



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

Processo n° 10980.721689/2013-08
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-002.065 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria IRPJ e CSLL.
Recorrente FRESNOMAQ INDÚSTRIA DE MÁQUINAS S.A. e FAZENDA NACIONAL
Recorrida FRESNOMAQ INDÚSTRIA DE MÁQUINAS S.A. e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

ÁGIO SIMULADO. GLOSA DEVIDA. OPERAÇÕES EM SEQUÊNCIA.

Em incorporação de ações, se não há ganho de capital para os acionistas que recebem as ações da incorporadora, não há ágio a ser contabilizado na incorporadora.

Se o primeiro ágio não existia, por ter sido fruto de uma simulação na contabilidade da incorporadora das ações da recorrente, restou maculado também o ágio gerado na aquisição de outra participação, pela dação em pagamento dessas ações por um custo indevidamente inflado pelo ágio simulado.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Deve ser mantida a multa qualificada quando verificada, pela dinâmica dos atos praticados, a existência de simulação, principalmente, porque não se trata de mero abuso de forma, mas atos adrede concebidos com o único fito de criar um ágio inexistente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A melhor exegese do **caput** do art. 30 da Lei n° 10.522/02 leva à conclusão de que tal dispositivo é aplicável aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, razão pela qual, incidem juros de mora calculados pela taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por UNANIMIDADE de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência; e, no mérito, por MAIORIA de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo principal e do responsável solidário Sauber Participações S/A, vencido o Conselheiro Relator; e, em DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos solidários: Christine Ditchfield, Adalberto Junqueira Benedini, Luís Abrunedo Illanes e Salma Hadad de Souza e manter o afastamento da responsabilidade dos sujeitos passivos: Gilberto Junqueira Zancopé e de Maya Ditchfield Zancopé, vencido o Conselheiro Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem sintetizar as operações societárias que originaram o ágio em questão, bem como as razões suscitadas pela Autoridade Fiscal, adoto o relatório da DRJ, à seguir exposto:

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1374/1417, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa aos anos-calendário de 2008 a 2011, constatou-se o seguinte:

INTRODUÇÃO

A infração à legislação tributária apurada é, em síntese, glosa de despesas com amortização de ágio fictício. O procedimento fiscal orientou-se pela identificação e descrição de atos societários que deram origem a um ágio interno forjado em simulações envolvendo 2 pessoas jurídicas totalmente controladas por acionistas/administradores da fiscalizada.

DO GRUPO ECONÔMICO DO QUAL A FISCALIZADA É PARTE

A fiscalizada é controlada por um grupo de pessoas físicas que, diretamente ou através de empresas de participação (holdings), controla outras empresas com atividades operacionais instaladas no mesmo terreno onde se ela encontra.

As empresas do grupo, no ano-calendário 2011, são as seguintes:

EMPRESA	CNPJ	ATIVIDADE
Fresnomaq Ind de Máquinas S.A.	06.337.280/0001-04	Fabr. aparelhos eletrodom. (WAP)
Verona Ind. de Plásticos Ltda	05.608.597/0001-75	Fabr. brinquedos
Montana Ind. de Máquinas S.A.	01.186.305/0001-00	Fabr. máquinas agrícolas

Estas empresas são controladas por um mesmo grupo econômico. Esse grupo econômico é formado por pessoas físicas e uma jurídica (Lexys do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda.) que detêm o controle societário, com percentuais distintos, de todas as empresas.

É relevante ressaltar que o mesmo tipo de simulação constatada neste procedimento fiscal, com todas as similaridades possíveis, foi também identificada na empresa Montana Indústria de Máquinas S.A., sendo objeto de autuação constante no processo administrativo 10980/721013/2013-14.

DO CONTROLE SOCIETÁRIO DA FRESNOMAO

Conforme Livro Registro de Ações Nominativas e DIPJ do ano-calendário 2011, 100% das ações da fiscalizada pertencem à Sauber Participações S.A. (CNPJ nº 08.970.136/0001-36). A Fresnomaq é subsidiária integral desta controladora desde 03/09/2007.

Esta holding possui atualmente, a seguinte diretoria:

• Diretor Presidente: Adalberto Junqueira Benedini (CPF 824.535.948-34);

A Sauber foi constituída em 20/06/2007 e tem como endereço o mesmo endereço da Verona. Na constituição, o capital social da Sauber encontrava-se assim distribuído:

Acionistas da Sauber	Integralização (R\$)	Ações	%
Christine Ditchfield	360,00	360	36%
Salma Hadad	90,00	90	9%
Luis Abrunedo Illanes	90,00	90	9%
Adalberto Junqueira Benedini	60,00	60	6%
Rosana Renta Marini	180,00	180	18%
Monica Rigotto	220,00	220	22%
Total	1.000,00	1.000	100%

Diretamente relacionada à origem do ágio fictício, o capital desta holding recebe, em 03/09/2007, as ações da fiscalizada como integralização de capital. Assim, mantendo a mesma proporção da constituição, o quadro acionário passa a ter a seguinte composição:

Acionistas da Sauber	Integralização (R\$)	Ações	%
Christine Ditchfield	1.380.793,00	1.380.793	36%
Salma Hadad	345.198,00	345.198	9%
Luis Abrunedo Illanes	345.198,00	345.198	9%
Adalberto Junqueira Benedini	230.133,00	230.133	6%
Rosana Renta Marini	689.677,00	689.677	18%
Monica Rigotto	842.938,00	842.938	22%
Total	3.833.937,00	3.833.937	100%

No início do procedimento fiscal, a composição acionária desta holding era a seguinte:

Acionistas da Sauber	Ações	%
Lexys do Brasil Empr. e Part. Ltda.	2.368.578	61,78%
Salma Hadad	492.000	12,83%
Luis Abrunedo Illanes	492.000	12,83%
Adalberto Junqueira Benedini	328.002	8,56%
Edla Pavan	153.357	4,00%
Total	3.833.937	100%

A Fresnomaq tem a sua diretoria com posta da seguinte forma:

- Diretor-Presidente: Gilberto Junqueira Zancopé;
- Diretor: Luis Abrunedo Illanes.

O diretor-presidente da Fresnomaq, Gilberto Junqueira Zancopé, é sócio-quotista da principal acionista da holding Sauber, a Lexys, que tem seu quadro societário formado pela família do diretor-presidente da fiscalização, abaixo apresentado:

Quotistas da Lexys	Quotas	Valor (R\$)	%
Gilberto Junqueira Zancopé	1.228.627	1.228.627,00	40%
Christine Ditchfield	1.228.627	1.228.627,00	40%
Maya Ditchfield Zancopé	307.157	307.157,00	10%
Maysa Ditchfield Zancopé	307.157	307.157,00	10%
Total	3.017.568	3.017.568,00	100%

DO AGIO FICTICIO ORIUNDO DE INCORPORAÇÃO SIMULADA

A fiscalizada contabilizou como despesas, deduzindo das bases de cálculo do IRPJ da CSLL amortizações de ágio oriundo de incorporação de empresa ligada.

Essas amortizações encontram-se registradas na conta contábil "Amortização de Ágio ou Deságio" e informadas nas DIPJs apresentadas pela contribuinte, totalizando, anualmente, os seguintes montantes:

Ano calendário	Valores (R\$)
2008	3.276.246,60
2009	6.301.274,45
2010	10.000.000,00
2011	6.967.458,74
Total	26.544.979,79

Entre os meses de setembro e dezembro do ano-calendário de 2007, acionistas/controladores da fiscalizada, utilizando razões sociais também controladas pelos mesmos, simularam eventos societários entre si que deram origem ao ágio fictício combatido neste procedimento fiscal.

A simulada aquisição e, conseqüentemente, o ficto ágio em questão, tem origem em arranjos societários com a seguinte ordem temporal.

03/09/2007 - Quando R\$ 1.000,00 "adquirem" R\$ 68.306.492,77

Nesta data, a fiscalizada é transformada em subsidiária integral da SAUBER e aprovado um "Laudo de Avaliação da Companhia Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A, para efeito de incorporação de ações" (fls. 260/266, doc. 034).

A artimanha neste evento resume-se aos seguintes detalhes:

- 1) A Sauber, criada 3 meses antes (20/06/2007) tinha como acionistas os mesmos acionistas da Fresnomaq;
- 2) Através de um "Protocolo e Justificação de Incorporação de ações para conversão de companhia em subsidiária integral" (fls 267/272, doc.035), esses mesmos acionistas aprovam a substituição de 3.832.937 ações da Fresnomaq por 3.832.937 da Sauber, sendo que cada ação valia R\$ 1,00;
- 3) A Sauber recebe, assim, ações que estavam avaliadas contabilmente em R\$ 3.832.937,00;
- 4) Com "Laudo de Avaliação da Companhia Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A, para efeito de incorporação de ações" estabelece-se que o valor de mercado da ações da Fresnomaq, com base numa suposta previsão de rentabilidade futura, equivale a R\$ 68.306.492,77;
- 5) Assim, a Sauber, que possuía um capital de R\$ 1.000,00 e, portanto, sem capacidade econômica/financeira para investimento desse porte, simula uma aquisição, por R\$ 68.306.492,77, de ações que já pertenciam aos seus acionistas;
- 6) Na AGE da Sauber (fl. 308), identifica-se literalmente a destinação contábil dada à diferença entre os valores de emissão ("mercado") e nominal das

novas ações: R\$ 64.470.000,34 (R\$ 68.302.937,34 subtraídos de R\$ 3.832.937,00); constituirão uma Reserva de Capital, como contrapartida ao "ágio" artificialmente criado.

01/11/2007 - Uma empresa inativa como "veículo"

Nesta data o ágio artificialmente criado na forma supra destacada é transferido para uma "empresa veículo" a Montex Agro Export, Exportação e Importação Ltda. (CNPJ nº 06.246.541/0001-80). A Sauber transfere, na forma de integralização de capital, as 3.832.937 ações nominativas da Fresnomag para a Montex.

Essa "integralização" constará como aumento de capital no valor de R\$ 68.302.937,00, que corresponderá a um registro contábil chamado de "Ágio", no montante de R\$ 65.524.931,00 na Montex.

A Montex foi constituída em 07/04/2004, e seu quadro social estava assim disposto:

Quotistas da Montex	Quotas	Capital (R\$)	%
Gilberto Junqueira Zancopé	19.800	19.800,00	99%
Christine Ditchfield	200	200,00	1%
Total	20.000	20.000,00	100%

Gilberto e Christine são cônjuges.

Posteriormente, Gilberto transfere suas cotas para a esposa Christine e para sua filha Maya, que acabara de completar 18 anos, passando o quadro social da Montex a ter a seguinte disposição:

Quotistas da Montex	Quotas	Capital (R\$)	%
Christine Ditchfield	19.800	19.800,00	99%
Maya Ditchfield Zancopé	200	200,00	1%
Total	20.000	20.000,00	100%

Com a integralização de capital efetuada pela Sauber, em 01/11/2007, o quadro societário da Montex passa à seguinte composição:

Quotistas da Montex	Quotas	Capital (R\$)	%
Christine Ditchfield	19.000	19.000,00	0,023%
Maya Ditchfield Zancopé	200	200,00	0,0003%
Sauber Participações S.A.	63.302.937	68.302.937,00	99,9707%
Total	63.322.937	68.322.937,00	100,00%

A utilização do termo "empresa veículo" se deve ao fato de que esta pessoa jurídica foi utilizada como um veículo, para fazer o transporte de um "novo valor" do patrimônio líquido de uma pessoa jurídica (Sauber) a outra (Fresnomag), sem que tenha havido qualquer operação com terceiros, envolvesse fluxo financeiro ou objetivasse um fim econômico.

É relevante destacar que a Montex nunca possuiu atividades operacionais. Nos anos-calendário de 2004 (ano de constituição), 2005 e 2006 apresenta DIPJs de inatividade. No ano-calendário de 2007 também encontra-se inativa, mas apresenta DIP, pelo lucro real, em decorrência da obrigatoriedade prevista para os casos de incorporação.

10/12/2007 - Uma simulada incorporação

Decorridos 3 meses da "aquisição" de ações pela Sauber e 40 dias da transferência destas ações (e do ficto ágio) para a Montex, conclui-se a simulação. Nesta data, realiza-se a incorporação total da Montex pela Fresnomaq.

A empresa "veículo" é automaticamente extinta e o único item que constava em seu patrimônio, as ações da Fresnomaq, é totalmente vertido para a fiscalizada, que herda, assim, um suposto ágio de R\$ 65.524.931,00, apurado conforme "Protocolo e Justificação de Incorporação".

Garantindo os dividendos apesar do ágio

Como o objetivo dos atos societários simulados era somente promover a redução de tributos, os administradores/acionistas da fiscalizada tomaram uma precaução para evitar que esses mesmos atos produzissem uma distorção nas demonstrações financeiras da Fresnomaq e comprometessem a distribuição de lucros/dividendos.

Assim, quando o ficto ágio ainda estava na contabilidade da inativa empresa "veículo" Montex, baseados em regulamentação estabelecida pela Comissão de Valores Mobiliários (artigo 1º da Instrução Normativa 349, que regulamenta o artigo 6º da Instrução Normativa 319 da mesma CVM) constituíram provisão de forma a adequar contabilmente apenas o ganho tributário que obteriam com as amortizações que ocorreriam futuramente na Fresnomaq após a incorporação.

Ou seja, a diferença entre o valor do ágio que passaria a ser amortizado (R\$ 65.524.931,00) e a dita provisão (R\$ 43.246.454,00) constitui-se exatamente na provisão da sonegação com do IRPJ e a da CSLL (aproximadamente 34%).

Após a transferência do saldo contábil do ficto ágio para a empresa operacional e lucrativa que "poderia" amortizá-lo (a Fresnomaq), à medida que as amortizações passaram a ocorrer, originando uma despesa, a fiscalizada promove a reversão da provisão acima destacada, dando origem à uma receita escriturada na conta contábil "Reversão Prov. Ágio ou Deságio".

Desta forma, o resultado verdadeiro (o lucro que poderá ser distribuído) é recomposto.

Essa pretensão sequer foi omitida no conjunto dos eventos, conforme se verifica nas Disposições Finais do protocolo de incorporação da Montex, transcritas, em parte, à fl. 1388. Foi autorizado à companhia incorporada, previamente à operação da incorporação, constituir provisão de 66% do valor do ágio que esta detém na incorporadora, no montante de R\$ 43.246.454,00, para preservação de distribuição de lucros futuros.

Como literalmente exposto, a artimanha só objetivava garantir a distribuição dos lucros, pois, embora essa provisão tenha como contrapartida um registro contábil de receita, os valores escriturados são excluídos da tributação no LALUR, sob o título de "Reversão provisão de ágio" (fls. 29/87, docs. 006 a 009) e a "economia" tributária não é prejudicada.

Uma síntese da simulação

Um resumo dos eventos e da lógica que fizeram surgir o ficto ágio é o seguinte:

- 1) Em 20/06/2007 os mesmos acionistas da Fresnomaq constituem a holding Sauber com um capital social de R\$ 1.000,00;
- 2) Em 03/09/2007 esses mesmos acionistas integralizam todas as ações da Fresnomaq, que valem R\$ 3.832.937,00, no capital da Sauber;
- 3) No mesmo ato de integralização é aprovado um "Laudo de Avaliação", que estabelece um valor de mercado, para as mesmas ações da Fresnomaq, no montante de R\$ 68.306.492,77;
- 4) Em 01/11/2007, a Sauber integraliza as mesmas ações da Fresnomaq como capital de uma empresa inativa, a Montex, pelo montante de R\$ 68.302.937,00;
- 5) Na Montex essa integralização é contabilizada registrando-se, como contrapartida ao lançamento de capital, R\$ 2.778.006,00 como "Investimentos" e R\$ 65.524.931,00 como "Ágio sobre Investimentos";
- 6) Essa operação é chamada de "aquisição" e mesmo inexistindo qualquer forma de desembolso financeiro e realizada entre empresas de um mesmo grupo econômico, totalmente controladas por acionistas comuns, é contabilizada como ágio sobre investimentos nos livros da Montex;
- 7) Em 10/12/2007 a Montex é incorporada pela Fresnomaq e o "ágio" é transferido para a contabilidade da fiscalizada;
- 8) A fiscalizada torna-se beneficiária do resultado da simulação: um ágio fictício de R\$ 65.524.931,00 (oriundo da "valorização" de suas próprias ações), que passa a ser amortizado nos anos subsequentes, reduzindo o IRPJ e a CSLL devidos.

Claro que trata-se de ágio fictício e simulado, surgido de uma aquisição que não existiu, transferido para uma empresa inativa (Montex) que, incorporada, devolve o "custo" inexistente para a empresa lucrativa (Fresnomaq) com o objetivo exclusivo e explícito de sonegar os tributos incidentes sobre o lucro.

DA CONCEPÇÃO LEGAL E ECONÔMICA DE ÁGIO

O tratamento tributário dado ao ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão está previsto nos artigos 385 e 386 do RIR/99.

Fica evidente, na interpretação em conjunto dos citados artigos, que "*participação societária adquirida*" (mencionada nos supracitados artigos) é aquela participação pela qual se incorreu num custo de aquisição, que deverá ser desdobrado. Como consequência, a amortização do ágio interno, o qual não possui custo de aquisição, não se inclui na hipótese descrita na norma autorizadora da dedutibilidade da amortização do ágio.

Da completa inexistência de pagamentos ou aquisições reais

No caso em análise, não houve pagamento e inexistiram novos investimentos em qualquer dos estágios das alterações societárias. A pessoa jurídica Sauber não efetuou desembolso qualquer pelas ações da Fresnomaq recebidas como integralização de capital. A empresa veículo (Montex) também não assumiu nenhum custo pelas ações que lhe foram transferidas na forma de integralização de capital. Não ocorreu qualquer saída de caixa (pagamento) na operação que deu origem ao ficto ágio.

Do ágio sem propósito negocial e realizado por empresas de um mesmo grupo

A teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente, marcado essencialmente pela inexistência de desembolso, não decorre de uma operação com propósito negocial. A transferência de ações da fiscalizada entre pessoas jurídicas totalmente controladas pelos mesmos acionistas, definitivamente não se constitui numa transação livre, da qual pudesse emergir o valor justo de um ativo negociado por partes independentes.

O ágio real, de possível amortização contábil, é aquele resultante de um processo que envolve negociação efetiva entre partes independentes e não relacionadas. Não há princípio contábil que admita o surgimento de ágio em operação ocorrida dentro de um mesmo grupo empresarial / econômico.

Não se identifica propósito econômico que justifique o registro das alterações societárias realizadas. Inexiste a pretendida "mais valia gerada na operação", assim como inexistem magia ou superficialidades que permitam manipular o reconhecimento de obrigações tributárias.

Este tipo de ágio não ficou imune às críticas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Ela condenou, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, assim como em outros atos anteriores, as operações em que há ágio gerado internamente, ou seja, ágio gerado sem a validação (pagamento) de terceiros independentes.

Claro está que o ágio interno é incabível na estrutura conceitual da contabilidade. Ainda que tivesse sido pago, por ser intragrupo, o ágio gerado não teria decorrido de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas. No caso deste procedimento, trata-se de uma S/A de capital fechado com ações que não são negociáveis e, portanto, não possuem "valor de mercado".

Uma outra consideração deve ser ressaltada. Além de originada em ágio gerado internamente, esta despesa deve ser avaliada como desnecessária, portanto não dedutível, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

As despesas de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadram no conceito de despesas necessárias, pois não são usuais ou normais à atividade da fiscalizada e o ágio não foi pago nem o será.

Tampouco essa despesa pode ser considerada como incorrida, de acordo com o item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76, que dispõe que "*como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa*".

Note-se que o fato de ser incorrida não significa que a despesa não será paga. Significa que, em conformidade com o regime de competência, no momento em que for considerada incorrida, independentemente de pagamento, a despesa será reconhecida. Como mencionado no parecer normativo, se não houve pagamento ainda, mas a despesa já se considera incorrida, ela é reconhecida contabilmente antes do pagamento a ser efetuado, ao mesmo tempo em que há a assunção de um passivo.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA CONTROLADORA, DOS
ACIONISTAS E DOS ADMINISTRADORES

Segundo definição do artigo 121 do CTN, como sujeito passivo da obrigação tributária podemos ter, além do contribuinte, o "responsável", quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer expressamente de lei.

O artigo 124, inciso I, do CTN dispõe sobre a solidariedade tributária das "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".

E o artigo 142 do CTN atribuiu à autoridade administrativa o poder/dever de, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, também identificar o sujeito passivo, o que inclui eventuais responsáveis, se constatadas situações, no curso do procedimento fiscal, que requeram essa providência.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou, no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, aprofundado estudo a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos administradores (sócios ou não), derivada da aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN.

Segundo o artigo 50 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), caracterizam abuso da personalidade jurídica o desvio de finalidade e a confusão patrimonial. Daí resulta a extensão dos efeitos das obrigações da empresa aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Desta forma, para o ilícito tributário verificado na presente fiscalização aplica-se também a previsão contida no artigo 135 do CTN.

No caso em análise, é evidente o desvio de finalidade, na produção dos atos societários que resultaram no ficto ágio surgido em simulações que tinham como fim específico a sonegação de tributos federais.

Os acionistas, controladores e administradores da fiscalizada cometeram atos enquadrados como ilícitos na definição do artigo 187 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Da responsabilidade solidária da Sauber

Como já mencionado, a fiscalizada é uma subsidiária integral da holding Sauber. Além de detentora de todas as ações da Fresnomaq, a controladora Sauber encontra-se na origem do ficto ágio ao ser utilizado na "aquisição" descrita no tópico "DO ÁGIO FICTÍCIO ORIUNDO DE INCORPORAÇÃO SIMULADA".

É inquestionável a relevância da Sauber neste processo. Faz-se necessário também, a identificação e responsabilização dos acionistas desta holding, conforme a seguir sintetizado:

Acionistas da Sauber em 03/09/2007	Integralização (R\$)	Ações	%
Christine Ditchfield	1.380.793,00	1.380.793	36%
Salma Hadad	345.198,00	345.198	9%
Luis Abrunedo Illanes	345.198,00	345.198	9%
Adalberto Junqueira Beneditini	230.133,00	230.133	6%
Rosana Renta Marini	689.677,00	689.677	18%
Monica Rigotto	842.938,00	842.938	22%
Total	3.833.937,00	3.833.937	100%

Acionistas da Sauber em 09/08/2012	Ações	%
Lexys do Brasil Empr. e Part. Ltda.	2.368.578	61,78%
Salma Hadad	492.000	12,83%
Luis Abrunedo Illanes	492.000	12,83%
Adalberto Junqueira Benedini	328.002	8,56%
Edla Pavan	153.357	4,00%
Total	3.833.937	100%

Da responsabilidade solidária da Lexys

A Lexys é a controladora de fato da Sauber e, por consequência, da Fresnomaq.

Como já mencionado, a Lexys é formada pela família do atual presidente da fiscalizada, Gilberto Junqueira Zancopé, como abaixo reapresentado:

Quotistas da Lexys	Quotas	Valor (R\$)	%
Gilberto Junqueira Zancopé	1.228.627	1.228.627,00	40%
Christine Ditchfield	1.228.627	1.228.627,00	40%
Maya Ditchfield Zancopé	307.157	307.157,00	10%
Maysa Ditchfield Zancopé	307.157	307.157,00	10%
Total	3.017.568	3.017.568,00	100%

A Lexys, que compõe oficialmente o quadro acionário da holding Sauber a partir de 28/08/2008, destaca-se pelos seguintes aspectos:

- 1) Teve seu capital originalmente formado pela participação de Christine Ditchfield, esposa de Gilberto Junqueira Zancopé, na mesma controladora à época dos eventos que deram origem ao ficto ágio;
- 2) Recebe os resultados da fiscalizada, na forma de distribuição de dividendos efetuados pela holding Sauber;
- 3) Com a transferência proporcional de ações da Sauber, anteriormente pertencentes à Rossana Renata Marini e Mônica Rigotto, ocorridas em 10/09/2009 e 07/05/2012, respectivamente, passa a deter 61,78% do capital votante da controladora da fiscalizada.

Da responsabilidade solidária de Gilberto Junqueira Zancopé

Gilberto Junqueira Zancopé é figura central dos eventos e simulações abordadas neste termo. Atual diretor-presidente da fiscalizada, mesmo não tendo o seu nome constando diretamente como acionista da Fresnomaq e sua controladora (Sauber) nos primeiros atos societários, constituía-se em administrador de fato da fiscalizada. Além de esposo daquela que constava como acionista principal da controladora e ser o atual presidente da fiscalizada, matéria jornalística transcrita à fls. 1405 não deixa dúvidas sobre o papel do mesmo.

O histórico societário da Lexys (sintetizado à fl. 1406) fornece uma pequena pista sobre a forma indireta com que essa pessoa física aparece na composição societária das empresas do grupo econômico que ele controla.

Sobre Gilberto Junqueira Zancopé é relevante ainda fazer os seguintes destaques:

- Consta como beneficiário de gastos efetuados pela fiscalizada a título de previdência privada no montante de em 2009;

- Sua eleição como diretor-presidente da fiscalizada somente ocorre em 01/07/2010;
- Foi mentor do mesmo tipo de irregularidade, a formação de ágio fictício através de atos societários, que beneficiaram outra empresa do grupo (Montana) no ano-calendário de 2004, conforme processo administrativo anteriormente citado;
- Possui procuração, juntamente com a esposa Christine, com amplos poderes para gerir a controladora Lexys, procuração esta concedida pela filha Maya, que consta oficialmente como sócia administradora desta controladora;
- Consta como devedor solidário, juntamente com a Fresnomaq e a diretora/acionista Salma Hadad de Souza, em empréstimo bancário contraído pela Montana.

Da responsabilidade solidária de Christine Ditchfield

Esposa de Gilberto, Christine Ditchfield consta como principal acionista da controladora Sauber à época dos eventos societários.

Recebeu lucros e dividendos da Sauber (controladora da Fresnomaq), em 2008, e da Lexys (controladora da Sauber e, conseqüentemente, da Fresnomaq), em 2010 e 2011.

É beneficiária de gastos efetuados pela Fresnomaq a título de previdência privada.

Possui procuração, esposo Gilberto, com amplos poderes para gerir a controladora Lexys, procuração esta concedida pela filha Maya, que consta oficialmente como sócia administradora desta controladora.

Da responsabilidade solidária de Adalberto Junqueira Benedini

Adalberto Junqueira Benedini ocupava o cargo de diretor-presidente da fiscalizada quando da realização dos atos societários que simularam o ficto ágio combatido.

Ocupava também o cargo de presidente da controladora Sauber quando da incorporação das ações "reavaliadas" da Fresnomaq, cargo que ainda ocupa.

Também é beneficiário de gastos efetuados pela Fresnomaq a título de previdência privada.

Recebeu lucros e dividendos da Sauber, em 2009, 2010 e 2011.

Da responsabilidade solidária de Luis Abrunedo Illanes

Luis Abrunedo Illanes é diretor da controladora Sauber da constituição até os dias atuais, recebendo dela, de 2008 a 2011, lucros e dividendos.

É beneficiário, também, de gastos efetuados pela Fresnomaq a título de previdência privada.

Além de cunhado de Gilberto Junqueira Zancopé (casado com Cristiana Junqueira Zancopé, irmã de Gilberto), figura como proprietário do terreno onde estão

localizadas as instalações dos estabelecimentos sedes de todas as empresas do grupo econômico (Fresnomaq, Montana, Verona e suas controladoras).

Ressalte-se que, apesar do registro cartorial, esses imóveis não constam na relação de bens das DIRPFs do mesmo. Mais que isso, este imóvel é oferecido, através de instrumento de alienação fiduciária, como garantia para debêntures emitidas por Montana.

A averbação da alienação fiduciária apresenta Luis Abrunedo Illanes como devedor fiduciante e a controladora Lexys, os acionistas/administradores Gilberto Junqueira Zancopé, Christine Ditchfield e Salma Hadad de Souza como fiadores da operação financeira.

É nítida a confusão patrimonial estabelecida entre as pessoas jurídicas e seus acionistas. O imóvel em nome de Luis Abrunedo Illanes, mas não declarado pelo mesmo, é alugado através de um Contrato de Comodato pela controladora Lexys, que tem a posse do mesmo.

Da responsabilidade solidária de Salma Hadad de Souza

Salma Hadad de Souza compunha, juntamente com Adalberto Junqueira Benedini, a diretoria da Fresnomaq à época dos eventos que deram origem ao ficto ágio.

Recebeu lucros e dividendos da Sauber, em 2011.

Assim como os demais acionistas e diretores do grupo, é beneficiária de gastos efetuados pela Fresnomaq a título de previdência privada.

Da responsabilidade solidária de Maya Ditchfield Zancopé

Maya Ditchfield Zancopé, filha de Gilberto Junqueira Zancopé e Christine Ditchfield, consta como quotista em todos os atos societários da empresa "veículo" Montex.

É quotista e diretora da Lexys (controladora da Sauber e da Fresnomaq).

Transfere gratuitamente suas quotas na Lexys para os controladores de fato do grupo econômico (Gilberto e Christine).

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

É inquestionável a participação das pessoas físicas, supra relacionadas, em todo o processo que redundou na redução ilegal das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrente da amortização daquilo que foi chamado de "Ágio sobre Investimentos". A responsabilidade solidária encontra respaldo, neste caso, na previsão legal contida no artigo 135, incisos II e III, do CTN.

A inclusão da Sauber e da Lexys e de seus sócios-administradores, encontra respaldo no artigo 124, inciso I, do CTN, pois a Sauber, como participante dos fatos e controladora da fiscalizada, e a Lexys, como sócia majoritária da Sauber, constituem-se em beneficiárias da ilícita economia tributária.

As previsões legais do CTN estão combinadas com o artigo 1.016 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), conforme o caso das pessoas físicas, e no caso das pessoas jurídicas, com o artigo 50 da Lei nº 10.406/2002.

Assim, tendo por base a legislação citada, procede-se à inclusão das seguintes pessoas físicas e jurídicas no pólo passivo desta autuação, na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído:

- 1) Gilberto Junqueira Zancopé (CPF nº 022.733.678-05);
- 2) Christine Ditchfield (CPF 074.262.778-01);
- 3) Maya Ditchfield Zancopé (CPF nº 053.818.369-10);
- 4) Adalberto Junqueira Benedini (CPF 824.535.948-34);
- 5) Luis Abrunedo Illanes (CPF nº 053.763.778-81);
- 6) Salma Hadad de Souza (CPF nº 254.510.143-53);
- 7) Sauber Participações S.A. (CNPJ nº 08.970.136/0001-36);
- 8) Lexys do Brasil Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ nº 02.216.367/0001-72).

DA INFRAÇÃO APURADA - GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FICTÍCIO

Entre os anos-calendário de 2008 e 2011 a fiscalizada deduziu como despesas operacionais/custos valores contabilizados como "Amortização de Ágio ou Deságio", em contrapartida à baixa de valores constantes em seu Ativo Não Circulante.

A reversão da provisão de ágio, lançada como receita, é excluída da tributação conforme LALUR (docs. 06 a 09).

Os valores lançados nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL como "amortização de ágio inexistente - despesas desnecessárias e não incorridas", tem a seguinte composição:

Ano calendário	Glosa de Amortização de Ágio
2008	3.276.246,60
2009	6.301.274,45
2010	10.000.000,00
2011	6.967.458,74

DA MULTA QUALIFICADA

Utilizando-se de atos societários que envolviam a fiscalizada e duas controladoras do mesmo grupo econômico, produziu-se uma simulação que teve por objetivo explícito a sonegação de IRPJ e CSLL.

Não obstante a tentativa do grupo empresarial em dar uma aparência de legalidade (vontade declarada) às operações realizadas, ao se analisar os fatos vê-se que a vontade real das empresas era diversa daquela informada.

O evidente intuito doloso da fiscalizada nos ilícitos tributários cometidos está caracterizado pela tentativa de fazer a Administração Tributária incorrer em erro. Para tanto, a fiscalizada lança mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram na realidade.

Analisando a "engenharia societária" adotada pelo grupo empresarial, observa-se que a empresa inativa Montex foi utilizada como verdadeira "empresa veículo", ou seja, foi utilizada como mero instrumento para tentar dar aparência de legalidade ao ágio que seria indevidamente amortizado. Com a utilização dessa empresa veículo, o grupo empresarial procura forçar a percepção equivocada da realidade pelo Fisco.

A fraude, correspondente à atitude dolosa da contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante aos fatos narrados.

Na simulação produzida inexistiu propósito negocial e qualquer desembolso de valores que justificassem a dedução de tais valores.

A contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa (intencional) e consciente. De forma meticulosa e planejada, ocultou parcela significativa de seus lucros econômicos com o objetivo exclusivo de sonegar tributos federais.

É inquestionável o evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Assim sendo, a multa sobre os créditos tributários objeto da infração "Glosa de despesas com amortização de ágio fictício" deve ser qualificada (150%), conforme impõe o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007).

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

A prática aqui descrita constitui crime contra a ordem tributária conforme definição na Lei nº 8.137/90.

Com base nos termos da legislação acima referida, a contribuinte, bem como os responsáveis solidários, foram cientificados da Representação Fiscal para Fins Penais (processo administrativo nº 10980/721691/2013-79), em conformidade com o que determina a Portaria RFB nº 2439/2010.

DOS PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL COMPENSADOS NA AUTUAÇÃO

Nos Autos de Infração gerados neste procedimento foram compensados os saldos correspondentes aos Prejuízos Operacionais (R\$ 949.460,12) e Não Operacionais (R\$ 125,00) referentes a exercícios anteriores ao ano-calendário 2008 (saldos em 31/12/2007).

A contribuinte foi então cientificada sobre a necessidade de proceder aos ajustes necessários na parte B do LALUR) e no Livro de Apuração das Bases de cálculo Negativas da CSLL.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2008, 2009, 2010 e 2011:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Crédito Tributário (em reais)	6.106.065,05	Imposto
	9.159.097,58	Multa proporcional
	1.327.896,23	Juros de mora (cálculo até 03/2013)
	16.593.058,86	TOTAL
Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
2.303.585,52	2.303.585,52	Contribuição
3.455.378,29	3.455.378,29	Multa proporcional
494.824,80	494.824,80	Juros de mora (cálculo até 03/2013)
6.253.788,61	6.253.788,61	TOTAL
Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 03/2013	16.593.058,86	IRPJ
	6.253.788,61	CSLL
	22.846.847,47	TOTAL

Obs:

- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração;
- Houve compensação com prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSLL) do período e de períodos anteriores.

Analisadas as impugnações do contribuinte e responsáveis solidários, a 5ª Turma da DRJ/SP1 proferiu o Acórdão nº 16-54.461-5, cuja ementa segue transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

PRECLUSÃO/DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais, pois não representavam fatos geradores de obrigações tributárias. Alegação de preclusão/decadência rejeitada.

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo 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. Nessa situação, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CONLUIO.

Considerando que as operações dolosamente engendradas pela contribuinte, juntamente com as demais empresas envolvidas (o que caracteriza o conluio), visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude), correta a aplicação da multa qualificada.

RESPONSABILIDADE PESSOAL / SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS/ ADMINISTRADORES.

Não restando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nem o interesse comum com a contribuinte autuada, exclui-se a responsabilização (tanto a pessoal, quanto a solidária) de todas as pessoas físicas elencadas nos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

EMPRESA DO GRUPO PARTICIPANTE DAS OPERAÇÕES. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Restando caracterizado o interesse comum de empresa do grupo que participou, juntamente com a contribuinte, das operações que motivaram a autuação, mantém-se a responsabilização (solidária) da referida empresa.

EMPRESA DO GRUPO NÃO PARTICIPANTE DAS OPERAÇÕES. INTERESSE COMUM NÃO CONFIGURADO.

O fato de empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não é suficiente, por si só, para provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. Responsabilização excluída.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Desta forma, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ-SP1 acordou, por unanimidade de votos, considerar, nos termos do voto do relator:

• **IMPROCEDENTES AS IMPUGNAÇÕES:**

- I. - da Fresnomaq Indústria de Máquinas S.A. (CNPJ nº 06.337.280/000104), mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado (e sua responsabilização, como contribuinte) ; e
- II. - da Sauber Participações S.A. (CNPJ nº 08.970.136/000136), mantendo-se a sua responsabilização solidária;

• **PROCEDENTES AS IMPUGNAÇÕES:**

- I. - da Lexys do Brasil Empreendimentos (CNPJ nº 02.216.367/000172), excluindo-se a sua responsabilização; e
- II. - das pessoas físicas a seguir relacionadas, excluindo-se a sua responsabilização:
 - Sr. Gilberto Junqueira Zancopé (CPF nº 022.733.67805);
 - Sra. Christine Ditchfield (CPF nº 074.262.778-01);
 - Sra. Maya Ditchfield Zancopé (CPF nº 053.818.369-10);
 - Sr. Adalberto Junqueira Benedini (CPF 824.535.948-34);
 - Sr. Luis Abrunedo Illanes (CPF nº 053.763.778-81); e
 - Sra. Salma Hadad de Souza (CPF nº 254.510.143-53).

Quanto às impugnações julgadas procedentes, recorreu-se de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para que fossem reavaliados os seguintes tópicos em que os contribuintes obtiveram êxito:

- (i) nos termos do artigo 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é o contribuinte ou o responsável; e
- (ii) a exclusão da responsabilidade tributária (das pessoas físicas e da empresa Lexys) implica exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em montante superior ao limite de alçada desta Delegacia.

Cientificada da decisão de 1ª instância, a contribuinte Fresnomaq Indústria de Máquinas S.A. apresentou Recurso Voluntário (fls. 1993/2169) reforçando os argumentos utilizados na impugnação os quais, em sua essência, são:

1. legalidade das operações societárias praticadas;
2. a operação de “incorporação de ações” uma espécie de aquisição de bens;
3. validade do ágio interno para o direito;
4. validade da suposta “empresa veículo”;
5. ausência da prática de atos fraudulentos (ausência de simulação, sonegação, fraude ou conluio);
6. inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização; e
7. ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Após ter sua impugnação julgada improcedente e, por consequência, tendo sido mantida no polo passivo da demanda na condição de responsável tributária, a Sauber Participações S/A, apresentou Recurso Voluntário (fls. 2170/2260) reiterando os termos aduzidos pela contribuinte Fresnomaq S.A; requerendo também, caso mantenha-se a autuação em face do contribuinte, que seja determinado o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária constituído em seu desfavor, sob os seguintes fundamentos:

- a. a existência de vínculo societário não é indicador suficiente da existência de um interesse comum entre o contribuinte e a recorrente;
- b. a dedução fiscal do ágio é fato que diz respeito, sob o prisma jurídico, unicamente à empresa que incorreu nos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, tendo sua carga tributária assim reduzida, isto é, a Fresnomaq;
- c. não existe fraude ou conluio da recorrente, uma vez que nas operações societárias não houve utilização de recursos inidôneos;
- d. no momento da prática das operações em foco, não havia vedação expressa quanto à utilização do ágio interno na amortização das bases de cálculo do IRPJ/CSLL;
- e. *ad argumentandum*, é razoável afirmar que existia, no mínimo, fundadas dúvidas quanto à legitimidade de seu aproveitamento, o que serve para afastar a existência da intenção do contribuinte em fraudar o Fisco.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

De acordo com o despacho de encaminhamento constante à fl. 2262, a ciência do Acórdão de 1ª instância se deu em 26/02/2014 e ambos Recursos Voluntários foram apresentados no dia 27/03/2014. Portanto, configurada a tempestividade, conheço tanto dos recursos voluntários e de ofício e passo a julgá-los.

Primeiramente, cabe observar que no caso *sub judice*, trata-se de análise da possibilidade de registro de ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico, e em decorrência, a possibilidade de sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conforme relatado anteriormente, o processo possui 3 (três) pessoas jurídicas, entre as quais estão a Fresnomaq S.A. (contribuinte), e Sauber Participações S.A (responsável), além de 6 (seis) pessoas físicas. Foram excluídos como devedores solidários pela DRJ a pessoa jurídica Lexys do Brasil Empreendimentos S.A., e todas as 6 (seis) pessoas físicas constantes do Termo de Sujeição Passiva Solidária elaborado pela fiscalização.

No tocante ao conteúdo dos recursos, esclareço que o Recurso Voluntário da Fresnomaq S.A discute o mérito da autuação sofrida. O Recurso da responsável solidária, Sauber S.A, reitera os termos do Recurso do Voluntário da Fresnomaq, além de defender o afastamento da sujeição passiva solidária imputada pela fiscalização e mantida pela DRJ.

O Recurso de Ofício apenas obedece ao duplo grau de jurisdição, pleiteando que sejam reanalisadas a correção do julgamento que excluiu todas as pessoas físicas e apenas uma jurídica como responsáveis solidários, pedindo atenção especial ao fato de a exclusão da responsabilidade tributária (das pessoas físicas e da empresa Lexys) implicar na exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em montante superior ao limite de alçada da Delegacia Regional de Julgamento, em que pese o julgamento ter sido unânime.

A questão central reside no registro e dedução do ágio nas operações societárias em espeque, sendo decorrentes destas as demais questões, motivo pelo qual deixo para analisá-las após o deslinde da controvérsia resultante da legalidade, ou não, das amortizações do ágio que se tratará abaixo.

Para reforço do entendimento das operações societárias procedidas, replico trecho do relatório do Acórdão de 1ª instância:

Em 20/06/2007 os mesmos acionistas da Fresnomaq constituem a holding Sauber com um capital social de R\$ 1.000,00.

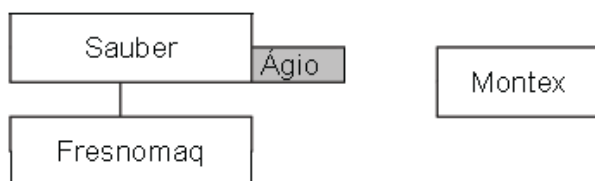
Em 03/09/2007 a Fresnomaq torna-se subsidiária integral da Sauber, após ter a totalidade de suas ações (3.832.937) incorporadas por esta empresa. O capital social da Sauber foi aumentado em R\$ 3.832.937,00 (passando a ser de R\$ 3.833.937,00), com a emissão de 3.832.937 ações (com valor nominal de R\$ 1,00 cada).

As 3.832.937 ações da Fresnomaq (com que valor nominal de R\$ 1,00 cada), foram entregues para a integralização de aumento de capital na Sauber pelo que seria seu valor de mercado (R\$ 68.306.492,77, conforme "Laudo de Avaliação da Companhia Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A, para Efeito de Incorporação de Ações", elaborado pela ZHC Consultores S/C Ltda.).

Em substituição, os acionistas da Fresnomaq receberam as 3.832.937 ações da Sauber.

Então, a Sauber passou a registrar contabilmente o investimento na Fresnomaq pelo seu valor de patrimônio líquido (R\$ 3.832.937,00) e a parcela do ágio (R\$ 64.473.555,77), correspondente à diferença entre o custo de aquisição total (R\$ 68.306.492,77) e o valor patrimonial da participação adquirida (R\$ 3.832.937,00), conforme a seguir esquematizado:

Esquema 1:

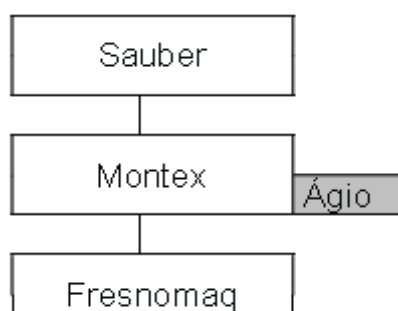


Em 01/11/2007 a Sauber subscreve e integraliza aumento de capital na Montex, mediante a conferência das 3.832.937 que detinha na Fresnomaq., agora avaliadas em pelo valor de R\$ 68.302.937,00 (conforme "Laudo de Avaliação do Preço de Mercado da Companhia Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A, para Efeito de Integralização de Capital", elaborado pela ZHC Consultores S/C Ltda.).

Dessa forma, o ágio, até então registrado na Sauber em virtude da incorporação de ações da Fresnomaq, passa a ser registrado na Montex, que desdobrou o custo total do investimento em valor de patrimônio líquido, pelo método da equivalência patrimonial (R\$ 2.778.006,00) e ágio (R\$ 65.524.931,00).

A estrutura societária passou a ser a seguinte:

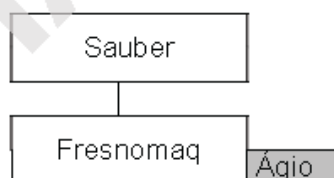
Esquema 2:



nte conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/20

Esse ágio foi, então, transferido para a Fresnomaq, quando esta, em 10/12/2007, incorpora Montex (incorporação às avessas), restando a seguinte estrutura:

Esquema 3:



Há que se observar que:

- A estrutura societária final envolvendo as empresas Sauber e Fresnomaq (Esquema 3 acima) ficou praticamente a mesma que a inicial (Esquema 1, antes da integralização de capital na Montex pela Sauber com as ações da Fresnomaq), apenas com a extinção da Montex, incorporada pela Fresnomaq;
- Trata-se, no caso, do chamado "ágio interno", visto que a todas as empresas envolvidas (Sauber, Fresnomaq e Montex) pertenciam ao mesmo grupo econômico. Trata-se, mais especificamente de "ágio de si mesmo", visto que houve a criação de despesas que têm por base expectativas de rentabilidade da mesma empresa que se beneficiou da redução do lucro tributável (no caso, a Fresnomaq).

Esclarecidas as operações, julgo, primeiramente, os termos do Recurso Voluntário da contribuinte (Fresnomaq S.A.), reiterados pela responsável tributária Sauber Participações S.A., tendo em conta tratar-se de defesa quanto ao objeto do processo administrativo ora entelado.

Da Decadência

Os recorrentes sustentam ter havido a preclusão da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio alegando que a contagem do prazo decadencial do direito de constituição do crédito, não deve iniciar na data da amortização do ágio, e sim na data de sua escrituração (2007). Sendo assim, o lançamento tributário efetuado em 2013 estaria decaído.

No entanto, a referida alegação não merece provimento.

Isso porque, para a constituição de créditos de IRPJ e CSLL, o Código Tributário Nacional prevê a modalidade de lançamento por homologação, no qual a atividade administrativa limitar-se-á a verificação da atividade do contribuinte, ou seja, compor a base de cálculo, aplicar a alíquota e efetuar o pagamento.

Desta feita, conclui-se que a homologação procedida pelo Fisco denota-se pela apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, e não pela verificação do ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído. Logo, o prazo decadencial correrá em face do fato gerador da obrigação tributária, e não sobre qualquer operação contabilizada.

Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição. O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente.

Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É, exatamente, para ter esse controle que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Assim, a jurisprudência do CARF converge no sentido de que “se a lei determina que o sujeito passivo deva guardar documentos referentes a negócios jurídicos que venham produzir efeitos fiscais futuros, há de se concluir, necessariamente, que essa lei dá ao fisco o direito de examiná-los. Pois não haveria razão de a lei tributária exigir que o sujeito passivo guardasse documentos se não fosse para ficarem à disposição de eventual exame pela autoridade tributária. E se a lei confere ao fisco o direito de examinar aqueles documentos, é porque também lhe dá o direito de vir a questionar os negócios jurídicos ali registrados, desde

que para constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em períodos posteriores, ainda não alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, e do art. 173, I, ambos do CTN.” (Acórdão: 9101-002.387, Número do Processo: 10970.720271/2012-11, Data de Publicação: 14/09/2016, Contribuinte: METALSIDER LTDA, Relator(a): LUIS FLAVIO NETO)

A Conselheira Edeli Pereira Bessa, coaduna-se com o entendimento exposto, quando afirma que *“a homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN recai sobre a atividade de apuração do crédito tributário pelo sujeito passivo, em regra revelada ao Fisco por meio do pagamento ou da confissão da dívida. O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário.”* (Acórdão nº 1302-001.817, Data da Sessão: 05/04/2016)

Logo, se a autuação trata do impacto que a amortização gerou na regra-matriz de incidência de IRPJ e CSLL, mais especificamente em seu aspecto quantitativo, os fatos geradores são verificados, justamente, nas datas de cada amortização, ou seja, 2008, 2009, 2010 e 2011.

Neste ponto me alinho ao entendimento da DRJ-SP1, e REJEITO a preliminar de decadência.

Do Mérito

Considerações preliminares

Antes de discutir o mérito da autuação, cabe reforçar que o presente processo administrativo remete-se a fiscalização procedida na empresa FRESNOMAQ INDÚSTRIA DE MÁQUINAS S.A, relativamente ao fato de o contribuinte ter contabilizado como despesa amortizações de ágio oriundo de incorporação de empresa ligada, desta forma, deduzindo as supostas despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É importante pontuar que, dentre todos os argumentos suscitados pela autoridade fiscal responsável pela lavratura do TVF, constantes no relatório da DRJ (fls. 1.919/1.959), aquele que fora eleito como razão da manutenção da autuação foi o da impossibilidade de reconhecimento do ágio gerado entre partes dependentes, posto que, contabilmente, não se pode admitir uma mais valia de um investimento originado de uma transação entre partes relacionadas.

A esse respeito, a DRJ-SP1 deixa claro, em trecho de seu Acórdão, que a falta de pagamento não é condição, por si só, a invalidar o reconhecimento do ágio *sub judice*. Nesta oportunidade, deixando claro que a falta de um ambiente de independência entre as companhias, sim, impediria o reconhecimento da mais valia. Senão, vejamos:

“Com relação ao pagamento, entendo que, no caso em tela, a sua falta não é, de fato, condição, por si só, a invalidar o reconhecimento do ágio em

tela. No entanto, a falta de um ambiente de livre mercado, de independência entre as companhias, de geração de riqueza nova para o grupo econômico, impede o reconhecimento de uma eventual avaliação de uma mais valia.” (fl. 43, Acórdão n.º 16-54.461, DRJ/SP1)

Neste momento, atendo-me à primeira parte do excerto transcrito, onde afirma que “a falta de pagamento não é condição, por si só, a invalidar o reconhecimento do ágio”.

Não carece de reparos o referido entendimento da DRJ-SP1, posto que, tanto no Decreto-Lei nº 1.598/1977, quanto na Lei nº 9.532/1997, não existe exigência de qualquer pagamento, seja em espécie ou em qualquer outro tipo especial de pagamento. As normas jurídicas aplicáveis ao registro e amortização do ágio falam, unicamente em aquisição de participação societária, em custo de aquisição e em aquisição com ágio ou deságio.

Correto o entendimento da DRJ. De fato, a falta de pagamento não é (nem poderia ser) motivo para a invalidade do ágio gerado na presente situação.

Esclarecidas essas questões iniciais, chegamos ao ponto fulcral da controvérsia, isto é, a posição sustentada pelo órgão julgador de 1ª instância de que o ágio somente poderia ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, por ser essa a condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

Das disposições jurídico-tributárias aplicáveis ao ágio

O ponto de partida para as discussões sobre reconhecimento do ágio, deve ser a análise dos dispositivos legais aplicáveis a matéria.

De outra forma não poderia ser, haja vista estarmos frente ao Direito Tributário Brasileiro que, por sua estrita vinculação à lei, fez supor que mais do que atinência ao princípio da legalidade, o Direito Tributário deve observância ao princípio da tipicidade cerrada.

Pois bem, em relação ao ágio pago na aquisição de participação societária, há que se observar o disposto nos artigos 385, 386 e 391 do RIR/99, *in verbis*:

“Desdobramento do Custo de Aquisição

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

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;

(...)

Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). (grifei)”

Os artigos acima transcritos são os dispositivos legais especificamente designados a tratar do reconhecimento do ágio, tanto no que se refere à sua escrituração e amortização, quanto no que concerne ao conceito de ágio juridicamente aceito.

Primeiramente, é importante traçar um paralelo entre o conceito jurídico-tributário de ágio e o conceito contabilmente aceito para definição do ágio. Isto porque, de fato, existia diferença entre o conceito de ágio construído pelo art. 385 do RIR/99 (que reproduz a disposição do art. 20 do Decreto-Lei 1.598/1977), e aquele pretendido pela contabilidade, cuja a decisão da DRJ-SP1 adotou. Vejamos.

Segundo Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus, a Teoria Contábil sempre conceituou o ágio como a diferença entre o preço dos ativos da empresa, isoladamente considerados, e o valor de mercado da companhia, como entidade única em operação.

Porém, André Mendes Moreira (RDDT nº 228) explica que o conceito jurídico de ágio, no Brasil, distanciou-se desta tradição. O art. 248 da Lei nº 6.404/1976 havia determinado que a avaliação dos investimentos relevantes em sociedades coligadas, sobre cuja administração a investidora tivesse influência, ou de que participasse com 20% ou mais do capital social, ou em sociedades controladas, seria realizada pelo valor de patrimônio líquido (diferença contábil entre o valor dos ativos e dos passivos empresariais).

Sendo assim, cuidou o Decreto-Lei nº 1.598/1977 de determinar, em seu art. 20 (redação reproduzida no art. 385 do RIR/99) que, em sendo o caso de avaliação do investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor do patrimônio líquido, deveria o adquirente da participação societária desdobrar o custo desta aquisição em duas classificações:

- 1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição; e
- 2) ágio ou deságio, que é a diferença entre o custo da aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido, apurado pelo método da equivalência patrimonial.

Portanto, diferentemente da contabilidade, o conceito jurídico de ágio consolidou-se como a diferença entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido do investimento – e não o valor de mercado.

Tendo definido o valor de referência sobre o qual seria calculado o ágio, o legislador decidiu também delimitar os fundamentos econômicos possíveis para o lançamento do ágio, os quais, na conformidade do art. 385, § 2º do RIR/99 são eles: (i) o valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (ii) valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos

resultados nos exercícios futuros; e (iii) os fundos de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Assim, possuindo ao menos um desses fundamentos econômicos, o ágio já estaria apto a ser lançado na contabilidade da empresa.

A opção do legislador pelo conceito de ágio como sendo a diferença entre o valor do patrimônio líquido e o custo de aquisição do investimento, teve como objetivo precaver-se de subjetivismos existentes no conceito de “valor justo” ou “valor de mercado”, obedecendo a uma lógica formalista. Esta lógica formalista determinou que o preenchimento de requisitos formais bastaria para a existência do ágio, muito embora nem sempre tais requisitos representassem corretamente, na perspectiva da Teoria Contábil, sua substância econômica.

À luz do exposto, é possível firmar as seguintes premissas, para alcançar a conclusão lógica:

- (i) A apuração do ágio pela diferença entre o valor do patrimônio líquido e o valor da aquisição pode ser alcançado entre partes dependentes e não dependentes;
- (ii) Diversamente, o “valor justo” ou “valor de mercado” somente pode ser apurado quando existam partes não dependentes;
- (iii) Logo, se para o conceito jurídico de ágio importa apenas o valor correspondente à diferença entre o patrimônio líquido da empresa adquirida e o valor da aquisição, tem-se que o ágio pode ser apurado tanto entre partes dependentes, quanto entre partes não dependentes.

Estabelecida a conclusão acima, é necessária uma análise acerca do art. 386 do RIR/99, que retrata a disposição ínsita nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, uma vez que esses dispositivos passaram a permitir a amortização do ágio fundamentado na rentabilidade futura.

Isto porque, como bem explicita o Conselheiro Luís Flávio Neto “*Até 1997, a única consequência tributária para o ágio por expectativa de rentabilidade futura, apurado na contabilidade da empresa investidora pela adoção MEP, se daria apenas em caso de futura realização do investimento (por exemplo, futura venda da empresa investida), no momento da apuração do ganho ou perda de capital então apurado.*” (Acórdão nº 9101-002.387; Contribuinte: METALSIDER LTDA; Data da Sessão 13/07/2016)

À partir da vigência da Lei 9.532/97, foi deferida ao contribuinte a amortização do ágio apurado em operações de incorporação, fusão e cisão, quando a empresa investidora fizesse a união de seu patrimônio com o da empresa absorvida, isto é, quando o ágio escriturado pela investidora viesse a ser confrontado, em um mesmo acervo patrimonial, com os lucros advindos da empresa investida que justificaram o pagamento desse sobre preço por expectativa de rentabilidade futura.

Assim, a referida lei admitiu que a amortização fiscal do ágio fizesse frente à rentabilidade futura que lhe fundamentou, em uma espécie de “emparelhamento de custos e receitas”, através da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no prazo mínimo de 60 meses.

Dos requisitos fiscais para registro do ágio

Isto posto, destaco trecho do referido Acórdão que demonstra a *ratio decidendi* do Acórdão recorrido. Vejamos.

“A CVM adverte 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.

Desta maneira, em consonância com o princípio contábil do registro pelo valor original, somente uma transação entre agentes independentes daria respaldo ao reconhecimento de um ágio.

A impossibilidade de se contabilizar o ágio gerado internamente está ligada ao Princípio do Custo como Base de Valor, que considera o valor de entrada como o que deve servir de base para registro de qualquer ativo. Esse princípio foi expressamente reconhecido na "Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade" desde a Deliberação CVM 29/86, além de ser a base da Deliberação CVM 183/95. Ainda que o OfícioCircular/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e a Resolução CFC nº 1.110/07 tenham vindo declarar expressamente inapto o reconhecimento do ágio interno como ativo, o entendimento da CVM sempre existiu, com fundamento no Princípio do Custo como Base de Valor.

Com relação ao pagamento, entendo que, no caso em tela, a sua falta não é, de fato, condição, por si só, a invalidar o reconhecimento do ágio em tela. No entanto, a falta de um ambiente de livre mercado, de independência entre as companhias, de geração de riqueza nova para o grupo econômico, impede o reconhecimento de uma eventual avaliação de uma mais valia.

Assim, se na transação em debate as partes envolvidas são interdependentes, é incabível admitir a formação de um ágio nessa operação.

Se o ágio intragrupo não é reconhecido pela lei societária e pela Contabilidade, também não o será pela lei tributária, por força do disposto nos artigos 247 e 274 do RIR/99, retro transcritos.

Em síntese, o ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo 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. Nessa situação, a despesa com a amortização do ágio é indedutível. (fl. 43, Acórdão n.º 16-54.461, DRJ/SP1)”

No excerto transcrito acima, percebe-se a referência a dispositivos da CVM, da legislação contábil e societária, e até do RIR/99, sustentando a argumentação da impossibilidade de reconhecimento do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Ocorre que, nenhum destes dispositivos é norma jurídica específica aplicável à escrituração, amortização e reconhecimento do ágio para fins fiscais.

Neste sentido, deve-se afirmar que a análise das questões jurídicas deve partir dos textos legais aplicáveis. Não se está a dizer que a interpretação sistemática deve ser excluída, pelo contrário, essa se impõe. A exegese de qualquer dispositivo legal e sua aplicação a casos concretos deve sempre ter em vista a totalidade do ordenamento.

Porém, a interpretação sistemática não pode servir de escusa para esquecer-se de que ela serve para iluminar o verdadeiro sentido do dispositivo ora examinado. Ela não se presta a que o intérprete e aplicador da norma tornem-se um legislador, criando normas não existentes no ordenamento a partir do que ele entende que seria a solução mais apropriada ao caso concreto.

Os princípios e normas gerais, de conteúdo fluído, incerto, são vetores de interpretação das normas já existentes e devem inspirar e ser obedecidos pelo legislador ao criar normas, no exercício de seu poder-dever discricionário. Eles – explícitos ou implícitos na Constituição –, por mais importantes que sejam, como regra não servem de fundamento para que a Administração e os integrantes do Poder Judiciário criem obrigações individuais e concretas, a exercer um poder discricionário que não possuem.

Cabe pontuar que a linguagem jurídica constrói sua própria realidade, não havendo como negar, *in casu*, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 ao conceituar ágio, definindo inclusive suas modalidades de fundamento econômico, atribuiu ao termo significado jurídico próprio, independente da sua significação contábil.

Na mesma linha, Luís Eduardo Schoueri afirma que: “*O ágio, como se viu acima, é instituto jurídico. Tem disciplina legal exaustiva. O fato de haver figura homônima na Contabilidade – ou melhor ainda, o fato de a figura tributária ter se inspirado naquela – não afasta a conclusão de que uma vez regulado pelo Direito, é neste campo que se deve investigar sua natureza.*”

Conforme já demonstrado, o Decreto-Lei nº 1.598/1977, nas disposições aplicáveis ao ágio (reproduzidas no RIR/99) o legislador optou por seguir uma linha lógico formal, adotando a diferença entre o custo da aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido como conceito para o ágio, deste modo, distanciando-se do conceito de “valor justo” e, por consequência, da teoria contábil.

O apego a formalidade do Decreto mencionado, terminou permitindo aos contribuintes reconhecerem valores à título de ágio que, sob o ponto de vista da teoria contábil, não faziam sentido.

À luz da legislação vigente à época dos fatos, isto é, quando o Decreto-Lei nº 1.598/1997 determinava os critérios para definição do ágio, não havia exigência de “valor justo”, que pressupõe uma operação entre partes não-dependentes.

Desta feita, aqui deve-se reconhecer o distanciamento entre a teoria contábil e a tributária pois, embora contabilmente o ágio exija uma participação de terceiros, a legislação

tributária jamais trouxe semelhante ressalva. Do ponto de vista tributário, o investidor devia, sempre, registrar um ágio que corresponderia, sempre, à diferença positiva entre o valor patrimonial e o preço pago pela participação societária, como exige o art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, não cabendo ao intérprete distinguir onde a lei não distingue.

Assim, o “problema”, do ponto de vista contábil, originou-se pela opção do legislador tributário em distanciar-se da materialidade e essência que exigiam a teoria contábil, permitindo o reconhecimento de valores que não possuíam substrato econômico reconhecível pelos critérios da teoria contábil.

Cabe ressaltar que, o “problema” referido, foi solucionado com a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014 que promoveu a mudança no conceito e nos critérios de reconhecimento de ágio para fins fiscais, aproximando-os da teoria contábil e das normas internacionais, na medida em que instituiu a exigência da existência de um substrato material-econômico para o instituto.

Entretanto, antes da vigência da Lei nº 12.973/2014, sequer havia distinção que motivasse a denominação “ágio interno”, em face da inexistência de restrição ao aproveitamento do ágio de operações entre partes relacionadas.

A oposição ao ágio interno possui raízes vincadas na contabilidade. Isto porque, o ágio, como o mais intangível dos intangíveis, por implicar uma grande dificuldade de mensuração, fez com que a teoria contábil apenas admitisse seu reconhecimento quando decorrente de uma negociação de mercado (“*at arm’s length*”), e não conhecesse daquele ágio avaliado no interior de um grupo econômico.

Nada obstante, compreendo ainda que, o fato de a Lei nº 12.973/2014 proibir, expressamente, a dedutibilidade do *goodwill* surgido em operações societárias realizadas entre partes dependentes, **confirma** que, sob a égide da legislação tributária anterior, não era proibida a amortização do ágio gerado entre partes dependentes.

Ora, se lei nova vem impor uma restrição a um fato regulado por lei anterior, a hermenêutica nos permite concluir que o fato era permitido anteriormente à vigência da lei nova; uma vez que a lei não possui palavras inúteis.

O princípio de Hermenêutica que afirma não se presumirem, na lei, palavras inúteis ou tautológicas – *verba cum effectu sunt accipienda* – impõe que as palavras inseridas no texto legal devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia.

Portanto, no caso em espeque a alteração promovida pela Lei 12.973/2014, ao dispor sobre a necessidade de “valor justo dos ativos líquidos da investida” na determinação do ágio, teve a clara intenção de fazer com que o ágio reconhecido para fins tributários retratasse melhor a realidade da operação realizada.

Em outros termos, a Lei 12.973/2013 aproximou os conceitos de ágio para fins tributários, do mesmo conceito para fins contábeis, desta forma impedindo que os grupos econômicos registrassem o ágio da forma que bem lhes aprouvesse, sem que para tanto existisse substrato econômico de fato. Consequentemente, ao reduzir a abrangência do instituto em referência, entendo que a lei retirou uma das acepções de ágio permitida pela lei vigente à época (Decreto-Lei 1.598/1977).

Cabe trazer a baila trecho do voto do Ilustre Conselheiro Alberto Pinto, quando do julgamento do processo nº16561.720045/2011-40, *litteris*:

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações internas (...)

Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.

Ademais, qual é o conceito, para fins tributários, de grupo econômico? É aquele formado entre controlador e controladas? Pode ser aquele formado apenas por coligadas sem controle? É bem verdade que o art. 2º do DL 1.598/77 até tentou algo nesse sentido, mas foi logo revogado.

Nesta toada, resta evidente que não havia dispositivo na legislação fiscal a impedir o registro e a amortização do ágio gerado entre partes vinculadas. Por conseguinte, reputo possível a formação do ágio, e sua consequente amortização e dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL realizado pela empresa FRESNOMAQ S/A, preenchimento de todos os requisitos ínsitos nos arts. 20, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 7º da Lei nº 9.532/1997, e arts. 585, 586 e 591 do RIR/99, legislação aplicável vigente à época das supostas infrações.

A vista do exposto dou provimento recurso voluntário, para cancelar os lançamentos do IRPJ e da CSLL decorrentes da glosa da despesa com amortização do ágio.

Recurso de Ofício – Responsabilização Solidária

Em decorrência do entendimento acima exposto, no qual sustento a legalidade das operações que determinaram a geração do ágio, não existem motivos para se falar em infração a legislação tributária. Em decorrência, não há relevância jurídica para a responsabilização de terceiros pelo cometimento de ato ilícito, assim, nego provimento ao recurso de ofício.

Processo nº 10980.721689/2013-08
Acórdão n.º **1302-002.065**

S1-C3T2
Fl. 2.373

Conclusão

Ante o exposto, julgo PROCEDENTE o Recurso Voluntário da contribuinte FRESNOMAQ S.A, determinando o cancelamento integral do auto de infração em apreço, culminando com a restauração do saldo de prejuízo fiscal do IRPJ e base de cálculo negativa da CSLL compensados de ofício, e mantidos pela DRJ-SP1, bem como julgo PROCEDENTE o Recurso Voluntário do responsável solidário para determinar o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face da empresa Sauber Participações S/A.

Quanto ao recurso de ofício, voto por NEGAR PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior - Redator designado.

Com a devida vênia do I. Relator, ousou divergir do seu brilhante voto, pelas seguintes razões.

Inicialmente, vale a transcrição do item 5 do TVF:

5. DO ÁGIO FICTÍCIO ORIUNDO DE INCORPORAÇÃO SIMULADA

A fiscalizada contabilizou como despesas, deduzindo das bases de cálculo do IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, amortizações de ágio oriundo de incorporação de empresa ligada.

Essas amortizações encontram-se registradas na conta contábil 6201010110100002 - AMORTIZACAO DE AGIO OU DESAGIO e informadas nas fichas 06A – Demonstração do Resultado (Linhas Outras Despesas Não Operacionais ou Não Relacionadas nas Linhas Anteriores, conforme o ano) e nas reduções anuais dos saldos da Ficha 36 - Ativo - Balanço Patrimonial (Linha 54 – Outras), constatare nas Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJs apresentadas pela contribuinte.

Os lançamentos contábeis encontram-se nos demonstrativos às fls. 1268 a 1272 (doc. 098) e as DIPJs às fls. 477 a 711 (docs. 066 a 069). As amortizações totalizaram, anualmente, os seguintes montantes:

Quadro 08 – Ágio Amortizado

Ano-calendário	Valores (R\$)
2008	3.276.246,60
2009	6.301.274,45
2010	10.000.000,00
2011	6.967.458,74
Total	26.544.979,79

Entre os meses de setembro e dezembro do ano-calendário de 2007,

acionistas/controladores da fiscalizada, utilizando razões sociais também controladas pelos mesmos, simularam eventos societários entre si que deram origem ao ágio fictício combatido neste procedimento fiscal. A cronologia dos fatos, as pessoas jurídicas utilizadas e o resultado obtido com a sonegação de tributos federais são descritos na sequência.

5.1 - A CRONOLOGIA E OS ATOS DA SIMULAÇÃO

Intimada a prestar esclarecimentos sobre a origem do ágio contabilizado, através do Termo de Início às fls. 2 a 6, a fiscalizada se manifestou, conforme resposta às fls. 114 a 115 (doc. 016), nos seguintes termos:

" O valor do ágio surgiu originalmente em 03/09/2007 por decorrência da Incorporação total das ações da FRESNOMAQ avaliadas a preço de mercado com base na expectativa de rentabilidade futura, pela empresa SAUBER PARTICIPAÇÕES S/A. Posteriormente a participação que a SAUBER adquiriu na FRESNOMAQ foi transferida para a Empresa MONTEX AGRO EXPORT, EXPORT E IMPORT LTDA. Num terceiro momento em 10/12/2007, a MONTEX foi incorporada pela FRESNOMAQ, a qual passou a ter o direito em amortizar o valor do ágio e considerá-lo para efeitos fiscais, tudo em conformidade com a legislação fiscal vigente, em especial o previsto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 combinado com o art. 20 do DL 1.598/77."

A simulada aquisição e, conseqüentemente, o ficto ágio em questão, tem origem em arranjos societários com a seguinte ordem temporal:



Quando R\$1.000,00 "adquirem" R\$68.306.492,77

Nesta data, através da 1ª Assembleia Geral Extraordinária da FRESNOMAQ às fls. 133 a 143 (doc. 018), e da Assembleia Geral Extraordinária da SAUBER, às fls. 306 a 310 (doc. 043), a fiscalizada é transformada em subsidiária integral da SAUBER PARTICIPAÇÕES S/A. Nas mesmas AGEs é aprovado um "Laudo de Avaliação da

Companhia Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A, para efeito de incorporação de ações", às fls. 260 a 266 (doc. 034).

A artimanha neste evento resume-se aos seguintes detalhes:

1. A SAUBER, criada 3(três) meses antes – 20/06/2007 - tinha como acionistas os mesmos acionistas da FRESNOMAQ;
2. Através de um "Protocolo e Justificação de Incorporação de ações para conversão de companhia em subsidiária integral", às fls 267 a 272 (doc.035), esses mesmos acionistas aprovam a substituição de 3.832.937 ações da FRESNOMAQ por 3.832.937 da SAUBER, sendo que cada ação valia R\$1,00 (um real);
3. A SAUBER recebe, assim, ações que estavam avaliadas contabilmente R\$3.832.937,00 (três milhões, oitocentos e trinta e dois mil e novecentos e trinta e sete reais);
4. Mais que isso, com o "Laudo de Avaliação da Companhia Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A, para efeito de incorporação de ações" estabelece-se que o valor de mercado da ações da FRESNOMAQ, com base numa suposta previsão de rentabilidade futura, equivale a **R\$68.306.492,77 (sessenta e oito milhões, trezentos e seis mil, quatrocentos e noventa e dois reais e setenta e sete centavos);**
5. Assim, a SAUBER, que possuía um capital de **R\$1.000,00 (mil reais)** e, portanto, sem capacidade econômica/financeira para investimento desse porte, simula uma aquisição, por **R\$68.306.492,77**, de ações que já pertenciam aos seus acionistas;
6. Na AGE da SAUBER, às fls 308, identifica-se literalmente a destinação contábil dada à diferença entre os valores de emissão ("mercado") e nominal das novas ações: **R\$64.470.000,34** (68.302,937,34 subtraídos de R\$3.832.937,00) constituirão uma Reserva de Capital como contrapartida ao "ágio" artificialmente criado.

Acima encontra-se resumido o primeiro passo da simulação. Acionistas que

A operação acima descrita no TVF, que é a gênese do ágio em questão, pois o valor de aproximadamente R\$ 64 milhões surge neste momento, trata-se em verdade de uma incorporação de ações, em que há uma subscrição das ações da Sauber pela Fresnomaq e posteriormente, a dação das ações dos sócios da Fresnomaq em pagamento das ações subscritas da Sauber (integralização de capital). A dação em pagamento é apenas a modalidade de pagamento pactuada pelas partes para a liquidação da obrigação assumida pelos acionistas da

Fresnomaq, quando autorizaram a sua diretoria a subscrever as ações da Sauber, como uma das etapas da incorporação de ações por eles acordada.

Já sabemos que a Sauber diz que adquiriu as ações por R\$ 68.306.492,77, incluído aí um ágio de R\$ 64.470.000,34, mas será que esse ágio efetivamente existiu? Ora, ágio é parte do custo de aquisição do investimento, assim, para que existisse um ágio desse montante ou as ações subscritas da Sauber tinha valor patrimonial de R\$ 68.306.492,77 ou os sócios da Fresnomaq deram R\$ 68.306.492,77 em ações da Fresnomaq em pagamento daquelas. Por qual valor então os sócios da Fresnomaq contabilizaram as ações integralizadas da Sauber? Na Ata da AGE da Fresnomaq a fls. 134, está assim informado:

a respeito do mesmo. Este Laudo registra o valor de mercado da Companhia **FRESNOMAQ** de **R\$ 68.306.492,77 (sessenta e oito milhões, trezentos e seis mil, quatrocentos e noventa e dois reais e setenta e sete centavos)**, valor este dividido por 3.832.937 (três milhões, oitocentas e trinta e duas mil, novecentas e trinta e sete) ações, o qual resulta em um valor arredondado de R\$ 17,82 (dezessete reais e oitenta e dois centavos) por ação, considerando a metodologia de avaliação de preço de mercado, com base na previsão de rentabilidade futura e nas premissas estabelecidas para a projeção de resultado. Aprovado, depois de examinado e discutido, o referido Laudo da Companhia **FRESNOMAQ**, nos termos do artigo 252 da Lei 6.404/76. A diretoria da Companhia **FRESNOMAQ** fica autorizada a promover a substituição das suas ações, em virtude do aumento do capital na **SAUBER**, por conta dos Acionistas da Companhia **FRESNOMAQ**, nos termos do parágrafo 2º. do artigo

Cabe agora verificar de quanto foi o aumento de capital da Sauber. A resposta a essa questão está na Ata da AGE da Sauber a fls. 306 e segs., in verbis:

ORDEM DO DIA: (1) deliberar sobre a proposta e a aprovação dos termos constantes no "Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações Para Conversão Em Subsidiária Integral" da Companhia **FRESNOMAQ INDÚSTRIA DE MÁQUINAS S/A**, doravante denominada simplesmente **FRESNOMAQ**, inscrita no C.N.P.J./MF sob o n.º

(...)

referido Laudo de Avaliação (Anexo III). Este Laudo registra o valor do acervo líquido patrimonial da Companhia **SAUBER**, com base nos valores contábeis, que também representam o valor de mercado de R\$1,00 (um real) por ação, totalizando o montante de R\$ 1.000,00 (mil reais); **(4)** aprovado o aumento do capital social da Companhia **SAUBER**, em função da incorporação das ações da Companhia **FRESNOMAQ**, no montante de R\$ 3.832.937,00 (três milhões, oitocentas e trinta e

dois mil, novecentos e trinta e sete reais), mediante a emissão de 3.832.937 (três milhões, oitocentas e trinta e duas mil, novecentas e trinta e sete) novas ações ordinárias nominativas, todas com valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente subscritas pelos acionistas da **FRESNOMAQ**, na proporção da participação detida por cada um naquela sociedade, mediante conferência ao seu capital social, a título de propriedade, das ações da **FRESNOMAQ**. O valor de emissão é de R\$ 17,82 (dezesete reais e oitenta e dois centavos) por ação, tomando-se por base o valor de mercado da **FRESNOMAQ**, sendo que a diferença entre o valor nominal e o valor de emissão de cada ação será destinada à constituição de reserva de capital, no montante de R\$ 64.470.000,34 (sessenta e quatro milhões, quatrocentos e setenta mil e trinta e quatro centavos). A totalidade das 3.832.937 (três milhões, oitocentas e trinta e duas mil, novecentas e trinta e sete) ações ordinárias nominativas, de emissão da **FRESNOMAQ**, será substituída pelas ações, neste ato, emitidas pela **SAUBER**. A substituição das ações e subscrição na **SAUBER** a ser efetuada pela Diretoria será atribuída aos acionistas como segue: **Acionista/Quantidade de Ações: Christine Ditchfield: 1.380.433** (um milhão, trezentas e oitenta mil, quatrocentas e trinta e três) ações ordinárias nominativas, todas com valor nominal de R\$ 1,00 (um real)

Vejam que não estou nem tratando ainda da questão de que os sócios eram os mesmos entre a incorporadora de ações e a posterior subsidiária integral, mas, já adianto que isso explicará mais a frente o porquê de assim se proceder.

Temos, então, uma situação em que os sócios da Fresnomaq entregaram patrimônio avaliado a mercado em R\$ 68 milhões para integralizar ações da Sauber no valor de R\$ 3,8 milhões. Ora, o custo de aquisição das ações da Fresnomaq não foi R\$ 68 milhões, mas apenas o valor das ações subscritas da Sauber, ou seja, R\$ 3,8 milhões.

Note-se que, em operações denominadas “casa e separa”, já sustentei que o Fisco, em alguns casos, glosava equivocadamente o ágio, quando deveria atuar na outra ponta o ganho de capital. Esse, porém, não é o caso dos autos, pois aqui o que está patente é a inexistência desse ágio, o qual surge em um lançamento contábil totalmente indevido, ou seja, a débito da subconta de ágio em investimento, contra um crédito em reserva de capital, quase como se a Sauber estivesse fazendo um reavaliação de ativo.

Por que então os acionistas da Fresnomaq e da Sauber, que eram os mesmos, resolveram assim atuar? Porque se o aumento de capital da Sauber fosse no valor de R\$ 68 milhões, eles, os acionistas, iriam pagar ganho de capital. Vale observar que essa operação jamais se daria do jeito que se deu se os acionistas da Fresnomaq não fossem os mesmo acionistas da Sauber.

Diante disso, fica evidente, ao meu juízo, tanto a simulação como a inexistência do ágio.

Todavia, não foi esse o ágio glosado, mais aquele que surge, posteriormente, após o pagamento pela Sauber de ações subscritas da Montex com a dação das ações que tinha da Fresnomaq, se não vejamos o seguinte trecho do TVF:

Uma empresa inativa como "veículo"

Nesta data o ágio artificialmente criado na forma supra destacada é transferido para uma "empresa veículo", a MONTEX AGRO EXPORT, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 06.246.541/0001-80. Através da 2ª Alteração contratual, às fls. 92 a 95 (doc. 012), a SAUBER transfere, na forma de integralização de capital, as 3.832.937 ações nominativas da FRESNOMAQ para a MONTEX.

Essa "integralização" constará como aumento de capital no valor de R\$68.302.937,00, que corresponderá a um registro contábil chamado de ÁGIO, no montante de R\$65.524.931,00 na MONTEX conforme diário e razão, às fls 99 a 113 (docs. 014 e 015), e abaixo ilustrado:

<i>Conta Contábil</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
Capital Social subscrito		R\$68.302.937,00
Fresnomaq Ind. de Máquinas S/A	R\$2.778.006,00 ¹	
ÁGIO Fresnomaq Ind. de Maqs. S/A	R\$65.524.931,00	

Transcrevo esse trecho do TVF, para frisar que não estou inovando a acusação Fiscal, é o próprio TVF que afirma que o primeiro ágio gerado era fictício e o que foi gerado posteriormente, por óbvio, termina maculado, na medida em que não houve pagamento à Montex de ágio no valor de R\$ 65 milhões, pela simples razão de que não se podia computar no valor das ações da Fresnomaq, contabilizadas pela Sauber, aquele ágio inexistente no valor aproximado de R\$ 64 milhões. Ou seja, se o primeiro ágio não existia, por ter sido fruto de uma simulação na contabilidade da Sauber, o que se seguiu também não existiu, restando assim maculado e, em consequência, perfeita a glosa da despesa com amortização do ágio

Existe um limite muito tênue entre elisão fiscal e algumas simulações, porém, neste caso, a dinâmica dos atos praticados pelo recorrente e seus sócios apontam de maneira clara para existência de simulação, principalmente, porque não se trata de mero abuso de forma, mas atos adrede concebidos com o único fito de criar um ágio inexistente.

Inexistente o ágio, ficam afastado automaticamente todos os argumentos de defesa específicos acerca do lançamento da CSSL. Da mesma forma, demonstrada a simulação voto por manter a qualificação da multa.

Por essas razões e com a devida vênia do I. Relator, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Por sua vez, no que tange a responsabilidade solidária da Sauber com base no art. 124, I, do CTN – interesse comum, entendo caracterizada, note-se que a criação do ágio inexistente gerou impacto tanto no patrimônio da Fresnomaq como da Sauber, pois, ao fim e ao cabo, o custo de aquisição do investimento na Sauber também foi indevidamente inflado.

No que tange a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, renovo o pedido de vênia aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

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

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

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

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

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

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

.....

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

– Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

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

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

Em face do exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários.

Com relação ao recurso de ofício, voto por dar provimento parcial, pelas razões que se segue.

Inicialmente, nego provimento ao recurso de ofício no ponto relativo ao afastamento da responsabilidade solidária da Lexys do Brasil, pois não há que se falar em interesse comum, pelo simples fato de ser ela a controladora da Sauber.

Por sua vez, voto por dar provimento ao recurso de ofício, para manter a responsabilização, com base no art. 135, III, do CTN, de todos aqueles sócios ou diretores que assinaram as Atas das AGE da Fresnoqa e da Sauber, relativa a operação de incorporação de ações da primeira pela segunda, ou seja, voto por restabelecer a responsabilidade tributária de Christine Ditchfield, Adalberto Junqueira Beneditini, Luís Abrunedo Illanes e Salma Hadad de Souza, pois são eles que praticaram os atos simulados. Por esse mesmo motivo, afasto a responsabilidade de Gilberto Junqueira Zancopé e de Maya Ditchfield Zancopé, já que não há nos autos qualquer documento que os ligue aos atos simulados em tela.

Em face do exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários e por dar parcial provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior.