



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

Processo nº 10980.722658/2010-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-00.871 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2012
Matéria AUTO DE INFRACAO-IRPJ
Recorrente WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Deve ser anulada a decisão recorrida que não enfrenta todas as matérias da impugnação.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: 1) dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos à DRJ Curitiba para que sejam apreciados os demais argumentos contidos na impugnação, a saber: exigência da multa isolada, legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e receita decorrente da reversão da Provisão IN 319/349; 2) não conhecer do recurso de ofício, em razão do acolhimento da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A. recorre a este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF). Por sua vez, a 1ª. TURMA DA DRJ EM CURITIBA – PR, recorre de ofício em face da parcela exonerada, nos termos do art. 34 do mesmo diploma legal.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 09.1.01.00-2010-00095-3, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Auto de Infração de IRPJ

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 359-371), exige o recolhimento de R\$ 33.278.167,05 de imposto, R\$ 47.129.709,77 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, previstas no art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em sua redação original, e no inciso I e § 1º desse mesmo artigo, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 9.605.225,35 de juros de mora, além de R\$ 175.476,59 de multa de ofício isolada.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das infrações a seguir elencadas, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 830-861):

3.1. exclusão indevida na apuração do lucro real de valores denominados “ágio de rentabilidade futura” pela incorporação de empresa controlada, com infração ao disposto nos arts. 250, I, 344 e § 5º, 385 e 386, III, do RIR de 1999, com incidência da multa de ofício de 150%:

. 31/12/2005.....	R\$	31.291.300,00
. 31/12/2006.....	R\$	37.549.560,00
. 31/12/2007.....	R\$	37.549.560,00
. 31/12/2008.....	R\$	37.549.560,00
. 31/12/2009.....	R\$	37.549.560,00

3.2. exclusão indevida de juros de mora sobre débitos incluídos no PAEX (Medida Provisória nº 303, de 2006) e da parcela dos juros de mora correspondente à redução de 45% prevista no art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, com infração ao disposto nos arts. 250, I, 344 e § 5º, 385 e 386, III, do RIR de 1999, com incidência da multa de ofício de 75%:

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

Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE

Impresso em 02/03/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - VERSO EM BRANCO

. 31/12/2006.....R\$	6.731.031,36
. 31/12/2007.....R\$	7.812.496,84
. 31/12/2009.....R\$	11.904.272,92

3.3. multa de ofício isolada de 50% incidente sobre estimativas de IRPJ não recolhidas, calculadas com base em balanços de suspensão ou redução, com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

. 31/01/2010.....R\$	51.828,74
. 28/02/2010.....R\$	123.647,85

Auto de Infração de CSLL

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 372-384), exige o recolhimento de R\$ 12.467.011,01 de contribuição, R\$ 17.690.521,82 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150% e R\$ 3.705.082,08 de juros de mora, além de R\$ 63.891,58 de multa exigida isoladamente.

5. O lançamento decorre das mesmas infrações que deram causa ao lançamento de IRPJ, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 830-861), com infração ao disposto no arts. 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. A multa de ofício isolada foi exigida com base na mesma fundação citada na lançamento de IRPJ, acrescido do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação

6. Regularmente intimada em 28/07/2010, a interessada, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 955-956), apresentou, em 25/08/2010, a tempestiva impugnação de fls. 890-949, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) preliminarmente, relata que em 23/11/2003 foi constituída a WHB Componentes Automotivos Ltda. (CNPJ nº 06.032.155/0001-44), com capital social de R\$ 3.000,00, tendo como quotistas Hilderley Lopes de Oliveira e Wilsomar Forbeci;

b) em 29/12/2004 ocorreu a transformação da WHB Componentes Automotivos Ltda. em sociedade anônima, com capital social aumentado para R\$ 250.003.000,00, subscrito e integralizado mediante operação de incorporação de ações da New Hubner Componentes Automotivos S/A (CNPJ nº 73.355.174/0001-40); nessa operação, as ações detidas por Hilderley Lopes de Oliveira e Wilsomar Forbeci foram transferidas para os sócios ingressantes, a “Família Hubner”; após a aplicação do método de equivalência patrimonial, a WHB registrou o ágio de R\$ 187.747.798,83, referente à diferença entre o valor de integralização de R\$ 250.000.000,00 (suportado por laudo de avaliação) e o valor do patrimônio líquido da New Hubner (R\$ 62.252.201,17);

c) em 28/02/2005, a WHB Componentes Automotivos S/A constituiu um provisão no valor de R\$ 187.747.798,83 (Provisão Instrução CVM 319-349), lançada como despesa contábil, mas adicionada para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- d) em 01/03/2005, a WHB Componentes Automotivos S/A é incorporada pela New Hubner Componentes Automotivos S/A, que teve sua denominação alterada para WHB Componentes Automotivos S/A; a partir de março/2005, a WHB Componentes Automotivos (CNPJ nº 73.355.174/0001-40) passou a reverter a mencionada provisão, registrando uma receita contábil à razão de 1/60, que foi excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- e) que o agente fiscal entendeu que as receitas decorrentes da reversão da Provisão Instrução CVM 319-349 deveriam ser adicionadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por terem sido excluídas de forma supostamente indevida;
- f) no tópico Preclusão da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio, argúi que o ágio, como elemento contábil, societário e tributário, foi gerado na operação de incorporação das ações da New Hubner Componentes Automotivos, em 29/12/2004, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura;
- g) que o agente fiscal valeu-se desse fato ou do exercício desse direito como fundamento para contestar a legitimidade de fatos posteriores, registrados em exercícios futuros, quais sejam: a constituição da provisão em março/2005 e sua posterior reversão contábil nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008; que o Fisco não poderia mais questionar, por meio de auto de infração lavrado em 28/07/2010, a legalidade e eficácia tributária dos atos societários de incorporação de ações que culminaram com o surgimento do ágio em 29/12/2004, eis que já transcorreu o prazo de decadência/preclusão de cinco anos;
- h) no tópico Limites Para a Aplicação da Ciência Contábil pelo Direito, discorre sobre as relações entre a Ciência Contábil e o Direito Contábil (societário e fiscal/tributário); que a Ciência Contábil é uma ciência social que possui um objeto específico a descrição do patrimônio de uma entidade e sua mutação no tempo; que o conjunto de normas comerciais/societárias que regulamentam a contabilidade passa a ser denominado Direito Contábil Societário; que há diversos pontos de intersecção entre a Ciência Contábil e a legislação societária e tributária, mas o âmbito de aplicação da ciência contábil para definição dos limites da legislação societária/fiscal não é irrestrito;
- i) após a entrada em vigor da Lei nº 6.404, de 1976, a legislação tributária trouxe regulamentação específica para os registros contábeis utilizados para apuração do imposto de renda; que o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, determinou em seu art. 8º, que os registros contábeis específicos para fins tributários deveriam ser feitos no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR ou em livros auxiliares; que a esse conjunto de normas jurídicas estabelecidas pela legislação tributária atribui-se a denominação de Direito Contábil Fiscal;
- j) que a definição de muitos tributos depende de conceitos formados a partir da Ciência Contábil, mas positivados pelo Direito Contábil Fiscal (Tributário); que esse conceitos, contudo, devem ser buscados inicialmente no Direito Privado (recepção dos conceitos de Contabilidade Societária), mas faz-se necessária uma análise posterior para saber se não existe um tratamento diferenciado na norma tributária; nesse sentido, a base de cálculo do IRPJ é o lucro, que é um conceito econômico (mensurado pela ciência contábil) cuja utilização deve estar prevista em lei; havendo conflito entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal, esta deverá prevalecer quando se tratar de apuração de algum dos aspectos do fato gerador, uma vez que se trata da aplicação de norma específica em face de uma norma geral;

k) no tópico Da Distorcida Interpretação Quanto ao Entendimento da Comissão de Valores Mobiliários-CVM, alega que o agente fiscal incorreu em grave equívoco, uma vez que o entendimento da CVM (Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007), acerca da inadmissibilidade da geração de “ágio interno”, refere-se apenas à visão da Ciência Contábil; que o próprio ofício-circular da CVM não questiona a validade do ágio interno do ponto de vista da legislação societária; que o agente fiscal acabou esquecendo de transcrever trechos de manifestações da própria CVM que reconhecem a legalidade dessa operação para fins societários no caso Wtorre; transcreve a conclusão do Professor Eliseu Martins acerca da validade do “ágio interno” no que tange à legislação tributária;

l) no tópico Natureza Jurídica do Ágio para o “Direito Contábil Societário” e as Várias Formas de Aquisição, assevera que para o Direito Contábil Societário o ágio e o deságio decorrem da diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial das ações adquiridas; que a Lei das S/A, em seu art. 248, não aborda expressamente a temática do ágio na aquisição de participação societária, mas o órgão regulador da matéria já se manifestou a esse respeito, por meio da Instrução CVM nº 247, de 1996;

m) que, em conformidade com a Instrução CVM nº 247, de 1996, a WHB Componentes Automotivos S/A desdobrou o custo de aquisição das ações da New Hubner (R\$ 250.000.000,00) em valor do investimento pela equivalência patrimonial (R\$ 62.252.201,17) e ágio (R\$ 187.747.798,83), mas o agente fiscal concluiu, equivocadamente, que esse ágio seria inválido em face de ter sido gerado em operação na qual não houve pagamento, sem custo de aquisição e foi realizada entre partes vinculadas;

n) argúi que na aquisição de participação societária sem a existência de pagamento, o custo de aquisição seria o valor do capital aumentado e subscrito; que o negócio jurídico de incorporação de ações está previsto no art. 252 da Lei das S/A; que a exposição de motivos do Projeto da Lei das S/A se expressa no sentido de que a incorporação de ações é meio de tornar a companhia subsidiária integral; que, enquanto na incorporação de sociedade a incorporada deixa de existir e é sucedida universalmente pela incorporadora, na incorporação de ações ocorre o aumento do capital da sociedade incorporadora, que passa a ter a outra sociedade como sua subsidiária integral;

o) na incorporação de ações não há pagamento, que é uma contraprestação do negócio jurídico de venda e compra, pois a incorporadora terá como contraprestação a entrega de ações que couberem aos titulares das ações incorporadas; que todos os pressupostos societários para a realização da operação ora em análise foram observados, e que o valor de avaliação para fins de conferência das ações foi o de mercado, uma vez que tais ações geraram um rendimento muito superior ao previsto;

p) no tópico Natureza Jurídica do Ágio Para o Direito Contábil Fiscal/Tributário, destaca que a legislação tributária brasileira confere o mesmo tratamento ao ágio e deságio na aquisição de participação societária que o previsto na legislação societária, conforme se verifica do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; ainda que se tenha alguma dúvida acerca da forma de contabilização da aquisição de participação societária do ponto de vista da Ciência Contábil ou do Direito Contábil Societário, não há qualquer margem para dúvida do tratamento tributário (Direito Contábil Fiscal/Tributário) dado à aquisição do investimento, uma vez que é expressa a previsão em lei no sentido de se registrar o ágio;

q) que somente haveria que se falar em pagamento caso a aquisição tivesse se dado por meio de uma operação de compra e venda, pois a aquisição de bens/direitos pode ser dar por diversas outras formas, tais como permuta, dação em pagamento,

doação, conferência de bens para integralização de capital e, como no presente caso, incorporação de ações;

r) que o custo de aquisição das ações incorporadas é o valor das novas ações da sociedade incorporadora que foram entregues aos antigos titulares das ações incorporadas, desde que amparado por laudo de avaliação aprovado pela assembleia-geral da incorporada; que o custo de aquisição desse ativo é o valor das ações conferidas aos titulares das ações incorporadas, e a contrapartida da contabilização desse ativo é a constituição de um passivo (capital social); que a legislação tributária não traz qualquer restrição quanto à possibilidade de realizar operações de incorporação de ações, nem traz qualquer restrição quanto à possibilidade de avaliação dessas ações com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, suportado por laudo de avaliação de empresa especializada; que o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Contábil Fiscal/Tributário;

s) com relação ao fundamento econômico para a aquisição do investimento com ágio, ressalta que a legislação estabelece que deverá ser um dos três indicados no § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; que o fundamento econômico para a atribuição de valor às ações a serem incorporadas decorre de decisão única e exclusiva do incorporadora, pois se trata de prerrogativa negocial que representa a própria livre iniciativa das partes na determinação do preço do ativo negociado;

t) com relação à existência de “partes relacionadas” na presente operação de incorporação de ações, aduz que para fins do Direito Contábil Societário não há qualquer óbice à realização da operação de incorporação de ações entre pessoas que possuam algum tipo de vinculação; que a existência de partes vinculadas pode fazer com que determinadas operações sejam tratadas de forma diferenciadas pelo Direito Contábil Fiscal/Tributário, de forma a evitar que essas operações sejam realizadas fora dos padrões de mercado, tal como as regras de distribuição disfarçada de lucros e dos preços de transferências; contudo, não há qualquer dispositivo previsto na legislação tributária que estabeleça algum tratamento diferenciado para a incorporação de ações entre partes vinculadas; mesmo que houvesse algum tratamento diferenciado, seria no sentido de criar uma regra que trouxesse o valor das operações para os parâmetros de mercado, o que nas operações em questão foi observado;

u) no tópico Da Geração de Riqueza na Operação de Incorporação de Ações e Reflexos Tributários Para os Titulares das Ações Incorporadas, destaca que a operação de incorporação de ações gera um efetivo fluxo de riqueza – do ponto de vista econômico – para os acionistas da empresa que tiveram suas ações incorporadas (New Hubner), riqueza essa que deve ser tributada a título de ganho de capital, mas apenas pelo regime de caixa;

v) no tópico Isonomia com Tratamento Fiscal do Deságio, caso tivesse apurado deságio, indaga se deveria amortizá-lo para ser tributado nos 5 anos subsequentes; que a Receita Federal (Acórdão nº 108.07684) já manifestou entendimento de que esse deságio deveria ser tributado mesmo que fosse gerado em uma operação interna, dentro do mesmo grupo; assim, o valor de mercado das ações da New Hubner fosse inferior ao valor de seu patrimônio líquido contábil, indaga se a Receita Federal se preocuparia em isentar a tributação do referido deságio;

w) no tópico Da Inexistência de Sociedade Veículo – Objetivos Econômicos da Operação, argúi que a WHB Componentes Automotivos S/A (CNPJ nº 06.032.155/0001-44) foi regularmente constituída; que apesar não ter tido atividade, tal fato por si só não é suficiente para afirmar que seria uma sociedade veículo; que ela serviu ao seu objetivo econômico de permitir a evidenciação do verdadeiro valor

da antiga New Hubner, melhorando o seu desempenho financeiro perante o mercado, clientes e instituições financeiras;

x) que em 2004 os sócios da New Hubner decidiram reestruturar a companhia, como medida para alavancar suas atividades, melhorar suas demonstrações financeiras e seu efetivo valor; que dentre os atos praticados para atingir seus objetivos estavam: a) alterar sua denominação para WBH Componentes Automotivos S/A e assim tornar mais profissional a imagem da companhia perante o mercado; b) reavaliar seus ativos a valor de mercado, suportado em laudo avaliação elaborado com base na expectativa de rentabilidade futura;

y) para consecução de seus objetivos, todos os atos societários descritos anteriormente foram necessários e essenciais, inclusive com a incorporação de ações da New Hubner realizada na WHB Componentes Automotivos, a valor de mercado (R\$ 250.000.000,00); que todos os atos societários e respectivos reflexos contábeis e tributários foram realizados nos estritos termos da lei; que a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio foi apenas uma consequência do conjunto de atos negociais e societários implementados;

z) no mérito, no tópico Da Impossibilidade de Tributação da Receita de Reversão da Provisão Instrução CVM 319-349, argumenta que constituiu a provisão de R\$ 187.747.798,83 no ano-calendário de 2005, com contrapartida em conta de despesa contábil, como forma de evitar os efeitos negativos do ágio no patrimônio líquido da WHB (proteção do fluxo de dividendos dos minoritários, conforme previsto no arts. 6º e 16 da Instrução CVM nº 319/99, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/01); como a despesa correspondente a essa provisão foi adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os termos do art. 335 do RIR de 1999, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão dessa provisão devem ser excluídas, sob pena de tributação em duplicidade;

aa) no tópico Da Inexistência de Fraude nas Operações em Questão/Da Inaplicabilidade de Multa Agravada (sic), argumenta que no presente caso não houve fraude nas operações que culminaram com a constituição da provisão em análise, bem como a exclusão das receitas decorrentes da sua posterior reversão contábil; para que a multa de 150% pudesse ser exigida seria necessário que a autoridade fiscal comprovasse, por meio de provas diretas, e não presuntivas, que as operações societárias foram feitas com evidente intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária, o que não ocorreu; para caracterização da fraude há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário; que é também necessário a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciososa;

bb) que o propósito negocial estava presente em todos os atos societários realizado; quem age com fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários de entrega obrigatória e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações; e mais, adultera documentos, utilizando-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes (laranjas) e de documentos falsos e inidôneos; no presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela impugnante, pois não houve apresentação de elemento inexato ou omissão de operação de qualquer natureza;

cc) no tópico Atos Societários Devidamente Registrados na Jucepar e Submetidos à Receita Federal do Brasil, relaciona todos os atos societários,

mencionados no Termo de Verificação Fiscal e na Representação Fiscal Para Fins Penais, e os respectivos registros na Jucepar, o que lhe confere a devida publicidade;

dd) no tópico Ad Argumentandum – Inexistência do Dolo – Suposto Erro na Interpretação da Lei, salienta que entendia estar realizando todas as operações em perfeita conformidade com a legislação societária e tributária vigente à época, motivo pelo qual se trataria, no máximo, de erro de interpretação da lei, o que não pode ser confundido com ato ilícito;

ee) no tópico Da Dedutibilidade de Tributos Pelo Regime de Competência – Juros PAEX, destaca que a regra na legislação tributária é no sentido de ser respeitado o regime de competência na dedução de tributos e de seus acréscimos legais; contudo, o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, estabeleceu exceções à regra da dedutibilidade de tributos para a determinação do lucro real; quando houver suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, aplica-se o regime de caixa;

ff) conforme destacado pelo agente fiscal, os créditos tributários apurados pela impugnante encontram-se com a exigibilidade suspensa por força de parcelamento, conforme previsto no inciso VI do art. 151 do CTN; como esse inciso não é expressamente mencionado no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, a vedação ali contida não alcança a hipótese dos autos; que a obrigação tributária é necessariamente uma obrigação legal, por força do Princípio da Estrita Legalidade Tributária esculpido no art. 150, I, da Constituição Federal; que, sempre que se estiver tratando de uma obrigação tributária, o seu registro nas demonstrações contábeis será reconhecido como efetivo passivo de prazo e valor certo, não se aplicado as regras de indedutibilidade de despesas com a constituição de provisões;

gg) que o mesmo raciocínio deve ser aplicado aos juros incidentes sobre o valor de principal da obrigação tributária, posto que também decorrem de previsão expressa em lei (art. 161 do CTN e art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, c/c art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995); que caso o tributo devido não seja pago na data de seu vencimento, o contribuinte, imediatamente, será constituído em mora, passando a ser devedor também dos encargos moratórios calculados sobre o principal; que o fato de o crédito tributário estar suspenso, como é o caso dos autos (adesão ao Parcelamento Excepcional – PAEX), não interfere em nada na natureza da obrigação tributária (principal e acessória);

hh) no tópico Da Dedutibilidade de Tributos pelo Regime de Competência, e Não Tributação da Receita Decorrente do Benefício Econômico – Anistia Lei nº 11.941/09, aduz que efetuou o pagamento à vista do débito objeto do CDA nº 90.2.08.001766-97, nos termos do art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 11.941, de 2009, com redução de 45% dos juros moratórios e de 100% da multa; que o agente fiscal entendeu que a parcela das despesas com juros objeto de redução (no valor de R\$ 11.904.272,92) não seria dedutível, com fundamento no § 5º do art. 344 do RIR de 1999; que caso o agente fiscal tivesse compreendido o correto tratamento contábil e tributário aplicável à redução dos juros e da multa, nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, teria concluído que a redução ocorrida nada mais é do que uma espécie de “perdão de dívida”, uma “anistia”, e como tal deve ser registrada contabilmente como receita isenta, nos termos do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009;

ii) no tópico Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa, alega que não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa (arts. 3º e 113 do CTN); que como só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributos, a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade (arts. 5º, II, e 37 da C.F.); que nem se alegue

que a cobrança dos juros sobre a multa estaria amparada pelo art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, já que o referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos;

jj) ao final, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer sejam acolhidas as razões de fato e de direito anteriormente aduzidas, que levarão à decretação da improcedência integral das presentes autuações, extinguindo-se, por consequência, os créditos tributários de IRPJ e CSLL exigidos; alternativamente, pede a exoneração da multa agravada pela inexistência de prova em relação à prática de fraude e a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

7. Foi formalizada representação fiscal para fins penais nos autos do processo nº 10980.722660/2010-92, enquanto o arrolamento de bens foi tratado no processo nº 10980.722659/2010-68.

A decisão recorrida está assim ementada:

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA INTERESSADA POR EMPRESA VEÍCULO. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo na contabilidade, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de incorporação das ações da interessada por empresa veículo também pertencente a seus sócios, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

INCORPORAÇÃO PATRIMONIAL ÀS AVESSAS. EMPRESA CONTROLADA INCORPORANDO A EMPRESA CONTROLADORA. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO CONSTITUÍDO NO ANTERIOR INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA CONTROLADA. OPERAÇÃO SEM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. Na operação de incorporação às avessas, na qual a controlada incorpora a sua controladora, o ágio interno anteriormente registrado na contabilidade desta, com base em expectativa de rentabilidade futura, decorrente de anterior incorporação das ações da controlada por empresa veículo, sua controladora, é indedutível para fins fiscais em razão da ausência de substância econômica para sua constituição e da indispensável independência entre as partes envolvidas.

JUROS DE MORA. DÉBITOS INCLUÍDOS NO PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis os juros de mora computados nos débitos incluídos no parcelamento, cuja suspensão da exigibilidade encontra-se prevista no inciso VI do art. 151 do CTN, porquanto não alcançados pela vedação de dedutibilidade com base no regime de competência prevista no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

JUROS DE MORA. PARCELA CORRESPONDENTE À REDUÇÃO DE 45% PREVISTA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. INDEDUTIBILIDADE. A parcela dos juros de mora corresponde à redução de 45% para pagamento à vista prevista no art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 11.941, de 2009, é indedutível para fins de apuração do lucro real.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos em períodos anteriores, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais que possibilitassem a amortização indevida de ágio gerado internamente, mediante utilização de empresa veículo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

DECORRÊNCIA. CSLL. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em parte

Cientificada da aludida decisão mediante intimação lavrada em 11/10/2010 (fl. 1161), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 25/10/2010, fl. 1186 e seguintes, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido quanto as matérias que não logrou êxito, nos seguintes tópicos:

II.1 – DAS PRELIMINARES	6
II.1.1 – Impugnação da Multa Isolada Decorrente da “Glosa do Ágio” em Estimativas Mensais	6
II.1.2 – Da Nulidade da Decisão da DRJ – Ausência de Análise do MÉRITO da Impugnação (Cerceamento do Direito de Defesa)	10
II.1.3 – Breve Relato das Operações Realizadas (Legitimidade dos FATOS)	14
II.2 – DO MÉRITO	53
II.2.1 – Da Impossibilidade de Tributação da Receita de Reversão da PROVISÃO IN 319-349 – Provisão que foi Adicionada Quando de sua Constituição	53
II.2.2 – Da Inexistência de Fraude nas Operações em Questão / Da Inaplicabilidade da Multa Agravada	58
II.2.3 – Da Dedutibilidade de Tributos pelo Regime de Competência, e não tributação da Receita Decorrente do Benefício Econômico – “Anistia” Lei nº 11.941/09.....	69
II.2.4 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa	72
III – DO PEDIDO	76

Ao final, requer a desconstituição integral dos créditos tributários e o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Os recursos, de ofício e voluntário, preenchem os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, deles conheço.

A recorrente inicia a peça recursal apontando omissões da decisão de 1ª instância que implicaram em cerceamento do direito de defesa. Vejamos o teor de seus argumentos (verbis):

II.1.1 - Impugnação da Multa Isolada Decorrente da "Glosa do Ágio" em Estimativas Mensais

Inicialmente, faz-se necessário demonstrar o grave equívoco cometido pela Delegacia de Julgamento na decisão ora recorrida, ao afirmar que deveria "Prosseguir na cobrança da parcela não Htígiosa, correspondente à exigência da multa de ofício isolada incidente sobre estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas, "(fls 1116).

Isto porque, conforme se passará a demonstrar, a Recorrente apresentou a competente impugnação contra todos os temas objeto de discussão nos autos de infração, tendo, inclusive, formulado pedido de cancelamento integral das autuações, originárias do presente processo administrativo, nas quais estavam incluídos os valores referentes às multas isoladas.

Neste sentido, a fim de se demonstrar e comprovar a impugnação às multas isoladas e o equivocado raciocínio da Turma Julgadora, faz-se necessário destacar, de início, o item do Termo de Encerramento e Verificação Fiscal que supostamente não teria sido impugnado:

"MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO COM BASE EM BALANÇO DE SUSPENSÃO EM 2010

Em virtude da glosa do denominado 'Ágio Incorporação CIA WHB S.A.' nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, o IRPJ e Adicional do IRPJ deixou de ser recolhido nestes meses, infringindo o disposto (...); ficando sujeito à multa no valor de 50% sobre o valor não recolhido, conforme disposto (...)" (g.n.)

Conforme se verifica pela simples leitura do trecho extraído do Termo de Encerramento e Verificação Fiscal, a multa de ofício isolada decorreu da "glosa do denominado 'Ágio Incorporação CIA WHB S.A.' nos meses de janeiro e fevereiro de 2010. Ou seja, "em virtude" da glosa o Recorrente teria, supostamente, deixado de recolher as estimativas referentes ao IRPJ e a CSLL, apurados com base em balanço de suspensão/redução, pelo que, então, seria devida a multa isolada nos termos da Lei nº 9.430/96.

Note-se pela simples análise do quadro abaixo, extraído das tias 30 e 31 do Termo de Verificação Fiscal, que a multa isolada somente foi calculada em razão da glosa realizada pela fiscalização e, conseqüentemente, da suposta ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL: (...)

Assim, não há qualquer justificativa plausível para o raciocínio da DRJ, uma vez que, mesmo que não tivessem sido contestadas expressamente as referidas multas isoladas, o que se nega, mas se admite apenas a título argumentativo, fato é que o fundamento para a cobrança de tais valores é a glosa do denominado "ágio incorporação WHB", cuja legitimidade/legalidade foi expressamente defendida pela Recorrente em sede de impugnação, motivo pelo qual não há como prosperar o entendimento de que "a Impugnado deixou de apresentar razões específicas de defesa contra a multa de ofício isolada, "(fls. 1.125)

De fato, verifica-se que a afirmação feita pela DRJ é deveras contraditória, uma vez que a própria decisão recorrida admite que a Recorrente impugnou a glosa do ágio ocorrida nos presentes autos. Ou seja, impugnou-se, no item II.I, a origem do suposto crédito tributário, não recolhido, referente aos meses de janeiro e fevereiro, que daria origem à aplicação e cobrança da multa isolada.

Assim, por meio de simples aplicação de regra lógica, nota-se o equívoco cometido pela Turma Julgadora ao determinar a cobrança dos valores referentes às multas isoladas:

Fundamento para Autuação da Multa Isolada (TEVF - p. 29)

Glosa do denominado ágio incorporação WHB nos balanços de suspensão dos meses de janeiro e fevereiro de 2010

Reconhecimento do Litígio Quanto à Legitimidade do Ágio (Decisão DRJ fls. 1.125):

"(...) restam em litígio as exigências correspondentes à exclusão indevida de valores denominado 'ágio de rentabilidade futura (...)"

Conclusão Lógica

- (i) as multas isoladas decorrem da glosa do ágio e do suposto não recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL nos meses de janeiro e fevereiro de 2010;
- (ii) a legitimidade/legalidade da operação que deu origem ao ágio foi expressamente impugnada no item II.I;
- (iii) a DRJ reconheceu a impugnação da glosa do ágio;
- (iv) portanto, uma única conclusão se faz possível: as multas isoladas foram efetivamente impugnadas pois somente serão devidas se mantida a glosa, objeto de expressa impugnação pela Recorrente.

Caso esse E. Conselho não aceite essa conclusão lógica e deixe de apreciar a cobrança relativa às multas isoladas, acatando o entendimento da DRJ, o que se alega a título argumentativo, **fato é que a Recorrente expressamente contestou em sua impugnação a cobrança dos valores de multa isolada, conforme se verifica dos seguintes excertos abaixo transcritos:**

IMPUGNAÇÃO - P. 1:

"Processo Administrativo nº 10980.722658/2010-13 MPF nº 09.1.01.00-2010-00574-2

IRPJ e CSLL - Anos calendários 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 Multas Isoladas - janeiro e fevereiro de 2010" (g.n.)

IMPUGNAÇÃO - P. 2:

"I - DOS FATOS

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração por meio dos quais a Fiscalização constituiu supostos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), relativos aos anos-base de 2005 a 2009, cumulados com a multa agravada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e juros de mora, bem como multa isolada referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2010, no valor total de R\$ 124.155.085,25, abaixo descritos:

(...)

No entanto, quer sob o enfoque contábil, societário ou tributário, o procedimento adotado pela Impugnante está absolutamente correto e legítimo, conforme será demonstrado de forma exaustiva adiante, razão pela qual não merecem prosperar os autos de infração em questão, devendo ser integralmente cancelados por essa E. Delegacia de Julgamento." (g.n.)

IMPUGNAÇÃO - P. 17:

"Assim, notório que o ágio interno não afronta o Direito Contábil Fiscal/Tributário, motivo pelo qual deverá essa E. Turma Julgadora,

n 5 exatos termos do parecer em questão, reconhecer a legalidade da •>p .ação realizada pela Impugnante." (g.n.)

IMPUGNAÇÃO - P. 60:

"III - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, protestando desde logo provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer a Impugnante sejam acolhidas as razões de fato e de direito anteriormente aduzidas, que levarão à decretação da improcedência integral das presentes autuações, extinguindo-se, por consequência, os créditos tributários de IRPJ e de CSLL exigidos e arquivando-se o respectivo processo administrativo." (g.n.)

Com efeito, verifica-se dos trechos acima transcritos que a multa isolada, que compunha as autuações de IRPJ e CSLL, não foi "esquecida" pela Recorrente. Ao contrário, a Recorrente expressamente indicou a cobrança da multa isolada e requereu, por diversas vezes, o cancelamento integral dos autos de infração lavrados.

Ante o exposto, não resta dúvida de que a matéria ora em análise (multa isolada em razão da glosa de ágio em balanço de suspensão referente a janeiro e fevereiro de 2010) encontra-se devidamente impugnada quer (i) pelo fato de que a glosa foi devidamente impugnada e a cobrança das multas decorre da manutenção desses valores; quer (ii) pelo fato de que por diversas vezes, na peça impugnatória, se requereu o cancelamento integral das autuações fiscais e as multas isoladas delas faziam parte.

Assim, considerando-se que a multa isolada decorre da glosa do ágio, deverá esse E. Conselho, após analisar a validade/legalidade das operações aue deram origem ao

ágio amortizado pela Recorrente, conforme argumentos a seguir expostos, reformar a decisão ora recorrida, determinando o integral cancelamento dos presentes autos de infração, inclusive quanto aos valores referentes às multas isoladas lançadas.

II.1.2 - Da Nulidade da Decisão da DRJ - Ausência de Análise do MÉRITO da Impugnação (Cerceamento do Direito de Defesa)

Ressalte-se, ainda, que a Turma Julgadora também não se manifestou sobre o mérito da presente cobrança, a qual foi exposta pela Recorrente em sede de impugnação nas páginas 35 a 38, qual seja: a legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos correspondentes às receitas de reversão da "PROVISÃO IN 319- 34. balizada pela Recorrente.

De fato, o Sr. Agente Fiscal entendeu, equivocadamente, que tais exclusões seriam indevidas o que justificaria, portanto, a glosa desses valores. Confira-se:

"GLOSA DA DENOMINADA PROVISÃO IN 319-349

A partir de março de 2005 a WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A., CNPJ 73.355.174/0001-40, começou a EXCLUIR do Lucro Líquido 1/60 o valor denominado Provisão IN 319-349, escriturado em sua contabilidade, devido à incorporação da WHB Componentes Automotivos S.A., CNPJ 06.032.155/000144, e transferência da denominada provisão constante na parte B do LALUR dessa Companhia, conforme lançamento nas fls. 35 inserida no LALUR nº 12 da empresa sob fiscalização.

Ocorre que, apesar de a Recorrente ter expressamente contestado o fundamento de mérito alegado pela Fiscalização para a lavratura dos presentes autos de infração, a DRJ se omitiu em analisar a legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da receita decorrente da reversão da "Provisão IN 319-349". limitando-se, unicamente, a afirmar que a Recorrente teria feito essa exclusão como "se fizesse jus à amortização fiscal do ágio." (item 55).

De fato, dispõe o Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 31, ao referir-se à decisão exarada em primeira instância administrativa:

"Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo Recorrente contra todas as exigências." (g.n.)

Nota-se, portanto, que a legislação regente é clara em estabelecer que a decisão emanada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento deve conter expressamente todas as razões de defesa suscitadas pela Recorrente. Trata-se, portanto, de um requisito indispensável à garantia do devido processo e ao seu processamento.

No mesmo Decreto, dessa vez no artigo 59, inciso II, encontra-se a seguinte previsão:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1o A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2o Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3o Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta." (g.n.)

Verifica-se, dessa forma, que o mencionado dispositivo legal é claro ao mencionar que é nula a decisão de primeira instância administrativa que cerceia o direito de defesa do contribuinte.

Sobre o assunto, vale a pena conferir os ensinamentos de Antônio da Silva Cabral, para quem:

"Há um predicado de fundamental importância: a decisão deve ser completa. Isto significa que o julgador deve abordar todos os pontos da questão. Um dos motivos da nulidade de decisões de 1.º grau, por não ter apreciado todos os argumentos do Recorrente."

De fato, é maciça a jurisprudência desse E. Conselho em reconhecer que a omissão de qualquer ponto aventado em impugnação pelo contribuinte (como ocorreu, inclusive com os argumentos referentes à multa isolada, anteriormente expostos) em decisão de primeiro grau administrativo, acarreta a nulidade da referida decisão. Confira-se:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Deve ser anulada a decisão recorrida que não enfrenta todas as matérias argüidas na impugnação. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive. Por unanimidade de votos, anulou-se o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive." (Ac. 201-78.223; g.n.)

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO EM DUAS INSTÂNCIAS. NULIDADE. É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Por cerceamento do direito de defesa, são nulas as decisões que não enfrentam toda a matéria objeto da lide. Processo que se declara nulo a partir da decisão de primeira instância, inclusive." (Ac. 303-32.360; g.n.)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex(s): 1994 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração impulsionar o processo até sua decisão final. Não pode a autoridade administrativa sobrestar o julgamento de parte do processo. NULIDADE-Deve ser anulada decisão se a autoridade não se pronunciou sobre todas as matérias impugnadas. Por unanimidade de votos, ANULAR a decisão de 1ª instância." (Ac. 101-92.940; g.n.)

Esse é, inclusive, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja jurisprudência demonstra que o acórdão que não abordar todos os aspectos apresentados em recurso voluntário padece de nulidade.

Confira-se:

"PROCESSUAL - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO - NULIDADE - Tendo em vista que a Douta Câmara recorrida não enfrentou parte dos argumentos desenvolvidos pela autuada em seu Recurso Voluntário apresentado tempestivamente, tendo a decisão mantido, parcialmente, o lançamento tributário questionado, configura-se preterição do direito de defesa do sujeito passivo, declarando-se nulo o Acórdão recorrido. Por unanimidade de votos, ANULAR o acórdão recorrido e retornar os autos à Câmara de origem para que outra decisão seja proferida na boa e devida forma." (Ac. CSRF/03-03.267)

Com isso, conclui-se que: (i) é requisito indispensável da decisão de primeira instância administrativa fiscal federal a abordagem expressa de todos os aspectos e argumentos levantados na peça impugnatória; (ii) o não cumprimento de tal obrigatoriedade enseja caracterização de cerceamento de defesa e (iii) a caracterização do cerceamento de defesa implica nulidade da decisão de primeira instância.

Assim, diante da inexistência de manifestação da decisão ora recorrida acerca do mérito da defesa apresentada pelo Recorrente (legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da receita decorrente da reversão da "Provisão IN 319-349" - item 2 da peça impugnatória), é patente a aplicação dos artigos 31 e 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, anteriormente comentados, com a conseqüente caracterização do cerceamento de defesa da Recorrente, o que levará à nulidade da decisão exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por esse E. Conselho.

Pois bem, o detalhado relato da recorrente acima transcrito não deixa dúvidas de que a decisão de primeira instância foi omissa ao apreciar as seguintes matérias:

- exigência da multa de ofício isolada;
- legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- da receita decorrente da reversão da "Provisão IN 319-349".

Diante do exposto voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância, para determinar o retorno dos autos à DRJ Curitiba para que nova decisão seja elaborada, apreciando-se todas as matérias objeto da impugnação, bem como não conhecer do recurso de ofício em razão dessa nulidade.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira