedeu ao estudo da viabilidade de assumir para si a realização de todas as facetas de seu contrato social.

Tal levantamento apontou a necessidade de segmentar as atividades abarcadas em seu contrato, especialmente no que se refere a distribuição de óleos lubrificantes embalados, peças e acessórios para veículos automotores.

Diante desta necessidade a AGRICOPEL passou a buscar alternativas para fins de melhor organizar a realização de suas tarefas, podendo desta forma dar melhor solução a problemas de logística, permitindo um atendimento mais eficaz a seus clientes.

Neste cenário seria necessária a constituição de nova empresa, com inscrição e registro na Junta Comercial, entre outros aspectos contábeis/burocráticos que envolvem a criação de nova pessoa jurídica.

Assim, no contexto em tela, surgiu a possibilidade de aquisição de empresa já constituída, com cadastro aprovado, sem restrições junto as instituições bancárias ou órgãos de proteção ao crédito. Ou seja, alternativa mais viável, uma vez que tal empresa estaria pronta para fins de pronto início de suas atividades.

O objetivo então, em assumir a sociedade dessa nova empresa, era a de que a AGRICOPEL ficaria responsável pela comercialização de combustíveis lubrificantes para empresas, em especial industriais e transportadora com base no TRR - transporte rodoviário, revendedor, retalhista de óleo diesel e óleos combustíveis, conforme exigência da ANP.

Já a nova sociedade concentraria suas atividades e objetivos em comercializar e distribuir óleos lubrificantes embalados, peças e acessórios para veículos automotores produtos, o que não exige qualquer autorização por parte da ANP – Agência Nacional do Petróleo.

Logo para que tal empresa passasse a operar, haveria a necessidade de dar lastro a mesma. Nesta ocasião, já havia conhecimento por parte dos sócios de que a empresa AGRICOPEL possuía valor subavaliado de suas cotas, havendo a necessidade de reavaliar as mesmas para que estas refletissem a realidade de mercado e, conseqüentemente, proceder-se a transferência de tal valor de patrimônio líquido para a nova empresa ser formada, a qual viria a atuar no ramo de comercialização e distribuição dos produtos (conforme acima citado).

Isso porque, os estudos preliminares realizados pela AGRICOPEL apontavam este como melhor caminho a ser tomado, sendo ele a segregação de suas atividades.

Contudo este não era o único objetivo almejado com a reavaliação.

A empresa AGRICOPEL trata-se de empresa eminentemente familiar, logo havia também a necessidade de reorganização societária e sucessória, fato que já estava sendo efetuado pelos sócios da AGRICOPEL, através da constituição de administradoras de bens próprios, conforme comprovam documentos juntadas em sede de impugnação.

Ainda no exercício de 2004, foi realizada a reavaliação das cotas da sociedade AGRICOPEL, conforme faz prova laudo de avaliação, o qual foi realizado em dezembro do exercício de 2004.

Esclarece-se que a fiscalização teve acesso ao documento de reavaliação do capital da empresa, o qual foi elaborado por empresa de consultoria habilitada para sua emissão, sendo que em nenhum momento houve qualquer questionamento quanto a idoneidade do documento, o método de avaliação do mesmo, ou os valores apontados como justos na reavaliação das cotas da AGRICOPEL, sendo que o método em si baseou-se na perspectiva de rentabilidade futura da empresa.

E nem poderia ser diferente, visto que todo os valores projetados no laudo de avaliação se concretizaram nos exercícios seguintes, conforme se pode observar das planilhas juntadas na peça de Impugnação.

Com a avaliação concluída, a MIME PARTICIPAÇÕES, atualmente CIMPAR, aumentou o capital social da MAP CHIODINI, através da integralização de cotas da AGRICOPEL, registrando em sua contabilidade o ganho de capital respectivo decorrente da valorização das referidas ações.

A MAP, por sua vez, em razão de ter adquirido investimento, desdobrou o custo da aquisição, nos moldes da legislação em valor do patrimônio líquido da época da aquisição e ágio, conforme preceitua o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A capitalização da MAP, conforme já explanado, teve por objetivo torná-la uma empresa atuante no mercado, possibilitando assim, o efetivo início de suas atividades no mercado no ramo de óleos embalados, peças para automotivos, podendo adquirir produtos com prazo diferenciado de pagamento, eis que teria assim lastro para dar suporte a suas aquisições, permitindo a almejada segregação das atividades, para melhor controle gerencial, de pessoal e atendimento aos clientes.

Porém, infelizmente, tudo o que fora pensado, discutido e preparado para acontecer se mostrou inviável em novo estudo aprofundado efetivado para fins de segregação das atividades pretendida anteriormente.

Neste novo estudo de viabilidade, verificou-se que o que, em princípio, seria uma operação facilitadora do desenvolvimento das atividades da empresa, não se mostrava de fato o melhor caminho a ser adotado pela AGRICOPEL.

Conforme se infere das planilhas juntada em sede de Impugnação, a taxa de retorno, seria, como de fato foi, maior com a manutenção das atividades sob administração de um único grupo. Como exemplo, cita-se o percentual de lucro líquido, onde com realização das atividades de forma distinta, segregada, teria uma margem de 3,3%, e na manutenção das atividades em conjunto esta margem passa para 3,6%. Ainda, veja-se que o *payback*, ou seja o tempo de retorno dos investimentos, seria menor se mantidas as operações conjuntas.

A montagem de duas estruturas iria redundar em gastos extras que não poderiam ser comportados pelas empresas envolvidas, o que parecia ser fator determinante de lucro devidamente acompanhado de crescimento da empresa, mostrou-se um caminho duvidoso, o qual poderia levar a supressão de postos de emprego dentro da empresa.

Verificou-se que, de fato, seria melhor para a AGRICOPEL manter uma única estrutura, eis que mais eficientes seriam os controles administrativos, seja com a divisão de funções do quadro de funcionários, bem como com a otimização tanto da parte operacional e da frota de distribuição, enfim se verificou que a logística da empresa como um todo seria melhor manejada, com a união das atividades em uma única equipe.

E que não se alegue que o prazo das operações foi exíguo.

Todas as decisões tomadas pela empresa foram baseadas em estudos efetuados, os quais se iniciaram com o estudo de viabilidade da segregação das atividades, levantamento datado da competência de outubro de 2004. Porém, em função de novo estudo apresentado em dezembro de 2004 e que apontava em sentido contrário daquele anteriormente realizado, houve a necessidade de tomada imediata de decisões.

Veja-se que atualmente, ao contrário do que acontecia no passado, o mundo dos negócios requer extrema rapidez na tomada de decisões, a fim de evitar a incidência em prejuízos irreversíveis, fato que teria ocorrido em face da AGRICOPEL não fosse a rapidez com que agiram seus sócios ao decidir pelo que melhor se apresentava para o futuro da empresa. As planilhas anexadas, bem como a atual saúde financeira da empresa, demonstram o acerto na tomada das decisões.

Pelas razões elencadas, em especial pela inviabilidade financeira do objetivo inicial de segregar as operações da AGRICOPEL com a nova empresa MAP, à AGRICOPEL restou a opção de incorporar sua controladora, o que foi efetuado com base nas disposições contidas no “Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção das Parcelas Cindendas da Sociedade”: [...]

Veja-se que, mesmo não tendo sido possível levar adiante a segregação das atividades, haja vista ter-se verificado a inviabilidade econômica de tal atitude, a reavaliação das cotas da empresa AGRICOPEL acabou por gerar benefícios à empresa.

A reavaliação possibilitou o ingresso de novos sócios com consequente aporte de capital na AGRICOPEL.

Também, com a devida reavaliação das cotas da empresa, ou seja, tendo esta um Patrimônio Líquido que efetivamente refletisse sua realidade, a AGRICOPEL pode passar a obter junto ao sistema bancário financiamentos a taxas muito mais atrativas, as quais lhe gerariam imediato crescimento financeiro, possibilitando-lhe a abertura de novos postos de trabalho com o início de novas frentes de atuação.

Com base no breve histórico e das justificativas para a concretização da operação em tela, verifica-se que o acórdão recorrido deve ser reformado nesse sentido, posto que não fora a intenção da AGRICOPEL adquirir sociedade empresária para fins de possibilitar o ágio.

IV.II – EFEITOS DAS OPERAÇÕES REALIZADAS E DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

Por todo o exposto, o Recorrente se contrapõe veementemente às alegações e acusações da fiscalização e do acórdão recorrido quanto à utilização da empresa MAP com finalidade única de servir como mera empresa de passagem como denominou o fisco, ou empresa veículo como chamou o I. Julgador Singular.

A deliberação por sua extinção, que se deu no momento oportuno, através de sua cisão e consequente incorporação da parcela cindenda pela AGRICOPEL, além de resolver a questão operacional, apresentou concomitantemente um resultado desejado, qual seja, a redução de custos, sem qualquer ofensa à legislação vigente na época ou qualquer patologia que justificasse a sua desconsideração, nem se cogitando na figura do abuso de direito.

Em verdade, a fiscalização, alheia a todos os detalhes e fundamentos jurídicos e econômicos que envolveram as tomadas de decisão pela administração da sociedade, baseou a ação fiscal na desconsideração de todos os atos societários realizados.

A fiscalização os desconsiderou, bem como o ágio deles resultante, apenas para fins tributários, sob a alegação de que não existiria fundamento econômico para a operação. O entendimento fora acolhido pelo Julgador Singular, que julgou nesse mesmo sentido.

Ocorre que, a situação não procede, haja vista que os negócios praticados possuem fundamento econômico. Os reflexos tributários podem ter sido um dos seus efeitos, mas não foram os únicos, como se demonstrou, através da juntado dos relatórios que claramente demonstraram a inviabilidade de agregar as atividades.

Dentre os documentos apresentados pela AGRICOPEL à fiscalização, estava o Laudo de Avaliação que instruiu a documentação relativa à incorporação pela AGRICOPEL da parcela cindenda da empresa MAP, o qual dá fundamento econômico para o ágio, fato que pode ser corroborado por terceiros, através de uma perícia contábil.

Ainda, os fatores preponderantes da tomada a decisão estão consubstanciados no levantamento efetivado pela empresa da necessidade de atividades unificadas, sem a tomada desta decisão no momento oportuno, certamente os prejuízos seriam certos e irreversíveis.

Como resultado da avaliação processada, foi estimado que o valor da empresa AGRICOPEL tendo por base e fundamento econômico a perspectiva de rentabilidade futura. [...]

Em outras palavras, tal demonstração sustenta, de forma indubitável, que a reavaliação das cotas da empresa AGRICOPEL foi feita de forma adequada, respeitando a técnica contábil escolhida para a reavaliação, dando fundamento econômico para o ágio respectivo.

Por outro lado, à luz do princípio da motivação dos atos administrativos, refletido no art. 9º do Decreto 70.235/72, caberia à fiscalização ter provado que o laudo de avaliação que fundamenta economicamente o surgimento do ágio é irreal.

Tal prova não foi feita e, ao ver da AGRICOPEL, nem poderia tê-lo sido, haja vista que o crescimento da empresa no período ficou dentro das projeções de

rentabilidade futura inseridas no laudo em questão, demonstrando a lisura contábil em sua confecção.

Posto esse contexto fático e econômico, passa-se a avaliar o contexto legal e jurídico acerca da possibilidade de combinação de negócios, de forma a permitir à AGRICOPEL e à MAP, a racionalização e concentração de negócios, de forma a resultar em maior lucratividade e eficiência operacional, administrativa e financeira.

Detentora das ações da AGRICOPEL, devidamente avaliadas a valor de mercado, nos moldes acima descritos, a sociedade MIME PARTICIPAÇÕES ingressa na sociedade MAP, integralizando a importância de R\$ 33.944.440,00 (trinta e três milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais), através da subscrição de R\$ 3.000.000

(três milhões) de quotas da AGRICOPEL.

É nesse ponto que a fiscalização não se deteve para entender as consequências contábeis dessa operação de integralização de capital, errando, inclusive, na conclusão de que a AGRICOPEL não teria adquirido participação societária, como forma de justificar a “imprestabilidade” do ágio para fins de despesa dedutível.

Esclarece-se, desde já, que a integralização de capital realizada pela sociedade MIME PARTICIPAÇÕES mediante utilização de quotas reavaliadas da AGRICOPEL, deu-se na empresa MAP CHIODINI.

No momento em que a sociedade MIME entrega suas cotas reavaliadas para a MAP, ocorre a alienação das referidas cotas, na medida que saem do patrimônio da primeira para passar a integrar o patrimônio da segunda, com ganho de capital, haja vista que o investimento inicial que a primeira tinha na AGRICOPEL passou a ser muito maior com o investimento realizado na MAP CHIODINI em função da reavaliação das ações a valor justo, ganho que recebeu o devido tratamento legal.

Ora, se há suporte legal para a realização da operação de reavaliação e incorporação das ações reavaliadas em outra sociedade, bem como há disciplina legal dos efeitos dessa subscrição, notadamente em relação à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL para a receita auferida pela MIME PARTICIPAÇÕES, não há que se falar em fraude ou simulação, que de fato não ocorreram, nem em inexistência de “aquisição de participação societária”, haja vista que a MAP, ao incorporar em seu patrimônio as quotas da AGRICOPEL, adquiriu a respectiva participação societária, restando claro o erro de conclusão por parte da fiscalização, aderido pelo Julgador Singular, quanto à inexistência de aquisição de participação societária a qual serviu de mera alegação para desqualificar o ágio amortizado. [...]

Quanto à inexistência de desembolso também não merece guarida. Tal assunto já foi confrontado pelo egrégio CARF no julgamento de Recurso Voluntário no processo número 16327.004056/2003-41, em sessão de 01.03.2007, onde ao

examinar uma operação de devolução de capital, quitada com entrega de participação societária, entendeu-se que deveria ocorrer o registro do ágio, uma vez que a operação é uma modalidade de alienação, sujeita ao ganho de capital para o alienante e a contrário senso ao registro do ágio para o adquirente.

Com efeito, a legislação tributária determina que as operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitas a apuração de ganho de capital, tendo disposições específicas, para apuração de ganho de capital nas hipóteses de integralização de capital, com bens ou direitos a valor de mercado (Art. 22 e 23 da Lei nº 9.249/95). [...]

Ora se a legislação e as decisões reiteradas do Conselho de Contribuintes são claras no sentido de que há a alienação e, por consequência, o eventual ganho ou perda de capital na transferência de bens ou direitos a título de integralização de capital em uma pessoa jurídica, a contrário senso, haverá a apuração do ágio ou deságio por parte do adquirente, no caso a pessoa jurídica que está recebendo a integralização em troca da emissão de novas ações ou quotas.

Exatamente como ocorrido no caso concreto.

A MIME PARTICIPAÇÕES transferiu para o patrimônio da MAP, a participação que detinha na AGRICOPEL, apurando ganho de capital tributável. Em contrapartida, a MAP CHIODINI adquiriu tal participação, dando em troca quotas de sua propriedade, devendo registrar a participação societária adquirida de acordo com as normas contábeis e fiscais. Portanto, desdobrando a aquisição em investimento e ágio, conforme será explorado a seguir.

IV.III – DA OPERAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A LEI 9.532/97

Em que pese o enquadramento legal da AGRICOPEL, por, supostamente, ter violado o art. 179, V e IV, da Lei 6.404/76, tem-se que a referida legislação não pode ser aplicada ao caso em tela., isso porque as disposições nela contidas são referentes às Sociedades Anônimas de Capital Aberto.

Desse modo, a Lei nº 6.404/76, trata das sociedades anônimas, a AGRICOPEL, conforme pode-se verificar, configura-se como empresa Limitada, logo o procedimento a ser por ela adotado é aquele descrito abaixo, o qual encontra-se em plena consonância com a legislação contábil.

A operação em questão possui norma própria para o lançamento do diferimento e do aproveitamento como despesas. Mais especificamente, nos seguintes artigos:

Art. 7º, da Lei 9.532/97 - da dedutibilidade: [...]

O artigo 36, da lei 10.637/2002 – do diferimento: [...]

Ainda que tal artigo se encontre atualmente revogado, o fato é que o mesmo se encontrava plenamente em vigor quanto do aproveitamento do ágio pela AGRICOPEL.

Também rege a matéria o disposto no artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77: [...]

Ante o exposto, tem-se que a operação de ágio se deu em conformidade com a legislação vigente à época, aplicada nos casos de sociedade limitada.

IV.IV – DA INCORPORAÇÃO DA MAP CHIODINI PELA AGRICOPEL

Em dezembro de 2004, mediante Protocolo e Justificativa de Incorporação da parcela resultante da cisão da sociedade MAP pela AGRICOPEL, no qual ficou consignado que a operação de incorporação tinha por objetivo as razões então elencadas, além de, conforme já demonstrado não se ter mostrado viável o estudo efetuado anteriormente de segregação das operações, mostrando-se em verdade o melhor caminho a racionalização e concentração dos negócios de ambas as sociedades, resultando em maior lucratividade e eficiência operacional, administrativa e financeira das mesmas, efetivamente tomou-se a iniciativa da combinação de negócios destas.

O resultado dessa incorporação tem suas consequências legais inseridas na legislação, notadamente o disposto no art. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, [...].

Vê-se do inteiro teor do artigo 7º, acima transcrito, que o ágio decorrente de laudo de avaliação com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura, que é o caso específico que se verifica na operação de incorporação realizada pela AGRICOPEL poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação à razão de 1/60 avos para cada mês do período de apuração, ainda que a empresa incorporada seja aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Ora, a subsunção das normas acima transcritas à operação realizada pela Impugnante resultou no aproveitamento legal e lícito de despesas com amortização de ágio, de tal forma que a autuação viola os dispositivos legais acima transcritos, além de suas garantias constitucionalmente asseguradas (princípio de segurança jurídica, estrita legalidade, liberdade de contratar, dentre outros), e da regra constitucional de motivação dos atos da Administração Pública (materializada no art. 9º, do Decreto 70.235/72 e art. 2º, da Lei 9.784/99), o que resultou na glosa indevida das referidas despesas, com as consequências decorrentes na base de cálculo do IRPJ e CSLL no período fiscalizado.

A AGRICOPEL tomou a iniciativa de consultar profissionais capacitados e avalizados para interpretar a legislação tributária e suas consequências, bem como baseou as suas ações em reiteradas decisões do E.

Conselho de Contribuintes, atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que indicavam a mesma interpretação da legislação feita pela Impugnante em relação aos arts. 7º e 8º, da Lei 9.532/97 [...].

Desta forma, não se justifica a interpretação dada de que a AGRICOPEL não podia fazer o aproveitamento das despesas com a amortização do ágio, haja vista que devidamente amparada na legislação e nas reiteradas decisões do E. CARF.

Ademais, importante ressaltar que se de um lado existe um benefício fiscal concernente à amortização do ágio, de outro, existe um ganho de capital que será necessariamente tributado. Não se justifica, dessa forma, afastar o aproveitamento de despesas com ágio, desconsiderando a inafastável incidência do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital registrado.

Portanto, deve o acórdão ser reformado nesse sentido.

IV.V – DA INAPLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 116, DO CTN

O I. Juízo Singular julgou no sentido de não aplicar o art. 116, parágrafo único do CTN, ou seja, entendeu que a situação em comento não se trata de elisão fiscal, mas de fraude, nos termos do art. 149, VII do Código Tributário Nacional.

Contudo, o acórdão recorrido merece ser reformado.

Isso porque, não há no que se falar em fraude, posto que a operação realizada pela AGRICOPEL com a empresa MAP estava em conformidade com a legislação vigente à época dos fatos, em razão de ter demonstrado que suas quotas sociais foram valorizadas, e que seria impossível arcar com todas as despesas de uma nova sociedade empresária (MAP), sendo então, necessário o desfazimento da mesma.

Para a configuração de fraude fiscal necessário que haja a comprovação de dolo ou má-fé por parte da AGRICOPEL, o que não restou demonstrado, tendo em vista que a operação de ágio se deu em consonância com o ordenamento pátrio, conforme acima mencionado.

Assim, em nenhum momento da fiscalização fora noticiada a vontade da AGRICOPEL em fraudar a legislação tributária, posto que o planejamento de segregação de atividades não fora bem-sucedido, diante das circunstâncias fáticas, sendo então, necessário o desfazimento do negócio realizado, o que, consequentemente, resultou no ágio.

Os referidos planejamentos da AGRICOPEL, inclusive, foram juntados neste processo, em sede de Impugnação.

Ante o exposto, resta evidente que não houve fraude por parte da AGRICOPEL, que somente agiu dentro da normalidade permitida pela legislação vigente à época do fato gerador, bem como ausente a comprovação de dolo ou má-fé pela AGRICOPEL ou pelo ora Recorrente, devendo ser afastada a aplicação do art. 149, VII do CTN.

IV.VI – DA VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS A DRJ entendeu que, em decorrência da lavratura do presente auto de infração, não fora infringido nenhum tipo de princípio.

Contudo, o acórdão necessita ser reformado neste ponto também.

Vejamos.

A Constituição Federal adota o princípio da livre iniciativa e o princípio da liberdade, os quais combinados resultam no princípio da liberdade econômica e da liberdade de contratar.

É garantido aos cidadãos brasileiros o direito de organizar livremente as suas atividades econômicas de forma a atingir os seus objetivos. Isto permite que os agentes econômicos contratem ou deixem de contratar determinadas operações quando lhes convier, desde que não resultem em nenhum ato ilegal.

A liberdade econômica é um direito fundamental, e a livre iniciativa é o fundamento da República Federativa do Brasil. O princípio da livre iniciativa e o princípio da liberdade de contratar não estão sujeitos a nenhum tipo de restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal.

Assim a desconsideração de atos lícitos praticados pelo contribuinte, dos quais resultaram reflexos de ordem tributária, além das incongruências acima já apontadas, implicaria, também, em desrespeitar a liberdade de contratar do contribuinte e o seu direito de organizar a sua atividade econômica da maneira mais eficiente, o que demonstra que a autuação, nos moldes em que lavrada, não respeita normas constitucionais e, portanto, eivada de vício insanável, justificando-se sua improcedência.

Além disso, o artigo 104 do Código Civil define que a validade do negócio jurídico requer agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei. O negócio jurídico que cumprir estes requisitos é considerado “ato jurídico perfeito e acabado”.

A Constituição Federal, por sua vez, em seu artigo 5º, item XXXVI, tem a seguinte redação: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Note-se que este dispositivo legal está inserido na Constituição Federal no capítulo que trata dos direitos e garantias fundamentais e não pode ser objeto de alteração nem por meio de Emenda Constitucional.

Assim, tendo em vista a garantia constitucional de que a lei não prejudicará o ato jurídico perfeito, surge questão que deve ser levada em consideração: a autoridade fiscal possui competência para, no caso concreto, interpretar, julgar e desconsiderar os atos jurídicos praticados pelo contribuinte por entender que tais atos objetivam única e exclusivamente elidir tributos?

A resposta a essa questão é negativa, em face da divisão de poderes do Estado, inserida na Constituição Federal. De acordo com essa divisão, o Poder Executivo é apenas o aplicador da lei, não cabendo a ele legislar ou julgar.

Isto seria deixar o contribuinte à mercê do Fisco, situação esta que seria insustentável num estado democrático de direito. Bastaria ao Fisco demonstrar uma alternativa que lhe fosse tributariamente mais benéfica, ainda que mais onerosa ao contribuinte, para desconsiderar o ato jurídico administrativamente.

Assim, ao tentar desconsiderar os atos jurídicos perfeitos e acabados praticados pela AGRICOPEL, pela MIME e pela MAP, a autoridade fiscal atentou contra os direitos e garantias fundamentais da AGRICOPEL e do Recorrente, tornando improcedente a autuação objeto desta.

Já o art. 5º, inc. II, da Constituição Federal, estabelece o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Segundo Ives Gandra, o legislador constitucional fez questão de tornar constitucional os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal, no direito tributário brasileiro através do artigo 150, inciso I, que não é uma simples repetição do princípio da legalidade, posto que proíbe ao ente público a exigência de tributo sem a competente lei que o estabeleça.

E de acordo com o princípio da legalidade, não basta apenas uma lei para a exigência de tributos, sobretudo, deve ser uma “Lei qualificada” como denomina o professor Alberto Xavier.

A reserva absoluta significa que a Lei deve conter o fundamento da conduta da administração e o critério de decisão do aplicador do direito, sem deixar margens para valoração pessoal. Desta forma, a exigência de reserva absoluta faz com que a norma tributária seja *lex stricta*, (princípio da estrita legalidade).

Ora se a Constituição consagra a reserva absoluta de lei e o princípio da estrita legalidade, e se estes princípios não deixam margem à aplicação de juízos de valor por parte da autoridade fiscal, como pode a fiscalização desconsiderar os atos e/ou negócios jurídicos por julgar que foram praticados com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, fazendo alegações infundadas sem comprovação, afrontando estas garantias constitucionais do contribuinte?

Ademais, como visto, o fato gerador não pode ser colocado de lado para que a Fiscalização foque tão somente o que lhe apetece, como neste caso, em que dá valor aos desdobramentos do fato gerador, não ao fato gerador em si. [...]

Desta forma, por não atender aos princípios acima elencados, improcedente a autuação ora recorrida.

IV.VII – DA MULTA QUALIFICADA

A aplicação de multa agravada no caso vertente não pode se justificar. [...]

Assim, é de estranhar a atitude tomada pelos Fiscais que por um lado condenam atitude da AGRICOPEL em continuar a aproveitar as despesas com ágio, quando sequer havia decisão proferida na instância administrativa, mas ignoram a mesma decisão já proferida a qual reconhece que não houve dolo, fraude ou simulação nas operações ocorridas e, assim, sendo descabida a qualificação da multa.

A aplicação da multa agravada parte do pressuposto de que se os atos praticados pela AGRICOPEL teriam sido realizados exclusivamente como fim de suprimir

valores a serem pagos a título de Imposto de Renda a CSLL, o que, não ocorre no caso em apreço.

Isso porque, conforme acima já apontado, os atos praticados pela AGRICOPEL tiveram por base sua reorganização societária, eis que como dito anteviu a possibilidade de segmentar suas atividades.

Porém, conforme demonstram os estudos anexados, antes da implementação da segmentação de suas atividades, tal não traria à AGRICOPEL o benefício desejado, qual seja: o desenvolvimento da empresa, com a criação de novas frentes de atuação e novos postos de trabalho.

Porém, ainda que assim, não fosse, ou seja, mesmo que se pudesse negar todas as motivações que levaram a incorporação da parcela cindenda da empresa MAP pela empresa impugnante, ainda não haveria como ser mantida a multa agravada. Vejamos:

A aplicação da multa agravada, atualmente vem estampada no artigo 44, da Lei 9.430/96. [...]

Logo, o agravamento da multa de 75 para 150%, só pode ocorrer quando estiverem demonstradas as situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64: [...]

Nenhuma das situações apontadas nos artigos acima foi verificada, como aliás já reconhecido pelo CARF.

Veja-se que toda a operação realizada pela empresa AGRICOPEL, foi devidamente contabilizada e lavada ao conhecimento da tributação, bem como toda a operação foi baseada na legislação vigente, respeitando-se integralmente a técnica contábil.

Não bastasse, conforme acima já demonstrado a operação descrita já foi, em caso análogos, reconhecida como válida pelo Conselho de Contribuintes, em diversas ocasiões.

Ora, diante da transparência dos atos praticados pela AGRICOPEL, não há de se cogitar da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, elementos estes que para serem caracterizados necessitam estar acompanhados de dolo no agir do contribuinte.

Todos os elementos utilizados pela fiscalização, para fins do lançamento ora combatidos, foram obtidos da documentação apresentada e devidamente contabilizada pela AGRICOPEL.

Ora, se fosse de fato o objetivo primordial da AGRICOPEL sonegar ou fraudar o fisco, não teria procedido da forma transparente e sempre atendendo as solicitações dos senhores auditores fiscais, fornecendo a estes todos os elementos necessário para fins de avaliação dos procedimentos adotados.

Por outro lado, não bastasse os fatos já narrados, o Conselho de Contribuintes, no caso que se apresenta, rechaça a aplicação da multa em percentual agravado. [...]

Ademais, veja-se que recentemente o Supremo Tribunal Federal veio a se manifestar sobre o assunto, para o fim de rever a alegada legalidade de aplicação de tais multas, as quais ultrapassam o seu objetivo legal, que é de penalizar.

Contudo as aplicações das multas, no mundo fático, acabam se transformando em verdadeiro confisco disfarçado: [...].

Logo, ainda que não se aceite o procedimento adotado pela AGRICOPEL, para fins de aproveitamento do ágio, não há como proceder a aplicação da multa na qualidade agravada, eis que não houve dolo no agir da AGRICOPEL, a qual efetuou sua operação com base e dentro dos ditames legais, devendo, portanto, ser modificado o acórdão recorrido.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V – DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer-se o recebimento do presente Recurso Voluntário para que, no mérito, lhe seja dado provimento, a fim de cancelar a notificação lavrada. Caso não acolhido o pedido acima, pleiteia-se o afastamento da multa qualificada.

Ao final, requer seja julgado improcedente o Processo Administrativo Fiscal nº 10903.720012/2015-29, sendo cancelados o Auto de Infração lavrados, em sua integralidade.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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

Preclusão

A Recorrente alega que a sujeição passiva solidária deve ser afastada.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, determina:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; [...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

O instituto da preclusão é a perda, extinção ou consumação de uma situação jurídica ativa processual, o que impossibilita a prática de atos processuais no tempo, na forma e no lugar não previstos na legislação de regência, dada a irreversibilidade do processo. Assim, o ponto de discordância deve ser mencionado na primeira oportunidade em que couber a Recorrente falar nos autos, sob pena de preclusão. Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em manifestação de inconformidade, verificando-se a preclusão em relação ao tema.

Na manifestação de impugnação, a Recorrente não apresenta expressamente o argumento em face da atribuição da sujeição passiva solidária, conforme consta no Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Considera-se como não impugnada a sujeição passiva solidária imputada ao responsável tributário, que, devidamente cientificado, não impugnou o vínculo a ele imposto. [...]

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

O responsável solidário PAULO CÉSAR CHIODINI, a despeito de devidamente cientificado da sujeição passiva a ele imposta, não apresentou impugnação ao vínculo que lhe foi imputado, que passa a ser definitivo na esfera administrativa.

Essa matéria somente é inaugurada em sede de recurso voluntário, fato que se caracteriza inovação. Esse argumento é considerado não impugnado, o que impede a sua análise no julgamento em segunda instância, uma vez que em face do qual não foi instaurado o litígio regularmente.

Ademais, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo

vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil, determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

“A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio”. Assim, a “substituição processual depende de expressa previsão legal, e não há lei que autorize a sociedade a interpor recurso contra a decisão que, na execução contra ela ajuizada, inclua no polo passivo os respectivos sócios” (Recurso Especial Repetitivo nº 1347627/SP - Tema 649).

A pessoa jurídica na qualidade de contribuinte não pode pleitear, em nome próprio, o direito que é alheio do sujeito passivo solidário na qualidade de responsável pela obrigação tributária por falta de previsão legal.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o

cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento

adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do lançamento de ofício.

O tributo é conceituado, em sede de interpretação autêntica, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A sua natureza jurídica “é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei [e] a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 3º e art. 4º do Código Tributário Nacional - CTN).

Está registrado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447/DF proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF):

Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras, decorrem da vontade das partes, assim do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações “ex lege” e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação “ex lege”, a mais importante do direito público, “nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento”.

Os tributos compõem as receitas derivadas arrecadadas para o financiamento de despesas públicas no sentido de partilha do ônus entre os sujeitos passivos destinatários do bem-estar daí advindo. Têm como características o caráter pecuniário da prestação, a compulsoriedade abstraindo-se a vontade da parte passiva, a natureza não sancionatória, e sua origem legal.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível, sendo esta atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal competente (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e

conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, vigente à época prevê:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 2º-A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32,34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. [...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º, 3º, 5º 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

O Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, vigente à época determina

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

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

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

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, vigente à época, prescreve:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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; [...]

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época prevê:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

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

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

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

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

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

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

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

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

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 54-121, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

2. DAS INFRAÇÕES RELATIVAS AOS TRIBUTOS INCIDENTES

SOBRE O RESULTADO (IRPJ E CSLL)

2.1. DO RESUMO

Indevida amortização de ágio gerado intragrupo e transferido mediante incorporação reversa

Com base nas verificações efetuadas no curso desta fiscalização constatamos, para todos os períodos de apuração auditados, a ocorrência de indevidas reduções do IRPJ e da CSLL a pagar em consequência de inclusão de despesas indedutíveis não adicionadas nos ajustes das bases de cálculo desses tributos, despesas indedutíveis estas decorrentes de aproveitamentos de ágio gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico decorrentes de incorporação reversa, mediante o uso de empresa veículo.

Em cotejo com a legislação tributária que versa sobre a matéria, verificamos a ausência de todos os requisitos exigidos para que as mencionadas despesas pudessem ser consideradas passíveis de dedutibilidade, ou seja, os ditos ágios não foram apurados em operações em que eram efetivamente realizados investimentos em participações societárias e, sim, em operações de reestruturação envolvendo exclusivamente partes relacionadas com o propósito final exclusivo de gerar artificialmente o ágio a ser indevidamente deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Submetidas tais operações intragrupo a “teste de sinceridade” [que visa confirmar se as operações realizadas no circuito interno de um grupo econômico de fato correspondem aos negócios aparentes apresentados a terceiros, pela análise da existência de substrato econômico e de propósito negocial] em busca da confirmação da efetiva ocorrência de investimento em participação societária capaz de gerar ágio dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de substrato econômico e de propósito negocial, não foram encontrados tais pressupostos do ágio (ou suposto ágio). Em vista disso, faleceram quaisquer fundamentos econômicos alegados pelo sujeito passivo para a ocorrência e a dedutibilidade do ágio, assim como, por não estarem vinculados aos reais propósitos das operações efetuadas pelo sujeito passivo, as demonstrações (laudos) apresentados revelaram-se inadmissíveis como elementos fundamentadores dos lançamentos contábeis do ágio em questão.

Na análise dos fatos nos deparamo-nos com uma situação de geração simulada de ágio com vistas exclusivamente ao seu indevido aproveitamento tributário. O suposto ágio, no valor de R\$ 28.153.664,00, foi transferido para a AGRICOPEL em 29/12/2004, na incorporação da empresa-veículo MAP Chiodini Participações Ltda. e amortizado, a partir de janeiro de 2005, por 10 anos (120 parcelas de R\$ 234.613,87).

Mencionamos anteriormente e voltamos a destacar que a infração cometida por esta empresa deve ser compreendida no contexto dos fatos ocorridos no grupo econômico ao qual pertence, fatos estes que apontam a ocorrência de simulações similares a efetuada nesta fiscalizada em mais duas outras empresas do Grupo MIME/AGRICOPPEL. Em conjunto, as simulações de ágio cometidas pelo Grupo resultaram um valor de R\$ 55.943.421,36 (cinquenta e cinco milhões, novecentos e quarenta e três mil e quatrocentos e vinte e um reais, e trinta e seis centavos) que foram e, ainda, está sendo indevidamente amortizado das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Do quadro completo, que tem sido demonstrado em outras autuações e será também demonstrado nesta, constata-se num golpe de vista que o grupo econômico ao qual pertence esta empresa é bastante ambicioso quando pratica delitos contra o erário. No rastro dessa sua conduta, nessas e em outras infrações, a empresa tem acumulado um passivo em processos tributários junto ao erário federal que ao início desta ação fiscal já acumulava mais de R\$ 18.000.000,00 (dezoito milhões de reais). Entendemos que uma conduta delitiva tão clara e praticada com tamanha recorrência e significância, combinada com práticas como

a simulação, abuso de personalidade jurídica, conluio etc., mereça o tratamento legal mais rigoroso, qualificado.

Apresentação extemporânea de EFD

Constatamos, ainda, ocorrências de descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação extemporânea de Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) ao Sistema Público de Escrituração Digital SPED.

2.2. DOS FATOS RELATIVOS ÀS INDEVIDAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO GERADO EM OPERAÇÕES INTRAGRUPO / DESPESAS INDEDUTÍVEIS NÃO COMPUTADAS COMO ADIÇÕES

Conforme temos mencionado, as infrações cometidas pela fiscalizada dizem respeito às despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL baseadas em amortizações de ágio deduzidas no resultado líquido da empresa e indevidamente não computadas como adições na apuração do lucro real.

2.2.1. DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS (EMPRESA CONTROLADORA E EMPRESA-VEÍCULO)

Antes de passarmos à descrição dos fatos específicos que implicaram na presente autuação vamos apresentar um quadro geral desses fatos, identificando as pessoas jurídicas participantes, indicando sumariamente as suas participações.

Assim, é preciso ser dito que os fatos relatados sobre a AGRICOPEL decorreram de reestruturação societária que envolveu diretamente três empresas: MIME PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante, MIME PARTICIPAÇÕES), MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante, MAP PARTICIPAÇÕES) e a própria AGRICOPEL. [...].

Cada uma dessas empresas tem um papel determinado no contexto das irregularidades verificadas. A MIME PARTICIPAÇÕES (atual CIMPAR PARTICIPAÇÕES LTDA) é uma das empresas controladoras do Grupo. A MAP PARTICIPAÇÕES era uma empresa inexpressiva adquirida pela MIME PARTICIPAÇÕES com o fim de ser utilizada como empresa veículo, isto é, com o objetivo de servir para que fossem efetuadas a subscrição e integralização de seu capital com base em reavaliação patrimonial econômica da controlada AGRICOPEL e, posteriormente, ser absorvida por esta empresa de forma a transmitir o suposto ágio gerado. A AGRICOPEL era a empresa operacional, empresa-alvo do planejamento tributário abusivo.

2.2.2.1. DA MIME PARTICIPAÇÕES LTDA

A pessoa jurídica MIME PARTICIPAÇÕES foi constituída em 17/11/2004, com sede no município de Jaraguá do Sul / SC, sendo que tinha como objeto social “investimentos e participações em outras sociedades civis, industriais ou comerciais, como sócia, acionista ou quotista, podendo comprar e vender participações acionárias, exercitando os direitos inerentes a estas participações, bem assim a administração de bens próprios, móveis e imóveis, percebendo os

frutos decorrente destas atividades, atuando assim como holding”, conforme pode ser lido no “Mime Participações Ltda - Contrato de Constituição de Sociedade Limitada” (fls. 275 a 283). [...]

Conforme antecipamos no Quadro 1, as quotas do capital social da MIME PARTICIPAÇÕES subscritas foram integralizadas pelos dois sócios possuidores de maior participação societária com suas quotas em outras duas empresas do Grupo MIME/AGRICOPEL, isto é, quotas do POSTO MIME LTDA e da AGRICOPEL (fls. 277-278).

As alterações do Contrato Social da MIME PARTICIPAÇÕES não são importantes para os fatos que consta relatar sobre a geração, transmissão e aproveitamento do ágio, pois ocorreram em momentos posteriores. Na verdade, a MIME PARTICIPAÇÕES teve participação ativa nas irregularidades sob relato apenas no mês de dezembro de 2004, quando compôs juntamente com o Sr. Paulo César Chiodini o quadro societário da MAP PARTICIPAÇÕES e, por meio dessa sociedade, viabilizou a geração escritural e a subsequente transmissão do ágio para a AGRICOPEL.

De forma que não nos deteremos na análise aprofundada dos demais atos societários trazidos ao processo pertencentes à MIME PARTICIPAÇÕES (atual CIMPAR PARTICIPAÇÕES LTDA). Sobre eles apenas mencionaremos que:

- Em 06/05/2005, esta sociedade teve a primeira alteração no seu Contrato Social (fls. 90 a 292). Esta alteração tratava exclusivamente sobre a mudança da denominação social da sociedade que passou a chamar-se CIMPAR PARTICIPAÇÕES LTDA.;
- Em 16/05/2005, ocorreu a segunda alteração do contrato social da MIME PARTICIPAÇÕES (fls. 293 a 297), em que houve a substituição do sócio João Carlos Chiodini pela JR ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.;
- Em 15/08/2005, por fim, ocorreu a terceira alteração do contrato social, na qual, entre outras coisas foi admitido novo sócio (FRANZNER REPRES. E PARTICIP. LTDA.), bem como, foi aumentado o capital social de R\$ 5.010.000,00 para R\$ 59.410.000,00.

2.2.2.2. DA MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA.

Constituída em 16/02/2004, a sociedade deveria girar sob o nome empresarial de BONILHA & CUNHA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS LTDA., com o capital social de R\$ 2.000,00 e com o objeto social de prestação de serviços de assistência técnica e manutenção de peças e equipamentos médicos e odontológicos. [...]

Como se vê, tudo indica que esta pessoa jurídica se enquadra no termo de “empresa de prateleira”, isto é, o tipo de pessoa jurídica aberta e mantida à disposição de clientes de escritórios de consultoria empresarial e tributária e de contabilidade com vistas a utilizá-la em planejamentos tributários. É o que se

depreende do fato de a empresa não ter nenhuma relação com as pessoas do Grupo MIME/AGRICOPEL, não ter nenhuma relação com a atividade realizada pelo Grupo e, além disso, é o que se percebe a partir da leitura do “Livro Diário Geral de 01/01/2004 até 31/12/2004” dessa empresa (fls. 273 a 274), pois desde os lançamentos contábeis referentes a sua constituição, em 16/02/2004, até os lançamentos de transferência das quotas de capital dos primeiros sócios às pessoas do Grupo MIME/AGRICOPEL, em 30/11/2004, não houve um lançamento contábil sequer.

Em 24/12/2004, ocorreu a primeira alteração do Contrato Social dessa empresa (fls. 151 a 157), na qual foram procedidas substituições dos primeiros sócios por pessoas do Grupo MIME/AGRICOPEL, aumento do capital social, mudança do objeto social e da sede social, mudança da administração da sociedade e mudança da denominação social. Como se vê, tudo foi mudado nessa sociedade, conforme demonstra o quadro abaixo.

Quadro 4: Quadro comparativo da situação da empresa-veículo nos períodos anterior e posterior a 24/12/2004.

	Antes de 24/12/2004	Depois de 24/12/2004 até 29/12/2004
Nome Empresarial	BONILHA & CUNHA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS LTDA.	MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA
Objeto Social	Prestação de serviços de assistência técnica e manutenção de peças e equipamentos médicos e odontológicos	Participação em outras sociedades na qualidade de sócia, acionista ou cotista, atuando como “holding”.
Sede Social	Rua Blumenau, 2.215, loja 01, caixa 13, Bairro América, Joinville / SC	Rua Bernardo Dornbusch, nº 900, sala 01, Jaraguá do Sul / SC
Sócios Quotistas	José Giovane Alves Bonilha; Franklin Pepe da Cunha	Paulo César Chiodini; MIME PARTICIPAÇÕES LTDA.
Capital Social	R\$ 2.000,00 José Giovane Alves Bonilha, R\$ 1.800,00 Franklin Pepe da Cunha, R\$ 200,00	R\$ 51.628.267,00 Paulo César Chiodini, R\$ 1,00; MIME PARTICIPAÇÕES LTDA, R\$ 51.628.266,00.
Administração da Sociedade	José Giovane Alves Bonilha Franklin Pepe da Cunha	Paulo César Chiodini;

O capital subscrito na MAP PARTICIPAÇÕES foi integralizado mediante cessão das quotas avaliadas a valor de mercado de duas empresas, ou sejam, a AGRICOPEL e o POSTO MIME LTDA. O valor de mercado da AGRICOPEL constante de Laudo de Avaliação Econômica (fls. 308 a 351), era de R\$ 33.944.440,00. Este valor foi debitado no Ativo da MAP PARTICIPAÇÕES nas contas Investimento (R\$ 5.790.776,00) e de Ágio (R\$ 28.153.664,00).

Da mesma forma aconteceu em relação a quotas da MAP PARTICIPAÇÕES integralizadas com quotas avaliadas a valor de mercado do POSTO MIME LTDA. De modo que, neste caso o valor de R\$ 17.683.827,00, constante em Laudo de Avaliação Econômica, foi debitado no Ativo da empresa nas contas contábeis de Investimento (R\$ 4.488.184,00) e de Ágio (R\$ 13.195.643,00), conforme pode ser lido no Livro Diário Geral da empresa (fl. 273).

Apenas 5 (cinco) dias após a alteração contratual que significou a aquisição da MAP PARTICIPAÇÕES pelo Grupo MIME/AGRICOPEL e que determinou todas essas alterações societárias mencionadas acima, em 29/12/2004, ocorreu a segunda alteração do contrato social da dita sociedade (fls. 264 a 267). Esta segunda alteração contratual (Distrato Social) estabelecia a extinção da MAP PARTICIPAÇÕES mediante cisão total de seu patrimônio! O patrimônio cindido foi vertido para as duas sociedades controladas (AGRICOPEL e POSTO MIME LTDA) na proporção dos investimentos existentes nessas sociedades.

Como se vê, a pessoa jurídica que surgiu com a aparência de uma “empresa de prateleira”, ao seu fim, revelou-se uma “sociedade de propósito específico”. E, pelo que observamos pela leitura do Diário Geral (fls. 273 a 274), pode-se dizer, propósito específico e bem objetivo! Na verdade, todos os lançamentos contábeis da empresa se resumem a três grupos de lançamentos realizados em três dias distintos que são apresentados em 11/3 folha de papel. O primeiro grupo de lançamentos foi o de constituição, em 16/02/2004. O segundo grupo de lançamentos engloba os lançamentos referentes à primeira alteração do contrato social da empresa, em 24/12/2004. E, por fim, o terceiro grupo de lançamentos que diz respeito ao distrato social, em 29/12/2004.

Essa sequência de lançamentos revela que o “propósito específico” da MAP PARTICIPAÇÕES foi servir de veículo para a transmissão de suposto ágio gerado na integralização de suas quotas com quotas de outras empresas do mesmo Grupo que tiveram seus valores e patrimônios avaliados pelo critério econômico.

2.2.2. DOS FATOS RELATIVOS À GERAÇÃO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO TRANSMITIDO NA INCORPORAÇÃO DA MAP PARTICIPAÇÕES EM 29/12/2004

Já temos prestado informações parciais sobre as três principais pessoas jurídicas envolvidas na reestruturação societária que gerou as irregularidades apontadas neste Relatório Fiscal: no subcapítulo 1.2. informamos sobre a AGRICOPEL e na seção 2.3.1 acima prestamos informações gerais sobre a MIME PARTICIPAÇÕES e a MAP PARTICIPAÇÕES.

Na presente seção trataremos da interação entre essas três empresas para o cometimento das irregularidades com relação à amortização do suposto ágio e de sua não computação nas bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o resultado.

Dividiremos a apresentação dos fatos relativos às irregularidades em quatro momentos:

- 1º Momento: Até 17/11/2004 – Antes do Planejamento Tributário Abusivo
- 2º Momento: 17/11/2004 – Reestruturação Societária Normal
- 3º Momento: 24/12/2004 – Geração do Suposto Ágio
- 4º Momento: 29/12/2004 – Transmissão do Suposto Ágio
- 5º Momento: Após 29/12/2004 – Amortização do Suposto Ágio / Aproveitamento Tributário.

Podemos ver, no Quadro 5, a forma como esse processo de reestruturação societária com vistas ao planejamento tributário abusivo efetuou várias alterações em um curto lapso temporal. Assim, em 50 dias a AGRICOPEL teve o controle de sua sociedade transferido 3 vezes!

Quadro 5: Cronograma da composição da participação societária na AGRICOPEL

	AGRICOPEL Antes da Constituição da MIME PARTICIPAÇÕES (13ª Alteração Contratual da AGRICOPEL) Até 17/11/2004	AGRICOPEL Na Constituição da MIME PARTICIPAÇÕES (14ª Alteração Contratual da AGRICOPEL) 17/11/2004	AGRICOPEL Na Interposição da MAP PARTICIPAÇÕES na Estrutura Societária do Grupo – GERAÇÃO DO ÁGIO (15ª Alteração Contratual da AGRICOPEL) 24/12/2004	AGRICOPEL A Partir da Cisão da MAP PARTICIPAÇÕES – TRANSMISSÃO DO ÁGIO (16ª Alteração Contratual da AGRICOPEL) 29/12/2004
Paulo César Chiodini	85,00%	0,00001%	0,00001%	0,00001%
João Carlos Chiodini	15,00%	0,00%	0,00%	0,00%
MIME PARTICIPAÇÕES	0,00%	99,99999%	0,00%	99,99999%
MAP PARTICIPAÇÕES	0,00%	0,00%	99,99999%	0,00%
TOTAL DA PARTICIPAÇÃO NA SPAIPA	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

1º Momento: Antes do Planejamento Tributário Abusivo

No 1º Momento, até 17/11/2004, de um lado, existiam as empresas do Grupo MIME em que as participações societárias eram detidas diretamente por seus

sócios pessoas físicas. Então, como a participação dos sócios era direta, no caso da AGRICOPEL que tinha o capital social estabelecido de R\$ 3.000.000,00, 85% do capital desta empresa era de propriedade de Paulo César Chiodini, ou seja, R\$ 2.550.000,00 (representados por R\$ 2.550.000 quotas) e, os 15% restantes eram de propriedade de João Carlos Chiodini, isto é, R\$ 450.000,00 (representados por 450.000 quotas), conforme podemos ver na 13ª Alteração Contratual da AGRICOPEL (fls. 183 a 187). [...]

2º Momento: Reestruturação Societária Normal

No 2º Momento, em 17/11/2004, ocorreu uma reestruturação societária nas empresas do Grupo MIME/AGRICOPEL, com a inserção de uma empresa holding, a MIME PARTICIPAÇÕES LTDA, que passou a ser a controladora de duas das empresas operacionais do grupo: a POSTO MIME LTDA e a AGRICOPEL, conforme descrito no “Contrato de Constituição de Sociedade Limitada – MIME PARTICIPAÇÕES LTDA” (fls. 215 a 223) e na “14ª Alteração do Contrato Social da AGRICOPEL” (fls. 188 a 191). [...]

3º Momento: Geração do Suposto Ágio

No 3º Momento, em 24/12/2004 [...], vários acontecimentos vieram à tona. A MIME PARTICIPAÇÕES e o seu sócio administrador Paulo César Chiodini assumiram a BONILHA & CUNHA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS LTDA, ou seja, ingressaram na sociedade após a retirada dos sócios anteriores. [...]

Nesse instante, os antigos sócios da MAP PARTICIPAÇÕES haviam se retirado transferindo as quotas aos novos sócios ingressantes. Fizemos esta representação gráfica para destacar que a mesma pessoa (MIME PARTICIPAÇÕES) está, de um lado prestes a ceder e transferir a sua participação nas empresas operacionais e, ao mesmo tempo, prestes a adquirir as ditas participações por meio da MAP PARTICIPAÇÕES. Em outras palavras, é um negócio da MIME PARTICIPAÇÕES consigo mesma.

Ao ingressar na sociedade a nova dupla de sócios mudou o nome empresarial para MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA sendo que, também, alterou o objeto social e o endereço de estabelecimento da sede social, e, mais importante, aumentou o capital social, que era de R\$ 2.000,00 (2.000 quotas), para R\$ 51.628.268,00 (51.628.268 quotas), subscrevendo-o e integralizando-o [...].

4º Momento: Transmissão Suposto Ágio

No 4º Momento, em 29/12/2004, portanto, apenas 5 dias após a inserção da MAP PARTICIPAÇÕES na estrutura societária do Grupo MIME/AGRICOPEL, ocorreu a extinção dessa empresa e o restabelecimento da estrutura vigente no Momento anterior. Ocorreu também, e não por acaso, a transmissão do ágio gerado e contabilizado na MAP PARTICIPAÇÕES para as empresas operacionais do Grupo MIME/AGRICOPEL, mediante cisão total da MAP PARTICIPAÇÕES com versão de

seu patrimônio (acervo líquido) segundo a proporção das importâncias das empresas investidas no ativo da cindida. [...]

De outro modo, o resultado líquido dessa passagem é que os ágios computados na integralização do capital da MAP PARTICIPAÇÕES foram devolvidos às empresas operacionais segundo a sua origem, ou seja, na versão do capital no momento da cisão da MAP PARTICIPAÇÕES, cada investida recebeu como ativo para incorporar ao seu próprio patrimônio o ágio que deu ensejo pela avaliação de suas quotas segundo valor econômico-financeiro no momento da integralização do capital social daquela empresa. Assim, o POSTO MIME LTDA incorporou ao seu patrimônio um ágio (acervo líquido) de R\$ 13.195.643,00 e a AGRICOPEL, por sua vez, incorporou (um acervo líquido de) R\$ 28.153.664,00.

Os fatos relativos ao 4º Momento podem ser obtidos na leitura da “2ª Alteração Contratual – Distrato por Cisão Total da MAP PARTICIPAÇÕES” (fls. 264 a 267), no “Laudo de Avaliação Contábil de Bens e Direitos da Empresa MAP PARTICIPAÇÕES (fls. 352 a 356), no “Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção das Parcelas Cindendas da Sociedade MAP PARTICIPAÇÕES” (fls. 297 a 305), no “Diário Geral da MAP PARTICIPAÇÕES” (fls. 273 e 274) e na “16ª Alteração Contratual da AGRICOPEL” (fls. 196 a 201).

De todos esses documentos realçamos que o “item 3 do Capítulo II – CONDIÇÕES”, em que a empresa afirma ter adotado como critério para a avaliação do patrimônio líquido da cindida a ser vertido para as cindendas, o valor contábil dos bens, conforme transcrição abaixo (fl. 303). Esta informação não procede! Embora o valor do investimento e do ágio estivessem presentes na contabilidade da empresa cindenda, o dito valor não reflete o valor contábil do investimento e, sim, como temos visto, reflete o valor do investimento apurado segundo o critério econômico-financeiro.

3) Critério de avaliação do patrimônio líquido a ser vertido: O critério adotado para avaliação do patrimônio líquido da Cindida a ser vertido para as Cindendas em virtude da operação de cisão total é o valor contábil dos bens, direitos e obrigações, apurados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, demonstrados nos livros e registros contábeis da Cindida e refletidos no Balanço Base da operação de Cisão.

Realçamos também o “Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção das Parcelas Cindendas da Sociedade MAP PARTICIPAÇÕES”. Neste documento encontramos, no “item 4, do Capítulo I - Considerações e Justificativas” (fls. 360 a 361), as seguintes justificativas para a cisão na forma como foi procedida (vide transcrição abaixo). Na referida passagem, é importante destacar que não houve sequer um esboço de justificativa econômica para a incorporação das parcelas cindidas da MAP PARTICIPAÇÕES: todas as justificativas apresentadas dizem respeito a finalidades administrativas, gerenciais ou sucessórias.

Em outras palavras, além de outras questões que podem e serão apresentadas mais adiante, nenhuma justificativa econômica foi apresentada pelo fato de a empresa incorporar ao seu patrimônio, como acervo líquido, parcela do patrimônio da cindenda avaliada segundo os critérios econômico-financeiros. [...]

5º Momento: Aproveitamento/Amortização do Suposto Ágio

A partir do momento da transmissão do suposto ágio (gerado na empresa-veículo, MAP PARTICIPAÇÕES) para AGRICOPEL, em 29/12/2004, esta empresa passou a amortizá-lo para efeitos da apuração do lucro líquido e do lucro real. Conforme podemos ver no ANEXO 1 do presente Relatório Fiscal, composto pelos Razões das contas de despesas que computaram encargos com ágio, a empresa amortizou o ágio mediante registro de encargos de amortização prevendo um período de diluição do encargo total de 10 anos (120 meses). De maneira que, a cada mês foram sendo amortizados encargos num valor de R\$234.613,87, que acumulavam, em cada trimestre (período de apuração de IRPJ/CSLL), R\$ 703.841,61 (vide Figura 6).

A verificação dos Lalur/Lacs (fls. 399 a 422) da empresa nos períodos subsequentes à transmissão do ágio, por sua vez, revelou que não foi realizada, nas Demonstrações do Lucro Real, as necessárias e indispensáveis computações de adições referentes à não dedutibilidade dos encargos de amortização referentes ao ágio (vide Figura 6). Dessa forma, deixou de submeter à tributação os lucros efetivamente auferidos em cada trimestre e/ou gerou prejuízos fiscais fictícios para amortização futura. [...]

2.3.2. DA VERIFICAÇÃO DA SUBSUNÇÃO DOS FATOS ÀS HIPÓTESES LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE

Art. 36 da Lei nº 10.637/02

Já demonstramos na autuação anterior que o art. 36 da Lei nº 10.637/02 não se aplica à situação do ágio no tocante às operações de cisão da MAP PARTICIPAÇÕES com versão do acervo líquido para a AGRICOPEL e do aproveitamento tributário do ágio amortizado por esta empresa.

A situação que o referido dispositivo legal visa amparar diz respeito aos efeitos tributários para a empresa que subscreve e integraliza capital social de uma segunda empresa com lastro em participação societária (avaliada segundo o critério econômico) de uma terceira empresa. Em outras palavras o art. 36 da Lei nº 10.637/02 protege a empresa investidora da tributação imediata sobre (o ganho de capital) a diferença positiva entre o valor de mercado das participações (avaliado pelo critério econômico) e o valor contábil das participações em uma “Investida A” oferecidas em subscrição e integralizadas na “Investida B”.

No presente caso, na “sequência de operações estruturadas” que descrevemos na seção 2.3.2, a hipótese de proteção conferida pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02 se aplicaria (como de fato se aplicou) no “3º Momento” à MIME PARTICIPAÇÕES. Ou seja, a MIME PARTICIPAÇÕES não precisaria pagar imediatamente tributos sobre

o ganho de capital pela realização do valor de mercado atribuído às cotas da AGRICOPEL cedidas e transferidas no momento da integralização do capital social na MAP PARTICIPAÇÕES.

Como se pode constatar, na autuação anterior assim como na presente, não foi cogitada a tributação desse “ganho de capital” na MIME PARTICIPAÇÕES. A fiscalização ocorre sobre a AGRICOPEL e o objeto são os efeitos tributários das amortizações do suposto ágio gerado na MAP PARTICIPAÇÕES e transferido para a AGRICOPEL.

Mas o que a empresa quer significar com a menção a esse dispositivo legal não é que ele deva ser aplicado diretamente à situação em questão. Isso se pode depreender do arrazoado tecido pelo sujeito passivo na impugnação e no recurso voluntário interpostos no processo de exigência tributária decorrente da ação fiscal anterior.

Naquelas peças processuais observamos que o que a contribuinte desejava com a menção ao art. 36 da Lei nº 10.637/02 era justificar os seus procedimentos com a seguinte lógica: estariam supridas as lacunas de substância econômica na geração, transmissão e aproveitamento do suposto ágio pelo fato de a integralização de capital social da MAP PARTICIPAÇÕES segundo o valor econômico das ações da AGRICOPEL gerar um valor tributável contra a MIME PARTICIPAÇÕES, valor tributável esse relativo ao ganho de capital referente à realização da diferença entre o valor de mercado da participação e o seu valor contábil.

Contudo, não funciona assim! O fato de ter sido criado um valor tributável apenas virtual (valor tributável originado sobre uma quantia não chancelada pelo mercado), diferido, condicionado e, de fato, de improvável realização, atribuível à MAP PARTICIPAÇÕES pelo disposto no art. 36 da Lei nº 11.637/02, gerado a partir da manipulação escritural de laudos e atos societários no interior do Grupo MIME/AGRICOPPEL, não tem o condão de suprir as deficiências de substância dos fatos (substrato econômico) e conferir legitimidade às deduções das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Art. 386 do Decreto nº 3.000/99

O art. 386 quando citado na resposta da contribuinte à fiscalização é colocado apenas como justificativa para o prazo de amortização do suposto ágio. No entanto, no contencioso administrativo o dito dispositivo é apresentado com toda a base legal correlacionada, isto é, arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 c/c art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, com vistas a justificar todos os fatos relacionados ao ágio.

Então, neste momento passaremos a relatar os resultados das nossas verificações sobre a subsunção dos fatos ocorridos na “sequência operações estruturadas” ao disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 c/c art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77. Os dispositivos mencionados determinam, entre outras hipóteses, que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver de outra pessoa jurídica, patrimônio que contenha em sua composição investimento

em participação societária na incorporadora, participação esta adquirida com ágio fundamentado em avaliação pelo valor da rentabilidade futura, poderá amortizar o valor do referido ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Como se vê, para a verificação da subsunção dos fatos a esta hipótese legal são de fundamental importância a verificação dos cumprimentos dos requisitos para a dedutibilidade do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL obrigatoriamente deve investigar a:

- Ocorrência de investimento em participação societária na incorporadora;
- Ocorrência de ágio na aquisição dessa participação societária, ou seja, o pagamento pelo investimento de valor superior ao seu valor patrimonial;
- Ocorrência da sinceridade na formação do ágio, especialmente em casos de operações ocorridas entre partes relacionadas, pelo que devem ser investigados os pressupostos de uma aquisição mercantil e a causa do pagamento do ágio;
- Ocorrência de fundamentação econômica do ágio e sua criteriosa avaliação em laudo técnico que ampare a escrituração contábil da empresa.

O conceito econômico de investimento diz respeito à aplicação de recurso com a expectativa de receber um retorno futuro ao menos igual aos recursos aplicados. Portanto, compreende-se por investimento em participação societária a aplicação de recursos na compra de uma participação societária de outra pessoa jurídica pela qual, no futuro, se espera obter valor ao menos igual ao da aplicação presente.

A definição do termo ágio na aquisição está estabelecida no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, que determina que ágio na aquisição será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

Os pressupostos de uma aquisição são: a independência entre as partes e o substrato econômico¹⁴. Sobre isso já se manifestou a CVM no item 20.1.7. do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 0115, de 14 de fevereiro de 2007. [...]

Ainda, quanto à investigação da causa econômica do ágio, como nas “operações estruturadas em sequência” que estamos verificando ocorreram mediante transações entre partes relacionadas, isto é, ocorreram transações entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, além de investigar a ocorrência do substrato econômico temos de examinar se existia uma causa econômica que justificasse a realização do negócio, ou seja fazer a análise do propósito negocial¹⁶ da operação que gerou o ágio.

Por fim, o § 2º, do art. 20, do Decreto-lei nº 1.598/77 estipula quais os tipos de fundamentos econômicos admissíveis para o lançamento do ágio: a) valor de mercado de bens do ativo da investida superior ao custo registrado em sua contabilidade; b) expectativa de rentabilidade futura na investida; e c) fundo de

comércio, intangíveis e outras razões econômicas. No § 3º do mesmo artigo é determinado que o lançamento com os fundamentos no valor de mercado dos bens do ativo e na expectativa de rentabilidade futura deverá ser baseado em demonstração (laudo técnico) que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Pelo que vimos, o ágio existe e é dedutível quando se constata numa absorção de patrimônio de uma pessoa jurídica por outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão:

- 1) a ocorrência de uma aplicação de recursos em participação societária com expectativa de obtenção de lucro futuro (investimento);
- 2) uma transferência de titularidade de participação societária e acréscimo de riqueza entre partes independentes entre si (independência entre as partes);
- 3) a efetividade da troca de titularidade e de acréscimo de riqueza (substrato econômico);
- 4) na constituição do ágio, quando exista uma causa negocial (propósito negocial) comum ao pagamento e recebimento de ágio;
- 5) um fundamento econômico para o ágio entre os três grupos de fundamentos possíveis relacionados na lei; e
- 6) uma demonstração criteriosa da avaliação (laudo) do investimento que deve ser juntada à documentação comprobatória da escrituração.

Para a realização da verificação desses seis itens procuramos, com base na descrição dos fatos efetuada no subcapítulo 2.3.2, responder a seis perguntas. A resposta sim a essas seis perguntas propostas é entendida como condição mínima para aceitação do ágio apurado pelo sujeito passivo como dedutível para efeito do IRPJ e da CSLL. Essas seis perguntas são as seguintes:

PRIMEIRA: Na operação que resultou na apuração do ágio ocorreu investimento de recursos em participação societária que justificasse a apuração do ágio?

SEGUNDA: A operação que resultou na apuração do ágio foi realizada num contexto de independência das partes entre si?

TERCEIRA: Existiu substrato econômico (acréscimo patrimonial pela troca de riquezas e de titularidade) na operação?

QUARTA: Se a resposta para a segunda pergunta foi não, o propósito negocial (causa do negócio) na operação que resultou na apuração do ágio corresponde ao propósito negocial esperado para um investimento em participação societária com pagamento de ágio?

QUINTA: Existiu, efetivamente, o fundamento econômico (no caso, expectativa de rentabilidade futura) como razão do pagamento (ou suposto pagamento) do ágio?

SEXTA: A expectativa de rentabilidade futura está materializada num laudo arquivado como comprovante da escrituração do ágio?

As quatro primeiras perguntas visam verificar as condições de existência do ágio (condições de dedutibilidade do ágio *latu sensu*), isto é, se o ativo que o sujeito passivo pretende deduzir da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o resultado correspondem à espécie “ágio”. É que se, por exemplo, o ativo (ou suposto ativo), não pode ser classificado como investimento em participação societária, foi gerado numa transação entre partes relacionadas, sem substrato econômico nem propósito negocial condizente com a operação, de fato, não há que se falar em ágio passível de ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As duas últimas perguntas visam verificar condições de dedutibilidade *strictu sensu*, ou seja, se o efetivo ágio gerado tem como fundamento uma das três hipóteses legais de dedutibilidade (expectativa de rentabilidade futura, ou valor de mercado do ativo superior ao custo registrado, ou ainda, fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas), e, se à diferença paga corresponde a uma avaliação criteriosa materializada num laudo técnico que possa embasar a contabilização da empresa.

Essa verificação é procedida na seção 2.2.4.1, na qual para os fatos correspondentes ao conjunto de “operações estruturadas em sequência” será respondido este questionário.

2.3.2.1. DA VERIFICAÇÃO DA SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE DE DEDUTIBILIDADE CONSTANTE NOS ARTS. 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97 GERADO NA INCORPORAÇÃO DA MAP PARTICIPAÇÕES.

Temos informado que, embora o suposto ágio tenha sido transmitido à AGRICOPEL pela MAP PARTICIPAÇÕES na operação de cisão total com versão do acervo líquido / incorporação realizada em 29/12/2004, se quisermos verificar os fundamentos econômicos do dito ágio, sua procedência ou não e sua dedutibilidade ou não para efeitos da apuração do IRPJ e da CSLL, teremos que submeter à verificação de subsunção à hipótese legal a operação ocorrida em 24/12/2004. A operação ocorrida em 29/12/2004, na incorporação da MAP PARTICIPAÇÕES pela AGRICOPEL, é compreendida como mero mecanismo de transmissão do ágio mediante interposição de empresa-veículo com propósito específico, pois não acrescenta nenhum ingrediente que possa alterar o fundamento econômico do ágio, a sua causa ou o seu substrato econômico.

Conforme antecipamos, faremos a verificação da subsunção dos fatos à lei respondendo ao questionário seguinte:

1. Na operação que resultou na apuração do ágio em 24/12/2004, na integralização de capital na MAP PARTICIPAÇÕES com as cotas da AGRICOPEL pela MIME PARTICIPAÇÕES, ocorreu efetivo dispêndio relativo a investimento de recursos em participação societária que justificasse a apuração de ágio?

Resposta: Não. Conforme verificamos na leitura da alínea “c” do item “I” da “Primeira Alteração Contratual da BONILHA & CUNHA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E

MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS LTDA” (fl. 193), o dito investimento foi realizado mediante a transferência para aquela sociedade de 3.000.000 de cotas, emitidas pela AGRICOPEL, avaliadas ao seu valor de mercado, conforme laudo de avaliação.

De modo que não existiu nenhum dispêndio adicional de recursos que importasse em investimento. O que ocorreu foi simplesmente a reavaliação a preço de mercado da totalidade da participação societária na AGRICOPEL e entrega dessa participação acionária em subscrição e subsequente integralização de capital na MAP PARTICIPAÇÕES, numa transação que não teve nenhum contato com o mercado, nem envolveu nenhuma parte independente.

De outro maneira, é dizer, foi um expediente utilizado para criação de ágio sem o dispêndio financeiro correspondente, uma geração escritural de ágio com base numa reavaliação efetuada a pedido dos controladores do Grupo MIME/AGRICOPPEL (segundo premissas estipuladas sem qualquer contraditório ou crítica de uma parte independente), numa transação entre partes relacionadas sem qualquer chancela do mercado, entre empresas que eram de propriedade da mesma controladora.

Assim, não há como reconhecer a ocorrência de investimento passível de gerar o ágio pretendido pelo sujeito passivo, isto é, ágio dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A operação que resultou na apuração do ágio na subscrição e integralização de capital na MAP PARTICIPAÇÕES foi realizada num contexto de independência das partes entre si?

Resposta: Não. Pelo contrário, foi realizado num contexto de completa vinculação das partes. Explicando, todas as empresas envolvidas eram de propriedade da mesma controladora.

3. Existiu substrato econômico (acréscimo patrimonial pela troca de riquezas e de titularidade) na operação?

Resposta: Não. Conforme dissemos anteriormente, entendemos por substrato econômico a transação econômica, envolvendo troca de titularidade de bens e/ou direitos e acréscimo de riqueza, que torne real o valor de aquisição ao mesmo tempo despendido pelo adquirente e recebido pelo alienante.

Na operação em questão, não houve geração de riqueza tendo em vista que a transação ocorreu envolvendo exclusivamente empresas do mesmo grupo econômico. Assim, pelo fato de a transação não ocorrer num ambiente de mercado e, sim, num ambiente composto por partes relacionadas, não há como reconhecer a realização do valor de mercado da participação societária na AGRICOPEL.

Uma transação ocorrida nessas condições não tem possibilidade de realizar (tornar real), de materializar nenhum acréscimo de riqueza: simplesmente não

gera riqueza, gera apenas papel contendo estimativas. Mesmo que houvesse recursos adicionais envolvidos, uma transação como essa resultaria a MIME PARTICIPAÇÕES cobrar ágio de si mesma.

Além disso, pode-se observar pela descrição dos fatos relativos a esta operação que, embora a participação societária na AGRICOPEL tenha sido transmitida da MIME PARTICIPAÇÕES para a MAP PARTICIPAÇÕES, a consequência dessa transmissão para a controladora foi zero. Em outras palavras, a MIME PARTICIPAÇÕES, antes e depois da subscrição e integralização das ações na MAP PARTICIPAÇÕES, continuou com a mesma participação indireta na totalidade das ações da AGRICOPEL, ou seja, 99,99 %, e, sendo assim, também não há como reconhecer, nesta operação, a sinceridade no tocante à transferência de titularidade dos bens em questão.

4. Se a resposta para a segunda pergunta foi não, o propósito negocial (causa do negócio) na operação que resultou na apuração do ágio corresponde ao propósito negocial esperado para um investimento em participação societária com pagamento de ágio?

Resposta: Não. Como dissemos anteriormente, entendemos por propósito negocial de um investimento em participação societária com pagamento de ágio a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio, ou seja, a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ao seu valor patrimonial.

Respondendo de forma objetiva, a lógica que norteia a aquisição de uma participação societária por valor superior ao seu valor patrimonial, isto é, a lógica que norteia a aquisição de um investimento com pagamento de ágio é: pagar mais do que o valor patrimonial da participação societária pela expectativa de poder obter, em retorno, valor ao menos igual ao valor antecipado com o pagamento. A lógica do ágio é uma lógica econômica e comutativa: pagar mais pela expectativa de receber mais. Se na formação da mais-valia em questão tal lógica não opera, podemos dizer que não se trata de ágio, ou que o ágio embora existente não tem fundamento econômico.

Na operação sob análise, como vimos, não houve sequer dispêndio em investimento que justificasse apuração de ágio, assim como, não havia por parte da MAP PARTICIPAÇÕES expectativa de poder obter em retorno valor ao menos igual ao valor supostamente dispendido, pois era previamente sabido que ela seria extinta no momento seguinte. De forma que, no caso desta operação, pela investigação de seu propósito negocial, nem em tese poderíamos cogitar a possibilidade de ocorrência de ágio apto a ser dedutível das bases do IRPJ e da CSLL.

Quanto ao fato de não ter havido dispêndio de recursos adicionais em investimento já o explicamos ao respondermos a primeira questão acima. Quanto ao fato de não haver expectativa de obter em retorno valor ao menos igual ao valor supostamente pago, também já dissemos, com base na documentação

acostada, que a MAP PARTICIPAÇÕES foi uma empresa-veículo, de vida efêmera (cerca de 5 dias (!) após a sua aquisição pela MIME PARTICIPAÇÕES), adquirida com o propósito específico de gerar o ágio na subscrição e integralização de seu capital e transferi-lo mediante sua incorporação pela AGRICOPEL.

Só compreendendo as operações dessa forma entendemos a razão pela qual uma empresa com horizonte de vida previsto tão curto (sem futuro!) avalia seus investimentos pela expectativa de rendimentos futuros. É que, embora não houvesse expectativa de receber os tais rendimentos futuros, avaliar os investimentos dessa forma era conveniente para alcançar os objetivos meramente tributários planejados no conjunto de “operações estruturadas em sequência”.

5. Existiu o fundamento econômico (no caso, expectativa de rentabilidade futura) como razão do pagamento (ou suposto pagamento) do ágio?

Resposta: Não. Como dissemos, o fundamento econômico do ágio não foi reconhecido: simplesmente não se realizou (não se tornou real). O acréscimo de valor atribuído ao investimento da MAP PARTICIPAÇÕES na AGRICOPEL não se confirmou numa operação de mercado, sendo que a expectativa de rentabilidade futura existiu apenas no laudo como expectativa: nasceu e morreu dessa forma, sem ser realizada em ágio. Como vimos a expectativa de rentabilidade futura foi materializada somente no laudo de avaliação, jamais foi reconhecida numa operação que não envolvesse partes relacionadas.

Portanto, embora a expectativa (apenas a expectativa) de rentabilidade futura materializada no laudo tenha sido demonstrada como uma projeção de resultados de exercícios futuros, o ágio (ou ágio escritural) inserido na escrituração da empresa não conta com esse tipo de fundamento, pois a expectativa de rentabilidade futura não se realizou numa operação que lhe conferisse substância econômica e lhe confirmasse o fundamento.

6. A expectativa de rentabilidade futura está materializada num laudo arquivado como comprovante da escrituração do ágio?

Resposta. Sim. Conforme dissemos na resposta anterior, o fundamento econômico do ágio não se realizou; o acréscimo de valor atribuído ao investimento da MAP PARTICIPAÇÕES na AGRICOPEL não se confirmou numa operação de mercado, sendo que a expectativa de rentabilidade futura existente apenas como expectativa, materializada somente no laudo, jamais foi reconhecida numa operação que não envolvesse partes relacionadas.

Então, embora exista laudo que tenha demonstrado uma forma de onde poderia se extrair uma “expectativa (apenas uma expectativa) de mais-valor sobre a participação societária na AGRICOPEL com fundamento em critério-econômico”, esse laudo por si só, não comprova a realização do dispêndio, nem confere substância econômica ao ágio escriturado.

Nesse contexto, ao invés de cumprir o seu papel de dar sustentação à escrituração do ágio, o laudo se apresenta apenas como mais um instrumento da manipulação escritural que gerou apenas formalmente o ágio com vista a sua posterior dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (instrumento da simulação).

2.4. DOS FATOS RELATIVOS Á APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

Resumo

Entre os procedimentos fiscais programados para a presente fiscalização encontrava-se a verificação da movimentação de estoques. Por isso, com vistas a fazer a comparação entre os saldos do estoque contábil e do estoque fiscal, buscando as informações tradicionalmente comuns aos Livros de Registro de Inventário, baixamos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) os arquivos digitais que deveriam corresponder à escrituração fiscal da empresa, isto é, baixamos do ambiente SPED os arquivos transmitidos como Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI). Ao analisar estes arquivos notamos que eles não continham a escrituração fiscal como definida na legislação de regência, pois efetivamente não continham as informações correspondentes ao Livros de Registro de Inventário para os períodos de apuração compreendidos na fiscalização.

A legislação de regência (adiante completamente informada), especialmente o § 1º da Cláusula Primeira do Ajuste Sinief nº 02/09, estabelece que a EFD “compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB”.

Como a fiscalizada, apesar de obrigada a tanto, não havia apresentado, entre as informações constantes nos arquivos transmitidos, aquelas pertinentes aos Livros de Registro de Inventário, a intimamos para que reapresentasse os arquivos de forma a disponibilizá-los compostos da escrituração fiscal completa, o que foi realizado (extemporaneamente) no curso desta fiscalização, nos dias 23 a 25/05/2015.

Importante destacar, em primeiro lugar, que não se trata da omissão de uma ou outra transação comercial ou operação financeira, mas a não apresentação dos Livros de Registro de Inventário referentes a todos os estabelecimentos e a todos períodos de apuração sob fiscalização, Livros Fiscais estes fundamentais para a apuração do Lucro Real, sendo considerados a base da escrita fiscal, sem os quais a escrituração fiscal resta desancorada.

Então, para frisar, o resultado prático do procedimento da fiscalizada foi, ao longo dos anos-calendário de 2010 e 2011, auferir uma receita bruta de

aproximadamente a R\$ 500 milhões, movimentando vultuosos valores de estoques, sem apresentar ao fisco a correspondente escrituração fiscal.

Ressaltamos, em segundo lugar, que a indisponibilidade das informações concernentes aos levantamentos físicos de inventários, que deveriam ter sido elaborados e mantidos de acordo com as formalidades legais (que incluem o requisito de autenticidade), impuseram dificuldade e atraso à auditoria-fiscal, especialmente no tocante aos 2 primeiros trimestres do ano de 2010. [...]

2.4.2. DA FORMA COMO A EMPRESA APRESENTAVA OS ARQUIVOS DIGITAIS

A obrigatoriedade da apresentação das informações concernentes ao levantamento físico dos inventários e seus correspondentes no SPED (Inventário Físico do Estabelecimento) tem como base legal diversos dispositivos, a dizer: arts. 260 (inciso I), 261 (caput) do Decreto nº 3000/99; art. 16 da Lei nº 9.779/99; art. 57, inciso I, alínea b, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13; arts. 1º a 7º e 8º (§§ 1º e 2º) do Decreto nº 6.022/07; Convênio ICMS nº 143/06, cláusulas 1ª, 5ª, 6ª e 7ª; art. 1º (caput), do Ato Cotepe/ICMS nº 09/08; Cláusula 1ª, § 1º do Ajuste Sinief nº 02/09.

Especialmente quanto ao Levantamento Físico do Inventário no SPED, esses dispositivos, em síntese, obrigam o contribuinte a prestar as informações correspondentes, no bloco H do arquivo EFD-ICMS/IPI, até dois meses após o termo final de cada período de apuração em que as ditas informações sejam necessárias.

Como a empresa sob fiscalização está submetida ao regime de tributação do Lucro Real e à apuração trimestral, ela deveria transmitir os arquivos contendo toda a escrituração fiscal de cada estabelecimento, inclusive Inventário, até o final do segundo mês posterior ao trimestre. [...]

Ocorre que a empresa simplesmente não incluía as informações sobre inventário físico nos arquivos digitais transmitidos ao SPED. [...]

2.4.3. DO ENQUADRAMENTO LEGAL

Ao deixar de incluir informações sobre os levantamentos físicos de inventário nos arquivos digitais transmitidos ao SPED, a empresa deixou de incluir a totalidade das informações (em meio digital) necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte que deveriam compor a EFD-ICMS/IPI. Com esta conduta a fiscalizada infringiu diversos dispositivos legais deixando de cumprir obrigações acessórias necessárias às apurações do IRPJ, da CSLL, do IPI e do ICMS. [...]

2.5. DAS PRINCIPAIS CONSTATAÇÕES E DA CONCLUSÃO ACERCA DO EXAME DA GERAÇÃO E DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Com base na análise dos documentos trazidos, dentre os quais destacamos os atos societários de todas as empresas envolvidas, os livros Diário da empresa-veículo, bem como, os Arquivos Digitais de Registros Contábeis, a Escrituração

Contábil Digital, o FCONT e os Lalur da empresa fiscalizada, obtivemos como principais constatações e resultados o seguinte:

1. Constatamos, na análise dos fatos que implicaram nas infrações detectadas para o período objeto da fiscalização (anos-calendário 2010 e 2011), que, ao final do ano-calendário 2004 a pessoa jurídica fiscalizada realizou um conjunto de “operações estruturadas em sequência” com vistas a criar condições formais para dissimular, nos períodos de apuração posteriores (2005 a 2015) a amortização de despesas com ágio sem o correspondente cômputo da adição nos ajustes do lucro real;
2. Constatamos que esse conjunto de “operações estruturadas em sequência” culminou na transmissão do ágio simulado pela empresa-veículo em 29/12/2004.
3. Constatamos ao submeter as operações em que foram gerados os ágios à verificação da subsunção dos fatos à norma insculpida nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 [...]
4. Constatamos, consideradas as verificações acima, que no conjunto de “operações estruturadas em sequência” ocorreram simulações com vistas a gerar as condições apenas formais para o enquadramento legal na hipótese de dedutibilidade fiscal do ágio:
5. Constatamos que, simplesmente não existia a intenção de investir (e, como vimos, nem o dispêndio de recursos em investimento que justificasse a apuração de ágio) em participação societária na AGRICOPEL, o desejado era única e exclusivamente o aproveitamento tributário dos ágios gerados e transmitidos naqueles “negócios jurídicos”.
6. Constatamos, em linha com mencionado no item anterior, que na reestruturação do Grupo que alterou sua cadeia de relacionamentos de MIME PARTICIPAÇÕES -> AGRICOPEL, para MIME PARTICIPAÇÕES -> MAP PARTICIPAÇÕES -> AGRICOPEL, e, finalmente, novamente para MIME PARTICIPAÇÕES -> AGRICOPEL, conforme descrito nas Figuras 2, 3 e 5, as duas últimas operações não tiveram outro propósito senão o de gerar e transmitir o ágio escritural para a AGRICOPEL. Em outras palavras, atos societários sem um propósito relacionado ao objeto social da empresa, ou sem “propósito negocial”, formulados com vista apenas à vantagem tributária.
7. Constatamos que o ágio gerado na forma descrita acima foi efetivamente amortizado para efeito da apuração do lucro líquido e que não foi adicionado para efeito da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.
8. Constatamos, ocorrências de apresentações extemporâneas da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI), com base na análise dos arquivos entregues originalmente (que não continham as informações sobre o levantamento físico do inventário, ou seja, não continham a Escrituração Fiscal Digital²⁰) e dos arquivos entregues a partir de 23/05/2015.

Conclusão

Em relação à infração CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO, concluímos que as reduções de tributos obtidas pelas condutas do sujeito passivo relatadas até aqui, sucederam de forma intencional, baseadas em simulação (art. 167, do nCC) de situações que, se ocorridas com o cumprimento dos devidos pressupostos, dariam condições a que a empresa se beneficiasse da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Estas simulações serviram para que o sujeito passivo dissimulasse a não-declaração e o não-pagamento de tributos nos períodos de apuração seguintes mediante a alegação de que as reduções das bases de cálculo promovidas tinham fundamento em amortizações de ágios “licitamente” apurados em investimentos em participações societárias.

Contudo, restou comprovado, pela verificação da completa inadequação dos fatos à hipótese de dedutibilidade, que o conjunto de “operações estruturadas em sequência” foi manipulado e planejado desde o início com a única e exclusiva finalidade de atingir a condição formal prevista em lei para a obtenção das reduções da tributação. A busca ao atingimento dessas formas artificiosas tornou necessária a efetuação de uma série de operações, assim como, de várias interposições de pessoa jurídica criada exclusivamente para o fim de reduzir tributos, o que configura-se como o abuso de personalidade jurídica (art. 50, do nCC).

Diante de um contexto de produção de atos jurídicos viciados, como temos relatado, configura-se também o chamado abuso de direito (art. 187, do nCC). Do ponto de vista tributário, estas práticas também são enquadradas como sonegação, fraude e conluio, segundo disposição do arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64. Maiores detalhes sobre esse enquadramento serão dados no subcapítulo “2.8. Das Penalidades”.

De forma que, sob todo esse manto de vícios dos atos jurídicos que recobriram as operações praticadas, o sujeito passivo não logrou êxito no seu esforço de acomodar (como desejava) a realidade fática envolvendo as amortizações dos ágios sem o correspondente cômputo de adições às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em relação à infração APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, concluímos que esta ficou configurada pela transmissão ao SPED, no período entre 23 e 25/05/2015, dos arquivos digitais referentes aos períodos de apuração compreendidos entre o 2º trimestre de 2010 e o 4º trimestre de 2011, pois a dita transmissão visava cumprir a obrigação acessória de efetivamente apresentar a Escrituração Fiscal Digital, que é, segundo a legislação de regência, composta pela totalidade das informações necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB, incluindo as informações sobre levantamentos físicos de inventário.

Em seguida veremos os principais detalhes da apuração pelo fisco do IRPJ e da CSLL devidos no período compreendido ente o 2º Trim./2010 e o 4º Trim./2011.

2.6. DA RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL PARA OS ANOS-CALENDÁRIOS 2010-2011.

Após termos chegado à conclusão negativa em relação à licitude das deduções das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes às amortizações de ágio sem amparo nas hipóteses dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, resta recompor as bases de cálculo para, a partir delas, computar corretamente as bases de cálculo negativas restantes em cada período de apuração, e, apurar corretamente as bases de cálculo negativas acumuladas compensáveis em exercícios futuros.

Embora tenha havido glosas de despesas/custos indedutíveis referentes às amortizações indevidas de ágio, não restaram valores de IRPJ e CSLL devidos nas apurações do 2º trimestre de 2010 ao 4º trimestre de 2011. As apurações das bases de cálculo foram efetuadas de acordo com os “Demonstrativos da Apuração da Base de Cálculo do IRPJ/CSLL – Ajuste Anual”, inseridos como ANEXO 2 deste Relatório. Estes demonstrativos foram elaborados com base nas informações oferecidas pelo sujeito passivo nas DIPJ, nos Lalur, nos Demonstrativos de Apuração da Contribuição Social, nas DCTF e na ECD. [...]

No presente caso originalmente, a reestruturação societária envolveu diretamente três pessoas jurídicas:

- Mime Participações Ltda.;
- Map Chiodini Participações Ltda., e
- Recorrente.

Em 17.11.2004 o capital da Recorrente era composto:

- 99,99999% de Mime Participações Ltda.; e
- 0,00001% de Paulo César Chiodini.

Em 24.12.2004 o capital da Recorrente era composto:

- 99,99999% de Map Participações Ltda.; e
- 0,00001% de Paulo César Chiodini.

Em 29.12.2004 o capital da Recorrente era composto:

- 99,99999% de Mime Participações Ltda.; e
- 0,00001% de Paulo César Chiodini.

A pessoa jurídica Mime Participações Ltda. foi constituída em 17.11.2004 com a seguinte participação do capital social de R\$5.010.000,00:

- João Carlos Chiodini com a participação no valor total de R\$750.000,00 integralizado com as quotas do Posto MIME Ltda. no valor de R\$300.000,00 e com as quotas da Recorrente no valor de R\$450.000,00;

- Paulo Cesar Chiodini com a participação no valor total de R\$4.250.000,00 integralizado com as quotas do Posto MIME Ltda. no valor de R\$1.700.000,00 e com as quotas da Recorrente no valor de R\$2.550.000,00;

- Angelo Alberto Chiodini com a participação no valor total de R\$5.000,00 integralizado em moeda corrente; e

- Miriam Maria Vassel com a participação no valor total de R\$5.000,00 integralizado em moeda corrente.

Na primeira alteração contratual da empresa veículo denominada Map Chiodini Participações Ltda. passou a denominar-se Cimpar Participações Ltda.

A pessoa jurídica Bonilha & Cunha Assistência Técnica e Manutenção de Equipamentos Médicos e Odontológicos Ltda. com data de abertura em 23.03.2004 e com capital social de R\$2.001,00 promoveu alteração do contrato social em 24.12.2004 dos seguintes itens:

- denominação: Map Chiodini Participações Ltda.(empresa-veículo);
- objeto social: participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, acionista ou cotista, atuando como “holding”;
- aumento do capital social: R\$51.628.268,00, conforme laudo de e-fls. 293-295;
- sócios: (1) Mime Participações Ltda. com subscrição no valor total de R\$51.628.267,00 composto (a) de dois milhões de quotas do capital do Posto Mime Ltda. avaliadas pelo valor de mercado por equivalência patrimonial em R\$17.683.827,00 e (b) de três milhões de quotas do capital da Recorrente avaliadas pelo valor de mercado por equivalência patrimonial em R\$33.944.440,00 e (2) Paulo César Chiodini com subscrição no valor total de R\$1,00 em moeda corrente.

Em relação à Recorrente, o valor de R\$33.944.440,00 foi debitado no ativo da pessoa jurídica Map Chiodini Participações Ltda. nas contas de:

- investimento no valor de R\$5.790.776,00; e
- ágio no valor de R\$28.153.664,00.

Em relação ao Posto Mime Ltda., o valor de R\$17.683.827,00 foi debitado no ativo da pessoa jurídica Map Chiodini Participações Ltda. nas contas de:

- investimento no valor de R\$4.488.184,00; e
- ágio no valor de R\$13.195.643,00.

No contexto do Grupo Mime/Agricopel, a empresa-veículo Map Chiodini Participações Ltda. foi extinta em 29.12.2004 por cisão total seguida da absorção das parcelas

cindendas no valor total de R\$51.630.267,00, pelas pessoas jurídicas: Posto Mime Ltda. e Recorrente. A Recorrente poderia amortizar o ágio no valor total de R\$28.153.664,00 mediante registro da despesa no período de 10 anos, ou seja, em 120 meses no valor de R\$234.613,87 mensalmente.

Nos segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2010 e em todos os trimestres do ano-calendário de 2011 houve a contabilização e dedução da despesa de ágio do lucro líquido e do lucro real no valor total de R\$703.841,61 (R\$234.613,87 x 3 meses), que é a base de cálculo trimestral do lançamento de ofício no presente processo.

Tem-se que na reestruturação societária do Grupo Mime/Agricopel o ágio decorre de operações internas com partes dependentes sem qualquer dispêndio, afastando-se das condições cumulativas denominadas na literatura internacional como “arm’s length” constantes no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 14 de fevereiro de 2007, quais sejam: substância econômica e independência entre as partes.

Tem-se que da presente operação que resultou a amortização de ágio:

- não ocorreu investimento de recursos em participação societária que justificasse a despesa;
- não foi realizada no contexto de independência das partes entre si;
- não existiu substrato econômico, ou seja, acréscimo patrimonial pela troca de riquezas e de titularidade dos valores mobiliários;
- não se verifica o necessário o propósito negocial que justifique o investimento em participação societária;
- não se comprova, efetivamente, o fundamento econômico decorrente da expectativa de rentabilidade futura dada que a razão se pauta tão somente da avaliação das quotas pelo valor de mercado por equivalência patrimonial; e
- a expectativa de rentabilidade futura está materializada tão somente em laudo arquivado como comprovante da escrituração.

Nesse sentido constata-se que a despesa não dedutível de amortização de ágio interno, cuja necessária adição não foi computada no lucro real, fato que enseja os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL.

A liberdade de auto-organização da Recorrente está restrita nos limites legais. Antes da edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o ágio na aquisição de investimento somente tinha efeitos fiscais na tributação do ganho ou perda de capital quando de sua alienação, nos termos do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, sendo sua amortização fiscalmente neutra. Depois da edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, surge a possibilidade fiscal de dedução do ágio pago na aquisição de investimentos, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, desde que cumpridos os requisitos legais em

situação de reorganização societária entre pessoas jurídicas independentes, inclusive com apresentação de laudo técnico especializadas de avaliação do investimento a preço de mercado.

O regime contábil conferido ao ágio é aquele previsto na legislação tributária, em especial no art. 20 e art. 21 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Esta legislação não autoriza expressamente o registro diferenciado do mesmo fato econômico. Ademais, o lucro líquido do exercício deve ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em conformidade com o inciso XI do art. 67 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Os registros da ocorrência do ágio e da corresponde amortização devem ser efetivados nos registros contábeis da Recorrente, de acordo com as determinações das legislações tributária e comercial.

A existência de ágio ou deságio é a diferença entre o valor do patrimônio líquido na época da aquisição e o custo de aquisição do investimento, de acordo com o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. O valor do patrimônio líquido é aquele valor patrimonial da pessoa jurídica investida na data do investimento. O custo de aquisição é aquele registrado pelo valor original da operação, ou seja, o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, conforme Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, vigente à época.

Nos termos do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 14 de fevereiro de 2007, o ágio interno não se reveste de “substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro: mensuração e evidenciação pela contabilidade”. A pessoa jurídica que absorver em virtude de incorporação patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio baseado em rentabilidade futura da coligada ou controlada incorporada. Este valor deve ser registrado no ativo intangível o valor correspondente ao ágio em razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração, desde que o período mínimo de amortização seja de cinco anos (art. 7º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997).

Segundo os princípios e as normas contábeis, só pode ser aceita a dedutibilidade de ágio, com base no art. 7º e no art. 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, no caso em que o ágio puder ser reconhecido segundo as normas contábeis, uma vez que os referidos dispositivos remetem ao ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Acórdão 1ª Turma/CSRF nº 9101-006.462, de 02.02.2023 e Acórdão 1ª Turma/CSRF nº 9101-006.547, de 06.04.2023).

Na apuração de ofício do IRPJ e da CSLL, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa foram compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas na legislação específica, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por

cento do referido lucro líquido ajustado (art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

De acordo com o princípio da especialidade da legislação previsto no art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, a despeito da regulamentação geral constante nos incisos V e VI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que trata da obrigatoriedade elaboração de demonstrações financeiras, ao presente caso aplica-se também as especificidades constantes na legislação tributária especial. Nesse sentido, o ágio decorrente de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido e a respectiva escrituração está disciplinado no art. 385, art. 386 e art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda previsto no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, bem como no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e no art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Entretanto no presente caso, não se trata de aplicação tão somente do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado pela Recorrente, mas do não reconhecimento dos efeitos fiscais da amortização do ágio formado em desacordo com princípios contábeis e com as normas tributárias. A artificialidade demonstrada teve por finalidade exclusiva permitir o aproveitamento fiscal do ágio. No enquadramento legal do lançamento de ofício não consta p parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional para fundamentar a não dedutibilidade dos valores glosados a título de amortização de ágio interno e a não adição computada na apuração do lucro real.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, e-fls. 02-26, tem como enquadramento legal a legislação tributária, em especial:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249 inciso I, 385 e 386 e 841 do Decreto nº 3.000/99

Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Como “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional), na constituição dos créditos tributários pelos lançamentos de ofício nos presentes casos foi observado o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. (art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB). Tem-se que o “lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Consta no Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de

julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12 do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

MÉRITO

A presente autuação resume-se a glosa de despesas operacionais contabilizadas pelo contribuinte nos fatos geradores trimestrais apurados em 30/06/2010 a 31/12/2011, a título de amortização de ágio, que nasceu de reorganizações societárias que envolveram o contribuinte e empresas a ele ligadas, acontecidas entre 24 e 31 de dezembro 2004, tendo sido gerado internamente, de modo artificial, faltando aos negócios jurídicos realizados para as formações dos referidos ágios independência entre as partes, substrato econômico, propósito negocial, fundamento econômico, assim como correspondência entre a causa dos negócios realizados e a causa constante nas demonstrações (laudos) que deram suporte à escrituração contábil da empresa, conforme conclusão extraída do Relatório Fiscal.

Entendo oportuno destacar um breve contexto histórico que culminou com o surgimento e aproveitamento do ágio em debate:

- 17/11/2004 – a empresa MIME PARTICIPAÇÕES LTDA se torna controladora da empresa AGRICOPEL COMERCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA;
- 24/12/2004 – a MIME adquire o controle societário da empresa MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA e subscreve e integraliza o seu capital com a participação societária que detém da AGRICOPEL pelo seu valor de mercado, pautado na rentabilidade futura dessa empresa. Com base nesse valor de mercado, a MIME cobrou um ágio no valor de R\$ 28.155.664,00;
- 29/12/2004 – a AGRICOPEL incorpora a MAP e absorve para si o ágio sobre suas próprias quotas, passando a amortizá-lo nos exercícios seguintes.

Em face dos fatos relatados, cabe destacar também algumas peculiaridades que afetam diretamente a análise do presente caso.

Todas as operações societárias realizadas, as quais culminaram com a incorporação da MAP pela AGRICOPEL foram realizadas sem que tenha havido qualquer alteração no controle societário dessas empresas. Todas elas permaneceram sob o controle da MIME.

Quando a MIME subscreveu e integralizou o aumento do capital da MAP com as quotas da AGRICOPEL, a referida empresa ocupou simultaneamente os dois pólos do negócio firmado: comprador e vendedor. Ou seja, ela cobrou o ágio de si mesma.

O investimento realizado pela MIME na MAP, com as quotas da AGRICOPEL, teve um curtíssimo tempo de vida (5 dias).

Em face das operações que envolveram o surgimento e amortização do ágio decorrente da aquisição das quotas da AGRICOPEL pela MAP, a formação

societária e patrimonial do grupo empresarial, antes e após as operações societárias realizadas, é exatamente a mesma, com exceção do ágio absorvido pela AGRICOPEL, o qual deu origem a parte da despesa que seria deduzida na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, para o Fisco, essas operações, embora lícitas sob ponto de vista societário, não podem gerar despesas de ágio dedutíveis para fins fiscais, porque não envolvem partes independentes não relacionadas, o que descaracterizaria por completo o sentido econômico da operação.

Disse o contribuinte, tanto pela descrição das operações que resultaram nas alterações societárias como pelos argumentos apresentados que levaram a autuação, que a autoridade fiscal teria desconsiderado os atos societários realizados e que teria invalidado os efeitos tributários com base em critérios contábeis, o que seria incorreto. Diz, a impugnante, que não está sujeita às disposições da Lei nº 6.404/76, já que não é sociedade anônima de capital aberto.

Não deve prevalecer tal argumento.

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é determinado a partir do lucro líquido do período, ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, com observância das leis comerciais. É o que se depreende do art. 247 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR): [...]

Como se verifica, a lei tributária determina que a base de cálculo do IRPJ tenha como ponto de partida o lucro líquido que, por sua vez, será apurado com observância das leis comerciais. Nesse ponto, vejamos o que diz o art. 274 do RIR/1999: [...]

Portanto, se a pessoa jurídica é tributada pelas regras do lucro real, como no caso da impugnante (lucro real trimestral), não importa se ela é uma sociedade anônima de capital aberto ou fechado, ou se é uma sociedade limitada, já que todas devem observar em sua escrituração contábil as regras e princípios da Lei nº 6.404/76.

Com efeito, há uma expressa conexão entre a lei tributária e a lei societária, na medida em que o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido apurado no período, evidenciado segundo as regras das leis comerciais, dentre as quais se inclui a Lei nº 6.404/1976, expressamente referida na legislação fiscal das pessoas jurídicas tributadas com base naquele regime de tributação.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei das SA) traz importantes critérios e princípios de contabilidade, aplicáveis às sociedades de modo geral, já que essa norma deve ser aplicada subsidiariamente na hipótese de ausência de disposições expressas nas leis especiais das demais espécies de sociedade. Da leitura dos art. 177 da referida lei, extraímos alguns desses princípios [...]

Nessa esteira de raciocínio, não há como deixar de admitir, na aplicação da legislação tributária, os princípios de contabilidade geralmente aceitos, critérios contábeis uniformes no tempo, registro das mutações patrimoniais e outros.

A observância dos princípios de contabilidade é obrigatória, e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais, a teor do que preceitua a Resolução CFC nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, com redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 2010: [...]

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em sua Deliberação nº 29/1986, onde aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre 'Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade', também defende que os registros contábeis devem retratar a essência ao invés da forma: [...]

Assim, independentemente da forma jurídica aplicada, a Contabilidade deve traduzir, primordialmente, o efeito econômico da transação, ou seja, aquilo que, de fato, as transações representam para o patrimônio (essência das transações) deve prevalecer sobre os seus aspectos formais ou aparentes.

Retomando o caso em litígio, no dia 24/12/2004, na 1ª alteração contratual da empresa Bonilha & Cunha Assistência Técnica e Manutenção de Equipamentos Médicos Odontológicos Ltda., que foi constituída em 16/02/2004, foi alterado sua razão social para Map Chiodini Participações Ltda. (MAP PAR) e transferido e seu controle societário para a Mime Participações Ltda. (MIME PAR), que subscreveu e integralizou parte do capital social com a participação societária que detinha na empresa Agricopel Comércio de Derivados de Petróleo Ltda. (Agricopel - Impugnante). A partir dessa operação, a Agricopel passou a ser controlada pela MAP PAR, a qual, por sua vez, ficou sob o controle da MIME PAR.

Contudo, antes da integralização do capital social na MAP PAR, a Agricopel efetuou, também em dezembro de 2004, avaliação econômico-financeira de seu patrimônio, gerando uma mais valia de R\$ 28.153.664,00 (vinte e oito milhões, cento e cinquenta e três mil, seiscentos e sessenta e quatro reais), correspondente ao ágio que ora se discute. Este ágio foi registrado na escrituração contábil da MAP PAR, então controladora da Agricopel.

Neste ponto, de se registrar que as pessoas físicas João Chiodini e Paulo Chiodini figuravam como principais sócios da MIME PAR, com participação aproximada no capital social de 15% e 85%, respectivamente. A MIME PAR, por ocasião da aquisição da MAP PAR, detinha 99,99% do capital social desta sociedade, pertencendo o restante a Paulo Chiodini, eleito como sócio administrador de ambas as empresas.

De se recordar, também, que a MAP PAR, em 24/12/2004, passou a controlar a Agricopel, na qual Paulo Chiodini também detinha participação e dela era sócio administrador.

O que se nota, aqui, é a influência direta e indireta de Paulo Chiodini em todas as empresas envolvidas na reestruturação levada a efeito pelo Grupo

Agricopel/MIME, pois em que pese ele participar majoritariamente, e de forma direta, apenas da MIME PAR, esta empresa controlava a MAP PAR, que controlava a Agricopel.

O que se denota, a partir do relato fiscal e do modo como se efetivou a reorganização societária, é uma estreita ligação (direta e indireta) entre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas nas operações que deram origem ao ágio.

Assim, a fim de melhor esclarecer essa situação, importa tecer algumas considerações sobre o ágio, especialmente no tocante à legislação fiscal e normatização contábil-comercial a ele aplicável.

Das Considerações Sobre o Ágio

Introdução e Conceito

Ágio é um conceito de conteúdo econômico/contábil, não sendo suscetível de ser livremente utilizado em qualquer acepção que lhe queiram atribuir.

Segundo a doutrina contábil, o conceito de ágio ou deságio não é a diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Destaque-se, outrossim, que surge o ágio ou deságio somente quando uma sociedade adquire ações ou quotas de outra sociedade já existente, pela diferença do valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas. Nos casos em que os investimentos são feitos por meio de subscrições de ações/quotas em coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente nenhum ágio ou deságio.

Todavia, quando da subscrição de novas ações/quotas, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas/quotistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista/quotista (Empresa X), não pela venda de ações/quotas já existentes, mas pela emissão de novas ações/quotas a serem subscritas, pelo novo acionista/quotista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) “determina que o ágio ou deságio apurado na aquisição ou subscrição de investimentos seja contabilizado com indicação de participação societária e que o ágio tenha fundamento econômico. (Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP/nº 01/06, Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007)

Desdobramento do Custo de Aquisição do Ágio

Na legislação tributária, o ágio surgido em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido vem disciplinado nos artigos 385, 386 e 391 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/1999), parcialmente transcritos abaixo [...].

Os comandos legais determinam que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião de sua aquisição, desdobrar seu custo entre o valor do patrimônio líquido correspondente à participação societária adquirida e o ágio porventura observado na aquisição do investimento, cujo fundamento econômico deve estar evidenciado.

A legislação fiscal, codificada no RIR/1999, em regra, não prevê a possibilidade de deduzir da apuração do lucro real a amortização do ágio decorrente de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido.

Ao contrário, em seu art. 391, com fundamento no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e art. 1º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.730, de 1979, dispõe que as “contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 (art. 20 do DL 1.598, de 1977) não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426” (alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido).

Assim, a possibilidade de deduzir o ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL restringe-se à hipótese do art. 386, III, c/c o art. 385, § 2º, II, ambos do RIR/1999, ou seja, nos casos em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio cujo fundamento econômico seja o de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. (quando o ágio se dá por mais-valia de ativos, ele também passa a ser dedutível na proporção de realização do ativo, ou seja, o ágio se incorpora ao custo do ativo, inclusive para fins de realização)

Em síntese, o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição, desdobrar o custo de aquisição em valor do patrimônio líquido e ágio ou deságio na aquisição do investimento. O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar o fundamento econômico.

Nesse sentido, observa-se que a legislação tributária mantém os pressupostos do ágio da doutrina contábil: a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do ágio.

Entretanto, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer, contabilmente quando originado de uma transação entre partes relacionadas.

Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade que o enunciou, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante art. 7º da Resolução CFC nº 750/1993[...]

Ágio de Si Mesmo (Ágio Interno)

No caso sob exame, fica evidente a caracterização do que a doutrina denominou de “ágio de si mesmo”, cujas chances de oponibilidade perante o Fisco são escassas.

Aliás, o tributarista Marco Aurélio Greco enumera algumas modalidades de planejamentos tributários com escassas possibilidades de oposição contra o Fisco, dentre as quais figura o “ágio de si mesmo”:

Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido. Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada a qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a incorporadora. Seria um ágio de si mesmo, o que sugere uma preocupação quando se analisa o caso concreto que apresente este feito.

A esse respeito, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1.110/2007 que, em seu item 120, assim determina:

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

Ora, se os atos expedidos pelo CFC vinculam os contabilistas, uma vez que sua inobservância pode caracterizar infração no exercício da profissão, a mesma sorte acompanha as pessoas jurídicas, cujas demonstrações financeiras são elaboradas por tais profissionais.

A teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si.

O ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito comercial – daí, inclusive, a ausência de um desembolso que servisse para cancelar uma transação livre da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes. Importante mencionar que um ativo

intangível, como no caso em tela, muito embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de não existir um custo que possa ser confrontado com os benefícios gerados, não se permitindo, pois, a apuração dos lucros correspondentes à realidade econômica da empresa.

No caso sob exame, não houve negociação, nem compra, nem venda, nem mercado livre e aberto.

De tal sorte, diante das conclusões do artigo acima transcrito, fica evidente a impossibilidade de surgimento de ágio gerado internamente.

Por outro lado, dada a relevância do tema, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), autarquia federal responsável pela fiscalização e regulação do mercado de valores mobiliários, também condena o reconhecimento de ágio em operações realizadas dentro mesmo grupo econômico, e expressou seu entendimento por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007:

“Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

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

Cabe observar que a CVM, quando diz que “ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários”, não está afirmando que as operações de reestruturação societária que geram ágio interno têm cobertura legal.

A CVM ressalva que essas operações podem até ter sido efetuadas de acordo com o procedimento previsto na lei societária, isto é, precedidas de protocolo e justificação de incorporação, avaliação e assembleias das companhias envolvidas,

formalidades que, todavia, não alteram o fato de que elas não se revestem de substância econômica passível de registro pela Contabilidade, consoante o excerto do mesmo Ofício-Circular (vale repetir a transcrição desses trechos): [...]

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

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

A CVM observa que a mera observância das formalidades previstas na lei societária não é condição suficiente para reconhecer o ágio surgido em uma determinada operação, sendo necessário observar, também, requisitos materiais, como a independência das partes, pagamento e um efetivo ambiente concorrencial.

Não obstante as transcrições acima tenham sido expressas somente a partir do Ofício-Circular 2007, o entendimento já era este desde sempre, porque ele decorre dos princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil, aplicáveis à escrituração contábil das companhias brasileiras por força do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976.

Por oportuno, releva destacar o teor da introdução do citado Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, *in verbis*:

A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACON, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ) e, agora, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, recentemente instalado”. [...].

Como se depreende, ao emitir tal juízo de valor, a CVM estava respaldada pela ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACON e FIPECAFI/USP, ou seja, contava com o apoio de renomadas entidades representativas da classe contábil.

Não resta dúvida de que o ágio gerado internamente é incabível na estrutura conceitual da Contabilidade, ainda que tivesse sido pago, pois, por ser intragrupo,

não teria decorrido de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas.

Ora, se o ágio gerado internamente, mesmo com pagamento, é condenado pela Contabilidade, quanto mais o ágio interno em relação ao qual nenhum pagamento houve.

É tão pacífico o entendimento de que o ágio gerado internamente, fundamentado em rentabilidade futura, não se qualifica como ativo que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no seu pronunciamento Técnico CPC-04, item 47, asseverou, categoricamente que “o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo”.

Com efeito, é fato que o ágio amortizado pela fiscalizada foi constituído sob a égide do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que tem como matriz legal o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997.

A questão consiste, entretanto, na ausência de substância econômica do ágio surgido dentro do grupo econômico, eis que o único e exclusivo objetivo foi o de pagar menos tributos a partir da amortização do ágio. É dizer, não houve propósito negocial para o ágio interno aqui discutido. Tampouco o ágio interno possui confiabilidade mínima e suficiente para ser registrado contabilmente, haja vista que a determinação de seu valor não se sujeita à validação por terceiros desvinculados societariamente e em uma transação livremente estabelecida numa base comutativa.

Se a transação envolvesse terceiros independentes, obviamente o tratamento dispensado ao ágio seria diferente.

A propósito, a CVM disciplinou, por meio das Instruções CVM 319/99 e CVM nº 349/2001, o registro contábil, na incorporadora, do ágio resultante da aquisição do controle de companhia controlada que vier a incorporar sua controladora. O art. 6º da Instrução CVM nº 319/99 determina como contabilizar “o montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora”. A Instrução CVM nº 349/01 alterou basicamente o artigo 6º da Instrução CVM nº 319/99, com o propósito de estabelecer um tratamento mais apropriado ao ágio na aquisição de ações nos casos de incorporação reversa (controlada que incorpora controladora) em que, para tanto, se faça uso de empresa veículo.

Os dois supracitados normativos da CVM são endereçados a incorporações reversas em que haja pagamento pelo ágio. A Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/2001 informa que:

A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma

sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, consequentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. [...]

Tanto o ágio a que se refere a Instrução CVM nº 319/99 é o ágio originado de uma transação com propósito comercial que, posteriormente à Instrução CVM nº 349/2001, a CVM emitiu o já transcrito Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 que veda expressamente o reconhecimento contábil do ágio criado intragrupo. Esse ofício deixou evidente que a Instrução CVM nº 319/99 não abarcava o ágio gerado artificialmente.

O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP/nº01/06, à semelhança do posterior Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e como referenciado no trecho grifado acima, condena o reconhecimento de *goodwill* gerado internamente, como se vê no seu item 44, transcrito abaixo:

O assunto de contabilização dos intangíveis carrega a dificuldade de compreender como devem ser avaliados os ativos intangíveis que são caracterizados pela não existência física e um alto grau de incerteza na estimativa dos benefícios futuros. Muitos intangíveis são caracterizados por ter valor somente para uma empresa em particular, têm vida útil indeterminada, e estão sujeitos a amplas flutuações de valor porque seus benefícios são baseados em algum tipo de vantagem competitiva.

Em qualquer hipótese, somente são contabilizados os intangíveis adquiridos, o que é previsto e aceito pelas normas internacionais, americanas e brasileiras. Esse, aliás, é um fundamento dos relatórios contábeis que estão baseados no reconhecimento das transações entre entidades e, portanto, não preveem a contabilização de ativos criados internamente e ainda não reconhecidos em transações de mercado. O fato de se poder avaliar a marca corporativa ou mesmo de produtos por meio de avaliações, não significa que deva ser contabilizado. Lembre-se que o propósito explícito do relatório contábil é apresentar uma medição do resultado e dos fluxos de caixa de uma entidade em um certo período e não produzir uma estimativa do valor dessa mesma entidade.

O problema aqui tratado surge quando o administrador pretende incluir nos ativos o valor da marca corporativa e encontra a oposição dos contadores, auditores independentes, ou seja, o conflito dá-se entre a existência de um objeto econômico capaz de produzir lucros futuros e o conjunto de opiniões e pronunciamentos que impedem a contabilização da marca corporativa por ser um *goodwill* subjetivo. A subjetividade dos métodos de medição do fato econômico antes do momento da venda levou aos pronunciamentos contábeis internacionais a somente considerarem o *goodwill* adquirido, conforme pode ser observado nos parágrafos 48, 49 e 50 do IAS 38, transcritos a seguir, que vedam explicitamente o

reconhecimento do *goodwill* gerado internamente, que poderíamos classificar como o ativo intangível "mais sensível":

48. O *Goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo.

49. (...) *goodwill* gerado internamente não é reconhecido como um ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem provém de um contrato ou direito legal) controlado pela entidade que pode ser medido pelo seu custo.

50. As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e o montante dos seus ativos líquidos a qualquer tempo podem capturar fatores que afetam o valor da entidade. Entretanto, essas diferenças não representam o custo de ativos intangíveis controlados pela entidade. (tradução livre)

Como se vê, a Agricopel não poderia, aos olhos da CVM, reconhecer o ágio interno. Afinal, o custo como base de valor há muito já era a prática contábil vigente (Deliberação CVM nº 29/1986, que referendou o pronunciamento do Ibracon sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, ao tratar do "Princípio do Custo como Base de Valor").

A CVM vê com equidade os dois tipos de ágio: (i) quando há validação pelo mercado (ágio pago por terceiros independentes), a autarquia admite o reconhecimento contábil do benefício fiscal (ou não, se houver perspectiva de rentabilidade futura) na controlada, a critério da companhia (que avalia se há ou não perspectiva de rentabilidade futura, de acordo com as normas da CVM); (ii) na ausência de propósito comercial (ausência de terceiros compradores e independentes), a CVM veda que se reconheça o ágio interno, exigindo que ele seja baixado integralmente, sem qualquer margem de julgamento da companhia.

Ora, a criação de ágio interno é uma afronta à lógica contábil, por se referir a um intangível pelo qual não se pagou, além de ter como origem operação sem propósito comercial, por isso não passível de mensuração, reconhecimento nem divulgação nos relatórios financeiros. Sua existência, repise-se, é inaceitável do ponto de vista societário.

A impugnante, em que pese ter formalizado legalmente todos os atos praticados, fê-los objetivando unicamente economia tributária. Inexistiu negociação, já que se tratava de operações dos sócios com eles próprios.

Não houve, na constituição desse ágio, a participação de nenhum agente econômico estranho aos sócios da fiscalizada. No plano dos fatos, nenhuma riqueza nova foi agregada ou mudou de propriedade. Nenhum dos sócios, em razão do ágio criado, teve acréscimo de R\$ 0,01 (um centavo) sequer ao seu patrimônio. Ninguém pagou nada a ninguém. Também não houve nenhuma circulação de riqueza nova ou de numerário em espécie.

A impugnante afirma que o objetivo primário pretendido nunca foi o reflexo tributário, mas sim a necessidade de organizar suas atividades, segmentando as

atividades constantes em seu contrato social, solucionando problemas de logística e atendimento mais eficaz a clientes. Isso, nas palavras da contribuinte, justificaria a abertura de nova empresa. Esses argumentos não resistem aos fatos.

A aquisição da MAP PAR (denominação resultante da alteração contratual de 24/12/2004), com subscrição de quotas da Agricopel e Posto MIME avaliadas a valor de mercado, com base em laudo de expectativa de rentabilidade futura, teve o nítido objetivo de possibilitar o aproveitamento de um suposto ágio, já que a legislação tributária permite a sua amortização contábil como despesa, à razão máxima de 1/60 avos por mês, na hipótese de incorporação da controladora pela controlada, evento que ocorreu apenas 5 (cinco) dias após a subscrição e integralização do capital social “inflado” pelo “ágio de si mesmo”.

Relembre-se que no dia 17/11/2004, as pessoas físicas então sócias da impugnante abrem a holding MIME PAR, que passa a ser a controladora da Agricopel e Posto MIME. Também integram o quadro societário da nova holding outros dois sócios, com mínima participação: Miriam e Ângelo. No mês seguinte, dia 24/12/2004, a holding MIME PAR e seu sócio majoritário e administrador Paulo Chiodini ingressam na MAP PAR, subscrevendo e integralizando o capital social com quotas da Agricopel e Posto MIME, superavaliadas com ágio fictício. Apenas 5 (cinco) dias depois, ocorre a cisão total da MAP PAR, com incorporação das parcelas cindidas pela Agricopel e Posto MIME, ocasião em que estas pessoas jurídicas voltam a ser controladas pela MIME PAR. Neste evento, a impugnante registra em seu patrimônio o ágio de si mesma e passa a amortizá-lo como despesa, à razão de 1/120 avos por mês.

Note-se que a estrutura societária de 17/11/2004 é idêntica à de 24/12/2004, ou seja, a impugnante manteve-se como controlada da MIME PAR e Paulo Chiodini continuou como sócio majoritário (e administrador), ainda que de forma indireta, por meio da holding.

Por outro lado, o argumento trazido pela impugnante de que a "rentabilidade futura" está embasada em laudo de empresa especializada e se confirmou nos anos que se seguiram, em nada a aproveita. É que referido laudo é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária (na Agricopel) poderia apresentar no futuro, mas não se presta a justificar a diferença que resultou no ágio amortizado, eis que caracteriza-se como documento elaborado exclusivamente no interesse de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, podendo embasar a reavaliação da participação societária, mas jamais a formação do ágio interno.

É possível concluir, assim, que após a operação de cisão da MAP PAR, com versão de parte do patrimônio para sua então controlada Agricopel (à semelhança de uma incorporação reversa), não poderia o ágio fictício ter sido transferido para esta última (impugnante), tampouco ser amortizado, à luz da teoria da contabilidade e do direito.

Não há como olvidar, outrossim, os reflexos desse ágio fictício na MIME PAR, que a partir da obrigatória equivalência patrimonial passou a registrar em seu patrimônio investimento inflado artificialmente. É dizer, o custo do investimento registrado na MIME PAR não reflete a realidade, e, na hipótese de futura alienação do investimento na Agricopel, a substancial e artificial modificação na base de cálculo do imposto de renda sobre ganho de capital acarretará superavaliação do custo do investimento, eis que nele estará computado o ágio interno.

Portanto, uma vez caracterizado o ágio intragrupo, originado em operações de propósito negocial totalmente questionável, não há como acolher as alegações da impugnante.

Da Empresa Veículo MAP PAR

Embora a possibilidade de amortização do ágio antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento possa se caracterizar como benefício fiscal, outorgado pela Lei nº 9.532/97, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar a transferência do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

Questiona-se, no presente caso, o cabimento da dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, da amortização de ágio transferido entre entidades do mesmo grupo econômico, por meio do uso de "empresa-veículo", adquirida exclusivamente para esse fim.

Analisando-se as operações realizadas pelo grupo MIME/Agricopel, quais foram os motivos de existência da MAP PAR que não fosse o de transferir valores de ágio por intermédio de incorporações reversas, possibilitando a amortização com fundamento no inciso III do artigo 386 do RIR 99? No caso da Agricopel, o ágio transferido da MAP PAR foi gerado de si mesma, situação esta que a doutrina classifica como ágio interno.

A impugnante justifica a existência da MAP PAR, dentro do processo de reorganização do grupo, como necessária para a segregação de suas atividades operacionais, e afirma que o benefício fiscal foi secundário. Entretanto, como já relatado, a MAP PAR era uma empresa de prateleira, tal como alegado pelos agentes autuantes, que existia desde fevereiro de 2004, com outro objeto social, e até a data de sua aquisição pelo grupo MIME/Agricopel não possuía nenhum registro de atividade operacional. Depois de adquirida, a MAP PAR existiu por apenas 5 (cinco) dias.

Aliás, mesmo depois de integrar o grupo MIME Agricopel, a MAP PAR permaneceu sem nenhum registro de atividade operacional, sendo que os únicos lançamentos contábeis existentes referem-se à reorganização societária engendrada pela impugnante.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco, em seu livro *Planejamento Tributário, Dialética*, 2ª edição, no capítulo XVII das Operações Preocupantes, uma operação estruturada deve ser analisada do ponto de vista do conjunto, e não de cada etapa isoladamente. Veja o que diz o tributarista:

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste caso, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes existirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. Daí uma questão de caráter metodológico. Qual o objetivo a ser analisado e enquadrado na legislação tributária?

Diante de reorganizações societárias que tenham o efeito de reduzir o impacto da carga tributária incidente sobre as atividades ou os resultados de determinada pessoa jurídica, é frequente encontrarmos estudos que procuram examinar separadamente cada um dos aspectos envolvidos ou – quando se trata de uma reorganização que envolva um conjunto de etapas sucessivas – cada um dos passos adotados no âmbito de uma operação mais ampla. Esta não me parece ser a postura mais adequada.

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois, o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

Como descrito nos parágrafos precedentes, verifica-se que o controle total da Agricopel, mesmo depois da reorganização societária realizada, manteve-se com a MIME PAR, com a diferença de que a impugnante passou a amortizar um ágio de si mesma (ágio fictício), acreditando (supostamente) no direito de se beneficiar da redução do IRPJ e da CSLL, mesmo que forçando artificialmente a condição de dedutibilidade do ágio estabelecida no inciso III art. 386 do RIR/99.

Como bem destacou Marco Aurélio Greco (*Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008), o elemento relevante, quando se está diante de uma pessoa jurídica, não é apenas a sua existência formal. Em matéria tributária, tão ou mais importante que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência, “A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional.”

A ideia de empresa é o núcleo a ser investigado.

O art. 981 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC), dispõe que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e para partilhar, entre si, os resultados obtidos, podendo realizar atividades de um ou mais negócios determinados.

Já o art. 982 do CC dispõe que salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro.

A formação de ambas as sociedades, empresária e simples, está adstrita ao ânimo do exercício de atividade econômica, e se este não existir fica caracterizada a ausência de propósito societário, não originando, assim, a motivação para a própria celebração do contrato de sociedade. Subsidiariamente, neste caso, deve-se ponderar que não haveria nem mesmo quaisquer resultados a serem partilhados.

Como se depreende, a finalidade precípua de uma empresa é a realização de negócios que caracterizam o exercício de atividade econômica. No caso específico da sociedade empresária, a teor do art. 966 do Código Civil, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Portanto, a atividade econômica é materializada pela produção e circulação de bens e serviços mediante organização de fatores de produção (capital, trabalho, matéria-prima etc.).

A doutrina define “empresa veículo ou de passagem” como a pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso.

Outro conceito trazido pela doutrina é o de “sociedade efêmera” ou de curta duração, que é aquela que nasce para morrer ou para ser extinta tão logo cumpra seu papel em determinada operação.

Exatamente como ocorreu com a MAP PAR, subordinada ao Grupo MIME Agricopel.

A aquisição de uma sociedade de prateleira para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. Não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se adquira uma empresa com o fim de extingui-la logo em seguida, sem que nenhuma atividade operacional nela seja desenvolvida. As empresas são entidades criadas para a exploração de determinada atividade econômica e, como regra geral, têm como premissa a continuidade de suas operações.

Ora, no caso em litígio, não houve causa econômica (além da economia fiscal) para a aquisição da MAP PAR, utilizada apenas como artifício para a dedutibilidade do ágio fictício. Tanto é assim que logo após cumprir sua função foi totalmente cindida e teve parte de seu patrimônio incorporado pela Agricopel. Não houve, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, ânimo, das partes em exercer atividade econômica.

As operações de reestruturação do Grupo MIME/Agricopel se afastam de uma reorganização natural no momento em que foi adquirida empresa totalmente subordinada ao grupo, com administrador comum, que teve como única função forçar uma condição de dedutibilidade do ágio. [...]

Assim, o ágio transferido por uma empresa veículo, que foi adquirida exclusivamente para tal operação e sem motivação econômica empresarial que justificasse a sua existência (art. 966 do Código Civil), e que logo após ter cumprido seu papel desapareceu por ter sido incorporada pela investida, não poderia, em hipótese alguma, ser amortizado tributariamente por ela própria.

A utilização da empresa veículo MAP PAR teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária para operacionalizar a amortização do ágio, conforme descrito parágrafos precedentes, buscando, assim, o benefício fiscal indevido de se pagar menos tributos.

Do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN - Inaplicabilidade

Em suas razões de defesa, a impugnante alega que os agentes fiscais tentaram validar norma que sequer foi regulamentada em nosso ordenamento jurídico, qual seja, o parágrafo único do art. 116 do CTN. Aduz que a desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte depende de lei ordinária, que não foi editada, estabelecendo os procedimentos.

Com respeito a essa alegação, trata-se tão somente de ilação infundada da impugnante, pois os agentes fiscais não fundamentaram o lançamento no questionado parágrafo único do art. 116 do CTN. Aliás, a própria contribuinte reconhece isso ao utilizar-se da seguinte expressão: [...] tem-se a nítida impressão [...].

Contudo, a fim de que não parem dúvidas sobre a infundada alegação, impõe-se o enfrentamento do tema.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), tem o seguinte teor: [...]

Art. 116. [...].

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [...]

Sobre esse dispositivo, assim se manifestou a Exposição de Motivos nº 820/MF, de 6 de outubro de 1999, ao então Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999:

“6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos

procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.” [...]

Considerando que não pode haver planejamento tributário (elisão) praticado com simulação, seja esta absoluta (fingir o que não existe), seja esta relativa (encobrir o que existe – a denominada “dissimulação”); e, ainda, que deixar de descrever ou de mencionar um fato gerador efetivamente ocorrido, omitindo-o, é o mesmo que sonegar, estando tal conduta tipificada na lei de Crimes contra a Ordem Tributária; deve-se interpretar inteligentemente o vocábulo “dissimular”, constante da lei, como sendo “evitar”, “furtar-se”, “esquivar-se”, e não como “ocultar”, “disfarçar”, “encobrir”.

Do contrário, a dita norma antielisiva é absolutamente sem sentido, uma vez que em nada inova, repetindo conceitos já juridicizados como crime tributário. Constatou, aliás, da Exposição de Motivos nº 211/MF à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que pretendeu estabelecer procedimentos a respeito, o seguinte:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o art. 149, VII, do CTN estabelece uma cláusula de exceção ao procedimento de nulidade do negócio jurídico previsto na legislação civil, outorgando à administração a competência para desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma, ou simulados.

Firmado o entendimento de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, com o fim de esconder matéria tributável, prejudicando o Estado, impõe-se à Administração Tributária a aplicação das disposições do art. 149, inciso VII, do CTN, que tem a seguinte dicção:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

O lançamento do tributo com base no art. 149, VII, do CTN, harmoniza-se perfeitamente com o art. 118 do mesmo diploma legal, e com o artigo 112 do Código Civil Brasileiro, a seguir reproduzidos:

Código Tributário Nacional

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Código Civil Brasileiro

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Dessa forma, deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude fiscal, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

Por conseguinte, não se aplica a regra insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN, como entende a impugnante, porque não se trata, na hipótese, de caso de elisão fiscal, mas sim, de fraude.

Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, do CTN, e não pelo art. 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal.

Considera-se, assim, improcedentes as alegações trazidas pela impugnante.

Assim sendo, o Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 2152642/RJ de 05.11.2024, publicado em 11.11.2024, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) com o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. ÁGIO. LEI N. 9.532/1997.

DEDUÇÃO. ABUSO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE.

I - O ordenamento jurídico brasileiro passou a tratar da figura do ágio por meio do Decreto-Lei n. 1.598/1977, podendo ser conceituado como preço adicional ao custo de aquisição de participação societária, representado pela diferença

positiva entre o custo de aquisição e o valor contábil do investimento adquirido, justificada pela perspectiva de obtenção de receitas futuras. Em outras palavras, a empresa adquirente aceita pagar pela aquisição valor superior ao contabilizado no patrimônio líquido da empresa adquirida, considerando a expectativa de auferimento de lucros, que necessariamente deve ser justificada mediante demonstração contábil.

II - Sob as perspectivas contábil e societária, o ágio é passível de amortização na apuração de resultado da empresa investidora, impedindo o reconhecimento de ganhos inexistentes. Ou seja, a rentabilidade da sociedade adquirida não constituirá lucro da sociedade investidora até o montante equivalente ao ágio pago. Uma vez que, sendo neutralizado o ágio, os resultados positivos da empresa investida refletem no aumento do patrimônio da investidora. Entretanto, sob a perspectiva fiscal, o ágio é tratado de forma distinta, uma vez que a legislação tributária impõe que todo ágio ou deságio contabilmente amortizado deve ter seus efeitos fiscais anulados perante o IRPJ e CSLL, enquanto não houver a alienação ou liquidação do investimento adquirido. Paralelamente a isso, o registro contábil é preservado para futuro aproveitamento quando da alienação, momento em que é autorizada a integração do ágio ao custo de aquisição para apuração do ganho de capital. Exceção à regra ocorre apenas na hipótese em que a empresa investida é incorporada pela investidora, porque não mais subsiste a possibilidade de sua alienação, impossibilitando a recuperação fiscal do ágio em face dos itens patrimoniais da investida se fundirem e se confundirem com os da própria investidora.

III - Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997, da qual se originou a Lei n. 9.532/1997, consta expressamente que o propósito era o de evitar as situações envolvendo planejamentos tributários abusivos, restringindo o tratamento tributário de ágio às hipóteses de casos reais. Os arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 foram inseridos no ordenamento jurídico pelo legislador com o fim específico de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por ela, sem que houvesse um propósito negocial que não fosse a geração de ganhos de natureza tributária.

IV - A Lei n. 9.532/1997 estabeleceu um caminho natural em que determinada empresa, adquirindo participação societária com ágio, ao incorporar a empresa coligada ou controlada, poderia amortizar esse valor de rentabilidade futura na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos. Tudo isso com o objetivo específico de afastar da tributação o eventual ganho futuro que, em verdade, somente poderia ser aferido em posterior venda, frustrada pela extinção da empresa adquirida.

V - Toda a descrição do mecanismo de funcionamento da amortização do ágio conduz à ideia de que as normas estabelecidas buscavam regular operações societárias usuais, em que a dinâmica do mercado promovia um regime de circulação do capital e de potencialização de resultados nos diversos segmentos

econômicos. Nesse contexto, as definições do Direito Empresarial são inarredáveis, especialmente as advindas com o Código Civil de 2002, no qual se conceitua o exercício da atividade empresarial como aquela atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços (art. 966). Assim é que uma sociedade empresária não existe como um fim em si mesma. Independentemente da corrente que se adote a respeito do sentido da existência de uma personalidade jurídica diferente da personalidade das pessoas naturais dos sócios (se da ficção ou da realidade), fato é que uma empresa deve ter por objetivo, evidentemente, o exercício de atividades empresariais. Em outras palavras, não se concebe que o ordenamento tolere a existência de sociedades empresárias não direcionadas à prática econômica, ou seja, desprovidas de qualquer atividade empresarial.

VI - É importante cotejar a assertiva com a liberdade de contratar e de auto-organizar seus negócios de que qualquer cidadão é titular. Não se trata de obstar o exercício de um direito, mas sim de coibir o denominado “abuso no exercício de direitos”. Veja-se que o manejo das expressões não é mera logomaquia como pode parecer a uma análise mais superficial da questão. A diferença entre exercício de direito e abuso no exercício de um direito é assente na doutrina contratual já há muito tempo. Advém desta conjugação do exercício da atividade empresarial, por meio de pessoas jurídicas com o abuso na constituição de sociedades empresárias, a definição do chamado “abuso da personalidade jurídica”, que pode se destinar a diversos objetivos, sempre antijurídicos, de maneira que a ilicitude se encontre caracterizada.

VII - No caso específico do ágio interno, ou ágio próprio, ou ágio de si mesmo, uma característica necessária é a inexistência de qualquer relação jurídica com membros que não fazem parte do mesmo grupo societário. É dizer, todas as operações acontecem entre partes vinculadas. Outro ponto indispensável para se caracterizar o ágio de si mesmo é a completa ausência de operação societária envolvendo a efetiva transferência de recursos financeiros. As transações precisam relacionar participações societárias cujo valor é atribuído em consenso entre as partes envolvidas que, em verdade, são exatamente a mesma pessoa nos dois polos da relação jurídica. Finalmente, e este é um evento havido no caso concreto, o ágio interno pode ser gerado por meio de uma chamada “empresa veículo”, cuja existência no mundo jurídico somente se justifica para criar a mais valia para o grupo societário. Cuida-se de sociedade completamente desprovida de propósito negocial em absoluto descompasso com o regime do direito societário. Não há “empresa” nos termos definidos pelo Código Civil, porque não há exercício de atividade econômica organizada para a circulação de bens ou serviços. E exatamente neste ponto pode-se identificar o abuso de direito caracterizado pelo abuso da personalidade jurídica. O próprio codex de 2002 fez questão de definir o abuso de direito como um ato ilícito em seu art. 187 (Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede

manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes).

VIII - Com efeito, não é demais asseverar que a função social da propriedade preconizada no Texto Constitucional irradia efeitos em diversos campos do direito privado, inclusive no Direito Empresarial. Tanto assim que é recorrente a utilização da “função social da empresa” como elemento indissociável da exploração da atividade econômica por uma sociedade. À evidência, uma empresa que não exerce nenhum objeto social não possui função social.

IX - Sobre o ágio interno e sua relação com o abuso de direito, é importante mencionar que este abuso, para que seja considerado antijurídico, demanda, para além da utilização de um instituto para fins aos quais o ordenamento não o destina, que esta utilização afete direito de terceiros, ainda que não haja a intenção de prejudicar por parte daquele que o exerce. A inexistência de direitos absolutos e a limitação destes direitos a partir do momento em que outros direitos ou prerrogativas são atingidos é lugar comum em assertivas gerais e abstratas, mas que encerram dificuldades quando é necessária a aplicação destas premissas nos casos concretos.

X - Sob essas lentes, data vênua, não são admissíveis as conclusões tomadas pelo Tribunal de origem e mesmo em precedente citado pela recorrida, nos quais se admite que a liberdade de auto-organização comporta a construção de estruturas artificiais para a economia de tributos. É evidente que não se está a defender o argumento pueril de que a economia de tributos só pode acontecer de maneira “casual”. O contribuinte pode sim organizar seus negócios de maneira a escolher o caminho menos oneroso tributariamente, desde que as estruturas jurídicas utilizadas se compatibilizem com o ordenamento jurídico, exatamente porque a liberdade contratual se limita aos termos em que o constituinte concebeu esta e outras prerrogativas. O que se impõe é pura e simplesmente o rule of law, consagrado no Texto Constitucional como o chamado “devido processo legal substantivo”.

XI - O abuso de direito perpetrado com a criação de estruturas artificiais para aproveitamento do ágio e pagamento a menor de tributos agride a juridicidade do ordenamento. Para além do reconhecimento legal como ato ilícito previsto no art. 187 do Código Civil, o abuso de direito no caso encerra violação dos primados da capacidade contributiva, em sua condição de corolário da própria isonomia. Por esse motivo, o abuso de direito materializado na amortização de ágio gerado em operações internas, sem nenhum propósito negocial, desrespeitou o ordenamento jurídico vigente, ensejando a neutralização dos efeitos do ato abusivo pela autoridade fiscal. No caso, portanto, deve ser mantida a glosa dos créditos amortizados.

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria.

Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, de acordo com os assentos contábeis obrigatórios acompanhados dos documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal constantes nos autos e minuciosamente analisados, conforme o disposto no art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. Ademais, não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural suficientes para afastar os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL, que como tributos, não constituem sanção de ato ilícito. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 54-121, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

2.8. DAS PENALIDADES

No presente capítulo foram discutidas as infrações cometidas pelo sujeito passivo ao longo do período fiscalizado referentes às apurações e aos recolhimentos do IRPJ e da CSLL. Para efeito das sanções administrativas, as infrações concernentes às indevidas amortizações procedidas pelo sujeito passivo, foram compreendidas como geradoras da modalidade qualificada de multa por lançamento de ofício (percentual de 150% para as multas proporcionais), prevista no inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07. As multas por apresentações extemporâneas de EFD-ICMS/IPI, por sua vez, foram aplicadas de acordo com o disposto no art. 57, inciso I, alínea b, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Multas proporcionais qualificadas

A adoção do percentual qualificado nas infrações referentes à indevida amortização do ágio se justifica pela constatação de que houve simulação (art. 167 do nCC), abuso de personalidade jurídica (art. 50 do nCC), abuso de forma

(art. 187 do nCC) e, sob o ponto de vista tributário, as práticas do sujeito passivo enquadram-se como sonegação, fraude e conluio, segundo disposição dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A sonegação fica caracterizada uma vez que a fiscalizada, por meio de um conjunto de “operações estruturadas em sequência” que simulavam a amortização de perda de investimentos inexistentes, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A fraude correspondente à atitude dolosa do sujeito passivo de reduzir o montante do imposto devido está comprovada, entre outros, pela utilização como suporte de sua escrituração contábil (e inclusive, pela apresentação ao fisco) de laudos que não atestavam os reais propósitos negociais das operações que deram origem aos ágios amortizados.

O conluio, este é uma decorrência da simulação e, no caso, é inegável frente ao quadro de “operações estruturadas em sequência” que envolveram pessoas jurídicas integrantes do grupo empresarial controlado por MIME PARTICIPAÇÕES. Não fosse o esforço conjunto dessas empresas, a simulação praticada não seria possível. [...]

Então, para termos a completa dimensão do quadro de reiteração e significância da conduta do sujeito passivo temos que considerar que a implementação conjunto de “operações estruturadas em sequência” ocorreu num período compreendido entre janeiro/2005 e dezembro/2011, portanto, por 84 meses consecutivos o sujeito passivo praticou reduções indevidas dos tributos sob fiscalização. Com esta conduta obteve a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL num valor total bastante significativo de R\$ 19.707.565,08.

A autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da efetivação de operações de reorganizações societárias com escopo de dedução indevida de despesas relativas à amortização do ágio interno com inconteste intenção dolosa, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada. Da obrigação tributária decorre o dever de colaboração do sujeito passivo de prestar as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades (art. 197 do Código Tributário Nacional - CTN). O sujeito passivo tem obrigação de exhibir e conservar “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados”, ficando submetido à averiguação de livros e documentos da sua escrituração em decorrência de seu dever de colaboração até que se opere a decadência ou que ocorra a prescrição (art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN). Permanece, assim, inalterada a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada, ainda que tenha havido a prestação todos os esclarecimentos no curso da fiscalização.

Consta no Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de

julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12 do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

De forma sintética, sem perder o foco no essencial, certifica-se que MIME foi constituída em 17/11/2004 por pessoas físicas, sendo que dois desses sócios subscreveram e integralizaram capital com participações no capital de AGRICOPEL. Assim, MIME tornou-se controladora de AGRICOPEL, que foi constituída em 1990.

Em 24/12/2004, MIME adquiriu as quotas do capital de BONILHA & CUNHA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS ODONTOLÓGICOS LTDA, alterando-se a razão social desta, na mesma data, para MAP. A participação de MIME no capital de MAP foi integralizada com quotas de capital de AGRICOPEL, que passou a ser controlada direta de MAP.

A subscrição e a integralização de capital em MAP levou em conta não o valor contábil da participação de MIME em AGRICOPEL, mas o valor econômico baseado em expectativa de resultados futuros para justificar o ágio apurado na subscrição. Ora, MIME já era controladora de AGRICOPEL. Ao entregar para MAP o investimento em AGRICOPEL, MIME atribuiu ao investimento transferido uma mais valia carente de substrato econômico.

Em 29/12/2004, aprovou-se a absorção da parcela cindenda da MAP pela própria AGRICOPEL, determinando-se, ainda, que o ágio contabilizado em MAP, no valor de R\$ 28.155.664,00, fosse destinado à composição de seu patrimônio líquido, a título de Reserva de Capital. Assim, MIME voltou a ser a controladora direta de AGRICOPEL, como o era, até 23/12/2004.

A solução arquitetada pelos administradores de AGRICOPEL consistiu na cessão das quotas de seu capital para MIME, a fim de que esta, tornando-se controladora daquela, pudesse dispor da faculdade de estabelecer o valor do ágio resultante da integralização do capital de MAP com o investimento em AGRICOPEL, com vistas a viabilizar a absorção do patrimônio de MAP por sua controlada, AGRICOPEL. É digno de nota, como já realçado, que MAP e AGRICOPEL estavam sob o controle de MIME. Nessas circunstâncias, mostra-se irretorquível que as operações engendradas estavam despidas de propósito negocial, a teor dos elementos fáticos trazidos à colação.

Outrossim, é indubitável que a atuação de MAP, em todo o contexto, limitou-se à função de empresa veículo de um ágio artificialmente criado intragrupo para ser deduzido, no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pela pessoa jurídica operacional (AGRICOPEL). Anote-se que a Fiscalização ressaltou que MAP não foi constituída para a realização de qualquer propósito negocial, porquanto, tendo sido criada em 16/02/2004 e extinta em 31/12/2004, não exerceu nenhuma atividade financeira/econômica, conforme o que se constata na escrituração contábil apresentada (Livro Diário).

É inegável que o ágio de R\$ 28.155.364,00 não se originou do sacrifício patrimonial de MIME ou mesmo de AGRICOPEL. Na verdade, esse ágio não tem fundamento em qualquer fato econômico, pois se trata de um ágio intragrupo. Conforme a diretriz emanada do Ofício-

Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, ainda que “as operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros.

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

A parte final, acima sublinhada, do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, chama a atenção para a engenhosidade dos articuladores de um planejamento econômico como esse, em exame, mediante o qual intentou-se aparentar o emprego das vestes da legalidade com o uso das formalidades dos registros oficiais, como se a forma exterior pudesse prevalecer sobre as verdadeiras intenções.

Quanto à multa qualificada, sustenta-se que a introdução da empresa veículo do ágio gerado intragrupo, na arquitetura societária engendrada, resultou do único propósito de excluir ou modificar a base tributável do IRPJ e da CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a criação e contabilização de uma despesa fictícia, isto é, a despesa de amortização de um ágio desprovido de substância econômica, cuja amortização influenciou indevidamente os resultados tributáveis. Este ágio, como ressaltado, não passou de uma inventividade do grupo empresarial, o qual, em operação interna, entendeu conveniente estabelecer um sobrepreço ao valor das quotas de capital do recorrido, transferidas por cessão a MAP. Nessa toada, pode-se assegurar a ocorrência da prática de FRAUDE, estando visível o dolo, uma vez constatada, como de fato se constata, a vontade livre de realizar a conduta típica, bem com a demonstração de que os responsáveis agiram com consciência da ação típica e do resultado juridicamente desvalorado, consistente na redução ilícita da base tributável do

IRPJ e da CSLL, consoante a previsão legal do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, o que atrai a multa qualificada do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, ou do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional). Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita dolosa de efetivação de operações de reorganizações societárias com escopo de dedução indevida de despesas relativas à amortização do ágio incorrendo na infração tributária de comprovação inidônea de despesas, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Decadência

A Recorrente afirma que o lançamento de ofício foi alcançado pela decadência.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. [...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Compete analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Inexistindo declaração prévia de condição de dívida do débito, e em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude, pela interposta pessoa ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou o seguinte entendimento:

Súmula 622.

A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.

Consta no Recurso Especial Repetitivo nº 973.733/SC, Tema 163, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).
2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

Está registrado no Recurso Especial Repetitivo nº 766.050/PR do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com *dies a quo* diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, *in casu*, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 116

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

A repercussão tributária da amortização da despesa de ágio ocorre quando houver a efetiva dedução da despesa dos valores amortizados, independentemente dos registros contábeis da operação de cisão total com versão do acervo líquido ocorrida em 29.12.2004 que gerou o ágio no valor de R\$28.153.664,00 transferido para a Recorrente amortizado pelo prazo de 10 anos em 120 parcelas de R\$234.613,87 a partir de janeiro de 2005. O objeto de lançamento de ofício refere-se à contabilização e dedução da despesa de ágio do lucro líquido e do lucro real ocorrida no período do segundo trimestre do ano-calendário de 2010 ao quarto trimestre de 2011 no valor total de R\$4.926.891,27 (R\$703.841,61 x 7 trimestres).

O Auto de Infração de IRPJ foi lavrado pelo regime tributário do lucro real a partir do segundo trimestre do ano-calendário de 2010, para o qual:

- pelo regramento do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional o prazo de decadência tem início em 01.07.2010 e finda em 30.06.2015;

- pelo regramento do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional o prazo de decadência tem início em 01.01.2012 e finda em 31.12.2016.

A Recorrente foi notificada do lançamento de ofício de IRPJ em 26.06.2015, e-fl. 1001, ou seja, no prazo legal de cinco anos, quer a contar do fato gerador ou quer a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Consta no Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12 do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

A Impugnante alega que faleceria ao Fisco o direito de questionar a formação do ágio, por meio dos autos de infração ora combatidos, uma vez que os mesmos lhe

foram cientificados em 26/06/2015, quando já transcorrido o prazo preclusivo de cinco anos contados do fato “originário” do ágio, ocorrido em dezembro de 2004.

Não tem razão a impugnante.

A data da aquisição com ágio não influencia na contagem do prazo decadencial, que tem como marco inicial a data de ocorrência do fato gerador do imposto lançado ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado.

Se aplicada a tese do contribuinte, haveria enorme insegurança jurídica e evidentes planejamentos perfeitos sob a ótica da sonegação. Isso porque bastaria criar e contabilizar um ágio inexistente e esperar o decurso do prazo de 5 anos para iniciar a amortização blindada. Antes de iniciada a amortização indevida, a Administração Tributária não teria o que lançar, após, o direito estaria decaído.

É necessário que ocorra o fato gerador do tributo para fazer nascer o direito de lançamento para a Administração Tributária. Esse direito pode ser alcançado pela decadência. Ações preparatórias não são alcançadas pela decadência.

O CTN, quando trata da decadência, nos artigos 150, §4º e 173, limita-se ao específico ato do fisco de constituir o crédito tributário. Não cuidam, os dispositivos, de nenhum prazo decadencial para atos como o de examinar documentos ou a escrituração do contribuinte.

Os documentos analisados pela fiscalização têm natureza de prova, as quais podem e devem ser livremente produzidas e analisadas na apuração de eventuais créditos tributários de períodos futuros. Não existe, na legislação tributária, qualquer limitação temporal, em relação à utilização de prova consubstanciada por fato ocorrido há mais de cinco anos.

Por isso, qualquer documento que seja idoneamente carreado aos autos, independentemente da data de sua criação, ou da data do fato a que ele se reporte, pode ser utilizado pelo fisco para, com base neles, efetuar o lançamento, desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.

Essa garantia para a Administração está prevista expressamente na legislação tributária.

Para que a Administração Tributária não tivesse um direito sem efetividade, o legislador determinou que o contribuinte conservasse em ordem e disponíveis para a fiscalização os livros e os documentos contábeis e fiscais relativos a fatos com repercussão em lançamentos de exercícios futuros até que se operasse a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. Confira-se a seguir:

“Lei nº 9.430, de 1996. Art. 37. [...]

RIR, de 1999 Art. 264. [...]

Ademais, já há Súmula Vinculante editada pelo CARF que define o entendimento administrativo aplicável a tal tese:

Súmula CARF nº 116

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

No presente caso, sequer há necessidade de pontuar eventual pagamento antecipado, a ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação, de modo a perquirir a incidência dos artigos 150, §4º ou 173, I, do CTN. Diversamente do alegado, não há fato gerador em abril e maio de 2010, pois a empresa optou pela forma de tributação do resultado segundo o Lucro Real, assim como pelo regime de tributação Trimestral. Assim, o fato gerador mais antigo autuado ocorreu em 30/06/2010, de modo que os 5 (cinco) anos seguintes se encerrariam em 30/06/2015. Como o lançamento foi cientificado dias antes, em 26/06/2015, não ocorreu a decadência.

Assim sendo, o Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Por conseguinte, o lançamento de ofício não foi alcançado pela decadência.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). O argumento narrado na peça recursal a respeito da boa-fé, portanto, não tem o condão de afastar o princípio da legalidade. Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravado em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Consta no Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12 do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

No que se refere à arguição de inconstitucionalidade da legislação, de se dizer que a apreciação desta matéria foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos dessa natureza acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste poder.

Atualmente vigora o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, introduzido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 [...].

Sobre a matéria, importa também colacionar a Súmula nº 2, editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da portaria CARF nº 106, de 21/12/2009 [...].

Assim sendo, o Acórdão da 20ª Turma DRJ/08 nº 108-004.385, de 22.10.2020, e-fls. 1069-1114, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamento Reflexo

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva