



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

Processo nº 11020.721188/2017-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.184 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria ÁGIO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR
Recorrente RIO GRANDE ENERGIA S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

PRELIMINAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.

Assim é que, mesmo que o art. 24 da LINDB se apresentasse como norma geral válida e aplicável ao Direito Tributário, o CTN já trata de forma específica sobre o tema, dando o regramento que entende conveniente para assegurar a segurança jurídica.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No que diz respeito à existência do ato administrativo de lançamento, os autos de infração preenchem todos os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e, destarte, não incorrem em carência de motivação.

A autoridade administrativa, embora tenha adotado procedimento simplificado ao juntar todos os elementos probatórios e fazer remissão expressa ao Termo de Verificação Fiscal de processo anterior, na espécie, não trouxe qualquer prejuízo ao amplo direito de defesa, pois disponibilizou todos os elementos de fato e de direito necessários à perfeita compreensão das infrações apuradas.

NULIDADE DECISÃO DA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. É NULA DECISÃO QUE SE NEGA A ENFRENTAR AS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

A decisão recorrida não analisou sequer um dos argumentos trazidos pela Recorrente em sua defesa, tendo se limitado a transcrever trechos da decisão de 1ª instância proferida nos autos do processo administrativo nº 11020.721280/2013-02, decisão esta que, inclusive, foi reformada por este CARF.

Ou seja, a Turma Julgadora se valeu da literalidade dos argumentos utilizados no julgamento de outro processo que não pode ser empregado como fundamento ou motivação da improcedência da impugnação apresentada nos presentes autos, já que trata-se de novo lançamento, independente do primeiro.

A decisão adotada por outros julgadores de primeira instância não vinculam os demais julgadores. O artigo 59 do Decreto 70.235/1972 é claro em estabelecer a nulidade de decisões que operem em cerceamento ao direito de defesa, que foi o que ocorreu no caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB e por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Letícia Domingues Costa Braga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira. Acordam ainda, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à nulidade da decisão da DRJ.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, em razão da amortização de ágio considerada indedutível, acrescidos de multa de 150%.

O presente lançamento é complementar ao formulado nos autos do processo 11020.721280/2013-02, que tratou da glosa de despesas com amortização de ágio referentes aos anos-calendário de 2007 a 2011 originadas da mesma operação societária.

Em breve síntese, primeiramente houve uma fiscalização, em 2013, com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF 10.0.01.00-2012-0010, em que a autoridade fiscal elaborou Termo de Verificação Fiscal - TVF detalhado e lavrou auto de infração abrangendo os anos-calendário de 2007 a 2011 (processo 11020.721280/2013-02). Em 18 de dezembro de 2013 foi proferida decisão em tal processo dando parcial provimento à impugnação apenas com relação a valores que, após diligência, foram verificados indevidos. Em 16 de maio de 2017 este CARF julgou tal processo negando provimento ao recurso de ofício e dando provimento ao recurso voluntário. Houve então recurso especial do procurador à CSRF, ainda em trâmite.

Então, foi instaurado o TDPF 10.0.01.00-2017-02687-4 que resultou, em 14 de agosto de 2017, no lançamento objeto dos presentes autos. Neste a autoridade fiscal aponta que, em complemento ao crédito tributário original constante no processo 11020.721280/2013-02, e com base no mesmo TVF, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013.

Por tal razão, observo que sempre que este relatório fizer mencionar o TVF este é o referente ao processo 11020.721280/2013-02, já que não há TVF próprio para o auto de infração objeto dos presentes autos.

Em resumo, a glosa ocorreu porque entendeu a autoridade autuante que "*O ágio fundamentado na aquisição da RGE só poderia provocar efeitos fiscais se houvesse incorporação da CPFL Energia pela RGE ou vice-versa*" (fl. 3.302) e que "*a operação de*

capitalização da CPFL Energia na CPFL Serra foi SIMULADA" (fl 3.304). Vale transcrever o trecho do TVF dedicado à conclusão final (fl. 3.306):

7.7 Conclusão

194. Na situação ora analisada não houve razão econômica, além da tributária, para a capitalização da empresa CPFL Serra. Tal empresa, no que se refere ao ágio capitalizado, funcionou como mero veículo. Foi usada apenas como artifício para a dedutibilidade do ágio embutido no investimento da RGE.
195. De forma definitiva, de fato, no momento da capitalização, inexistiram vontade e ânimo efetivo do Grupo CPFL em exercer atividade econômica de participação societária por meio da CPFL Serra. Sabia-se que a invocação de tal operação era um mero artifício para aproveitamento do ágio. Isto fica provado no fluxo do investimento apresentado no resumo gráfico inserido no início deste relatório.

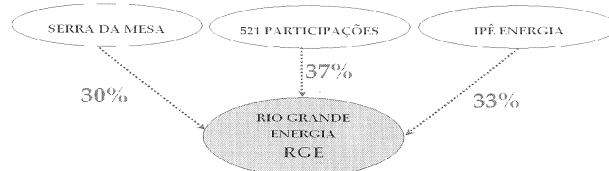
Os fatos que deram origem ao ágio foram os seguintes (trechos do TVF, fl. 3.250-3.255):

Dos Fatos

O Ano de 2001

Participações na RGE

7. No ano de 2001, antes do ingresso do Grupo CPFL no capital da RGE, esta empresa era de propriedade dos seguintes investidores diretos:



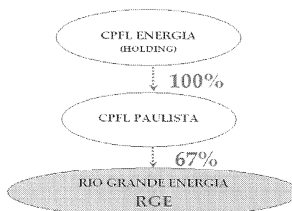
Ingresso do Grupo CPFL na RGE

8. Neste mesmo ano o Grupo CPFL, através de sua controlada (CPFL Paulista), adquire das empresas Serra da Mesa e 521 Participações 67% do capital da RGE, pagando R\$ 756 milhões de ágio. Após tais aquisições a nova estrutura de participações na RGE fica assim representada:



Participação Verticalizada

9. O Grupo CPFL, por meio de sua holding (CPFL Energia), inicia um longo período de participação verticalizada na RGE:



Amortizações na CPFL Paulista

10. Entre os anos de 2001 e 2006, a CPFL Paulista amortizou R\$ 268 milhões do ágio pago. Para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, adicionou tal valor ao lucro real, porém, no que se refere ao cálculo da CSLL, tal montante foi deduzido (por se tratar de período decaído, o fisco não entrou no mérito de tal dedução).

Saldo de Ágio de R\$ 488 Milhões - Objeto do Trabalho

11. A diferença (**R\$ 488 milhões**) entre o valor pago (R\$ 756 milhões) e o amortizado (R\$ 268 milhões) é o objeto do presente trabalho. Tal montante, após diversas reestruturações societárias adiante resumidas, foi transferido de forma definitiva para a RGE em 2007.

Realizações de Ágio na RGE

12. Entre 2007 e 2011, a atuada se beneficiou de **R\$ 228.195.506,57** na apuração do IRPJ e de **R\$ 153.489.846,82** na apuração da CSLL, ambos montantes referentes a realizações do referido ágio. Estes valores referem-se ao total de exclusões indeferidas no presente trabalho.

O Ano de 2004

A Lei 10.848

13. Em março de 2004, entrou em vigor uma importante alteração legal na área de energia. Pelas disposições contidas no artigo 8º da Lei 10.848, introduziu-se o parágrafo 5º, incisos IV e V, no artigo 4º da Lei 9.074/1995. Tais dispositivos impuseram necessidade de segregação societária ao Grupo CPFL, determinando que a CPFL Energia participasse de forma direta no capital da RGE.

Início do Plano de Segregação Societária

14. Em agosto deste mesmo ano, o Grupo CPFL protocoliza junto a ANEEL o processo 48500.002814/04-81. Por meio dele, iniciam-se os procedimentos para execução das determinações trazidas pela Lei 10.848.

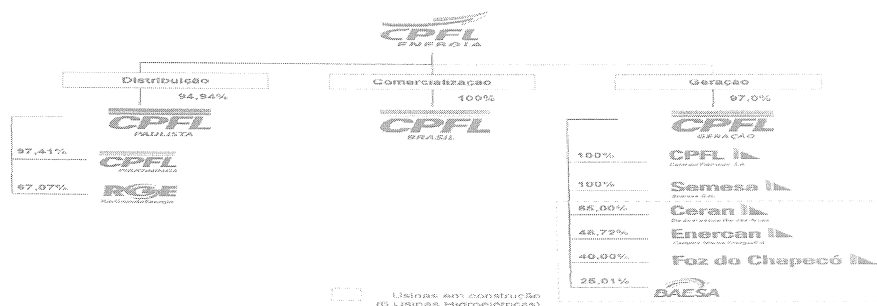
Início de Negociação

15. De forma paralela, inicia-se negociação para aquisição da empresa Ipê Energia (detentora dos outros 33% de participação no capital da RGE). A negociação foi abortada e retomada somente no ano de 2006.

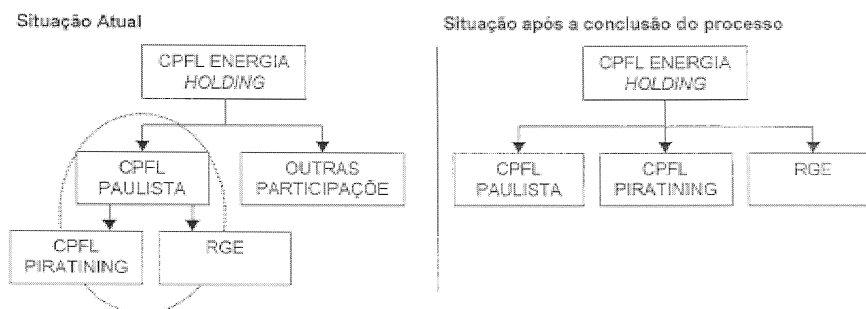
O Ano de 2005

Modelagem de Segregação Societária

16. Após uma série de tratativas com a ANEEL, o Grupo CPFL envia para aquela agência proposta de Modelagem para Segregação de Participações Acionárias, apresentando em detalhes como seriam implementadas as imposições legais. A estrutura do Grupo CPFL à época era a seguinte:



17. Com a implementação das segregações, a RGE passaria a ser controlada direta da CPFL Energia, conforme quadro apresentado pelo Grupo CPFL:



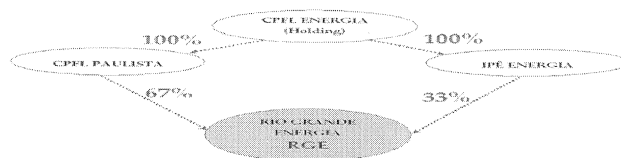
Anuência da ANEEL

18. A ANEEL anuiu com a proposta do Grupo CPFL, concedeu prorrogação de prazo para sua execução e determinou que sua implementação ocorresse até 14 de março de 2007. Tal dilatação ocorreu por solicitação do Grupo CPFL, o qual alegou *representativos impactos tributários* envolvidos.

O Ano de 2006

Aquisição da Empresa Ipê Energia

19. Em maio de 2006, de forma paralela ao processo de desverticalização, o Grupo CPFL adquire a empresa Ipê Energia, detentora dos outros 33% da RGE. Tal empresa era de propriedade de grupo com sede nas Ilhas Cayman. No momento da negociação, a Ipê Energia registrava em sua contabilidade um saldo de ágio de R\$ 8 milhões, pago no momento da aquisição dos 33% da RGE (tal aquisição ocorreu antes de 2001). Com a aquisição o investimento na RGE passa para a seguinte estrutura:



A Escolha da Ipê Energia Como Empresa Veículo do Saldo de Ágio de R\$ 488 Milhões

20. Após o negócio, a empresa Ipê Energia será invocada como VEÍCULO do ágio (R\$ 488 milhões) e do investimento de 67% na RGE, os quais advirão de operações realizadas entre CPFL Energia e CPFL Paulista (transferência de investimento para atendimento do descruzamento societário). A Ipê Energia, por alteração contratual promovida pelo Grupo CPFL, passou a ser denominada de CPFL Serra.

Novo Pedido de Anuência à ANEEL – Operações SEM NEXO no Contexto da Segregação

21. Em dezembro de 2006, o Grupo CPFL envia à ANEEL, SEM NEXO ALGUM dentro do contexto das informações enviadas como modelagem da segregação societária, novo pedido de anuência para implementação de duas novas operações:

- a) **Capitalização da CPFL Serra** com o investimento e ágio da RGE (67%); e
- b) em seguida, **Incorporação Reversa** da CPFL Serra pela RGE.

22. Até então, de 2004 a 2006, não havia cogitação alguma de tais operações na modelagem anuída à ANEEL. O Grupo CPFL informou à ANEEL que elas seriam implementadas em conjunto com a operação de descruzamento societário.

Real Oportunidade

23. Na verdade, tais operações vieram ao cenário do descruzamento não por questões negociais, mas sim como um ato pensado do Grupo CPFL, que vislumbrou, como consequência da aquisição da empresa de participação Ipê Energia, uma real oportunidade de implementação de relevante dedução tributária, no valor de R\$ 488 milhões.
24. É importante destacar que, já em dezembro de 2006, antes de as operações serem implementadas, previu-se a incorporação da empresa que seria capitalizada. Na realidade, a intenção não era manter o investimento advindo da CPFL Energia na CPFL Serra (antiga Ipê Energia). Conforme já dito, a única intenção era atender ao disposto no inciso III do artigo 386 do RIR.

O Ano de 2007

Estudo da ANEEL

25. A ANEEL, por meio de nota técnica, faz um estudo aprofundado das novas reestruturações societárias propostas. Anui com as novas propostas, **justificando que ao final das operações os efeitos seriam idênticos ao plano original de descruzamento societário**. Além disso, enfatizou o seguinte: “A RGE CONTARÁ COM O BENEFÍCIO DO ÁGIO...”.

Conclusões

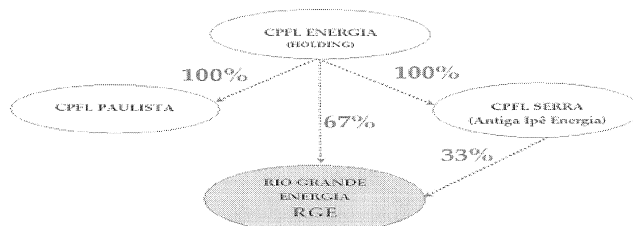
27. A operação de capitalização na CPFL Serra, mesmo sendo lícita sob o aspecto formal, sob o aspecto da intencionalidade do negócio jurídico praticado foi acéfala, sem substância. Visou outros fins que não, de fato, a participação nas atividades da RGE por meio da CPFL Serra. No momento da capitalização, inexistiram vontade e ânimo efetivo do Grupo CPFL em exercer atividade econômica de participação societária por meio de tal empresa. A intenção sempre foi manter o investimento direto da CPFL Energia na RGE, conforme as imposições legais trazidas pela Lei 10.848 e todo o plano enviado à ANEEL ainda em 2004. Mesmo antes das operações serem anuídas pela ANEEL, já havia expressa manifestação da incorporação reversa implementada, a qual levou o ágio de R\$ 488 milhões para dentro da RGE e foi a última parte do planejamento tributário. Inexistiria atendimento ao inciso III do artigo 386 se o investimento

na RGE permanecesse mantido de forma direta pela CPFL Energia, conforme planejado deste o início do processo de descruzamento e desverticalização societária. A invocação da capitalização no cenário apresentado foi um mero artifício para aproveitamento do referido ágio.

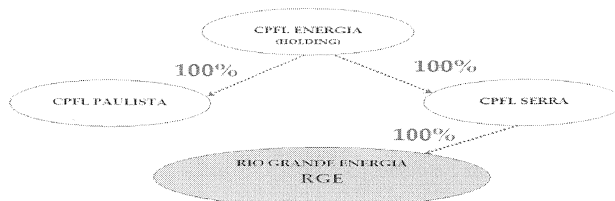
Fluxo das Novas Reestruturações

26. O Grupo CPFL então implementa as seguintes operações:

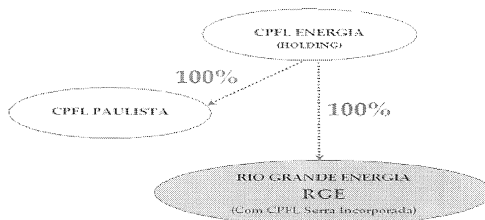
Transferência do Investimento da CPFL Paulista Para CPFL Energia



Transferência do Investimento da CPFL Energia Para CPFL Serra



Transferência do Investimento da CPFL Serra Para RGE



Destaca-se também as conclusões extraídas pela autoridade autuante a fl.

3.293:

Conclusões Sobre as Respostas Contidas na Carta Nº 0002

156. Após todas as justificativas apresentadas, conclui-se que o Grupo CPFL não conseguiu provar que a capitalização da CPFL Serra com o investimento da RGE teve outras razões econômicas e negociais além da tributária. Tal fato, prova que a capitalização foi injustificável no contexto das informações apresentadas. Não visou outras razões negociais ou econômicas. Visou somente a dedução fiscal do ágio registrado originalmente na CPFL Paulista.
157. No conjunto das informações prestadas, no que se refere aos motivos da capitalização, apresentaram-se informações desencontradas e sem nexo, incompatíveis ou inverídicas. Tais dados, considerando o conjunto das provas, para efeitos tributários, justificam a desconsideração da operação de capitalização, tendo por base as informações que já foram trazidas e as que serão descritas nos próximos tópicos.

Em 19 de fevereiro de 2018 a DRJ em Brasília - DF julgou a impugnação improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ/CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. SIMULAÇÃO. MATÉRIA JÁ JULGADA

Matéria fática enfrentada na 1ª instância administrativa não deve ser reexaminada na mesma instância. O enfrentamento deve se dar por meio de recurso voluntário para a 2ª instância administrativa. Em assim sendo, a prática de atos simulados e o abuso de direito para obtenção de vantagem tributária ofendem os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária e devem ser desconsiderados para fins tributários. É cabível o agravamento da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de reduzir ou evitar o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 2 de março de 2018 (fl. 4.266), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 2 de abril de 2018 (fl. 4.268), alegando, em síntese:

(i) nulidade da decisão recorrida em razão da ausência de fundamentação/motivação, já que o acórdão reproduz outra decisão administrativa, não tendo analisado argumentos trazidos pela Recorrente em sua defesa.

(ii) nulidade dos autos de infração em razão da ausência de fundamentação e motivação – acórdão/relatório fiscal pautados em autuação já cancelada pelo CARF.

(iii) nulidade do lançamento pelo não cumprimento dos pressupostos do ato administrativo, tendo em vista que não o Relatório Fiscal dos presentes autos (de pouco mais de uma página) não traz o embasamento fático da exigência fiscal, não havendo previsão no ordenamento jurídico pátrio que permita o “empréstimo” de auditoria fiscal, em que a descrição do fato gerador, a determinação da matéria tributável e a sujeição passiva sejam indicadas em processo administrativo distinto.

(iv) no mérito, defende a legitimidade da aquisição da Rio Grande Energia pelo grupo CPFL e posterior aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio pela Recorrente.

(v) preclusão/decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio no presente caso.

(vi) *ad argumentandum*, sustenta a inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível.

(vii) impossibilidade de aplicação da multa agravada.

(viii) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Colocado o processo em pauta nesta data, a Recorrente apresentou petição argumentando que a autuação deveria ser cancelada por força da Lei 13.655/2018, já que a decisão pela amortização do ágio ora discutida (anos-calendário 2012 e 2013) se deu com base nas orientações da época no contexto do "Plano de Desverticalização" (Lei 10.848/2004), tendo sido pautada na jurisprudência majoritária do CARF, cujas ementas transcreve.

Em razão disso, essa TO através da Resolução nº 1401000.591 de 15 de agosto de 2018, converteu o presente julgamento em diligência a fim de oportunizar à Procuradoria da Fazenda Nacional a manifestação sobre a petição de fls. 4.3794.390, garantindo-se assim a igualdade de tratamento às partes do processo.

Às fls. 4.399 dos autos – PETIÇÃO DA PFN, alegando resumidamente, as seguintes razões:

1. “O artigo 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no Processo Administrativo Fiscal”;
2. “O ato do lançamento não consubstancia “revisão” de ato da Administração, não sendo possível concluir, do art. 24 da LINDB, que o auditor-fiscal, ao efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores; ademais, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre norma geral afeta à atividade do lançamento”;
3. “Tampouco faz sentido, diante do texto normativo, concluir que os órgãos responsáveis pelo julgamento de recursos administrativos, ao “revisar o lançamento” estejam vinculados à jurisprudência majoritária existente à época dos fatos geradores”;
4. “O artigo 24 simplesmente determina que, se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada (por exemplo, emite uma licença de funcionamento, assina um contrato, autoriza um pagamento), a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou”;
5. “O Código Tributário Nacional (CTN) possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se,

nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário (art. 146). Trata-se de normatização específica quanto às questões que o art. 24 (norma geral) se propõe a regulamentar”;

6. “A Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadrando no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN”.
7. Requereu “que não sejam conhecidos os argumentos suscitados na petição de fls.5.590/5.592 e, caso conhecidos, sejam julgados improcedentes, conforme manifestação”.

O presente processo foi redistribuído a este Relator em razão da designação da Relatora original para a CSRF.

Em 12 de março de 2019 solicitou a juntada de Parecer (fl. 4421) em arquivo não paginável, que também foi apresentado em sede de memoriais. Tal parecer defende a aplicação do art. 24 da LINDB no presente julgamento.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Fato Novo - Preliminar - Aplicabilidade do Art. 24 da LINDB

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa

reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificção do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

Portanto, a descon sideração dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, fuge, a meu ver, da aplicação da norma.

Outrossim, a própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em *situação plenamente constituída*.

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicação. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o

legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandopri ncipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Além disso, no que se refere ao parecer jurídico anexado aos autos no último dia 12, além de consistir em documento novo, trata-se de parecer jurídico contratado pela Recorrente, que não vincula o julgamento deste Relator.

Outrossim, as próprias posições exaradas pelo Prof. Carlos Ari Sunfield também já foram analisadas no presente voto, e em nada inovam nem alteram a posição deste Relator sobre o tema.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Do Recurso Voluntário

O presente processo administrativo traz uma questão bem peculiar. Trata-se, como relatado, de lançamento intitulado "complementar" em que a autoridade autuante utiliza tal adjetivo para tomar emprestada não apenas a investigação efetuada nos autos do processo administrativo 11020.721280/2013-02 mas a íntegra do Termo de Verificação Fiscal, utilizando este, tal como originalmente redigido, para embasar o presente lançamento.

Referido TVF se refere à glosa de despesas com amortização de ágio registradas entre 2007 a 2011. Já os presentes autos compreendem a parcela do ágio gerado na mesma operação amortizado nos anos de 2012 e 2013.

Embora se intitule "complementar", o presente lançamento não pode ser considerado um "auto de infração complementar" no sentido legal do termo, eis que não estão presentes os requisitos nem foi seguido o procedimento legal previsto para tanto.

Nesse ponto, destaco que o auto de infração complementar é previsto no § 3º do artigo 18 do Decreto 70.235/1972, nos seguintes termos (grifamos):

Art. 18 (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O dispositivo foi assim regulamentado pelo Decreto 7.574/2011 (grifamos):

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

*§ 1o **O lançamento complementar será formalizado nos casos:***

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2o O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3o Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Analisando as hipóteses legalmente previstas que permitem a lavratura de auto de infração complementar, nos termos do § 1º acima transcrito, percebe-se que o presente caso não se coaduna com nenhuma delas. De fato, o lançamento em questão não foi motivado por apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário, nem de inclusão, na determinação do crédito tributário, de matéria devidamente identificada. Também não se trata de constatação de quaisquer fatos novos subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal.

Também é possível dizer que não se trata de auto de infração complementar já que o auto de infração em questão não foi objeto do mesmo processo em que foi tratado o auto de infração complementado e o julgamento dos litígios não foi objeto de um único acórdão, como determina a legislação de regência. Pelo contrário, o primeiro auto de infração deu origem a um processo administrativo que tramitou independentemente do presente processo.

Note-se que insistir em tratar o auto de infração objeto dos presentes autos como "complementar" seria declarar a nulidade do ato, pela completa ausência de seus pressupostos.

A verdade é que se trata, simplesmente, de glosa de despesas originadas na mesma operação societária que fora tratada em lançamento anterior, mas referentes a ano-calendário posterior, e que poderiam, como de fato foram, ser objeto de processo administrativo próprio, porque independente do primeiro.

Ocorre que, da forma como foi realizado o lançamento em questão, a autoridade autuante deixou de preencher os requisitos do ato administrativo, dando ensejo a um ato nulo. Explico.

O lançamento fiscal não deixa de ser um ato administrativo, o qual tem como um de seus elementos o motivo. Assim dispõe o artigo 50 da Lei 9.784/1999 (grifamos):

Art. 50. Os atos administrativos *deverão ser motivados*, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2o Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3o A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Do caput desse dispositivo legal depreende-se que o motivo compreende as situações de direito e de fato que levam à prática do ato administrativo no caso, a situação de direito seria a norma que embasa o ato administrativo, enquanto o pressuposto de fato representa as circunstâncias, situações ou acontecimentos que levam a Administração a praticar o ato.

O parágrafo primeiro esclarece a exigência de que o motivo seja explicitado na chamada motivação e, com base nisso, a doutrina chega a falar em um princípio da motivação ou da fundamentação. Neste sentido: "*o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.*" (Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. "Direito Administrativo", 19 ed., Atlas: 2005, p. 97).

Em resumo, o lançamento, sendo ato administrativo que afeta direitos ou interesses por excelência, não prescinde de motivo nem, por expressa previsão legal, de motivação. Se o auto de infração não indica especificamente as circunstâncias de fato que justificam a glosa da despesa, mas apenas transcreve Termo de Verificação Fiscal objeto de outro processo administrativo, não pode o lançamento subsistir, eis que teria nascido sem um dos seus elementos essenciais.

O fato de se ter simplesmente transcrito o TVF objeto do processo 11020.721280/2013-02 é incontroverso, como observou a decisão recorrida (fl. 4.254):

O que parece ter causado espécie à impugnante é que o relatório fiscal intitulado complementar não repetiu o que já estava no relatório fiscal original, contudo, no mesmo constou que havia a transcrição de todo o processo 11020.721280/2013-02, e inclusive o relatório fiscal completo.

A decisão recorrida entendeu que tal circunstância não importou nulidade *"pois, tudo foi descrito e fundamentado exaustivamente. Tanto foi assim, que a contribuinte se defendeu adequadamente, em nada tendo de prejuízo"*. (fl. 4.255). Em outras palavras, pretendeu aplicar o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo).

Ocorre que, como visto, por se tratar de ato administrativo de lançamento, não há sequer que se falar em direito de defesa, é que para se falar em direito de defesa é necessário se estar diante de um processo administrativo e este só tem início com a apresentação da impugnação pelo contribuinte, ato este que presume um lançamento regular.

A discussão aqui antecede o início do processo administrativo e nada tem a ver com direito de defesa ou com a análise de eventual ausência de prejuízo ao impugnante. A questão é de ausência de um dos elementos do ato administrativo, vício que faz com que o próprio lançamento seja natimorto.

Em resumo, não vejo, nos presentes autos, motivos de fato para o lançamento então efetuado. Há, sim, descrição de motivos de fato para o lançamento anterior, objeto do processo 11020.721280/2013-02, o qual de fato analisou o mesmo ágio, mas a autoridade autuante não poderia denominar tal lançamento de "complementar" eis que, como visto, trata-se claramente de novo lançamento, muito menos ter tomado de empréstimo tal TVF sem ao menos fazer referência a especificidades do presente lançamento, a começar pelos anos-calendário objeto da autuação, no caso, 2012 e 2013.

Assim, orientei meu voto por considerar nulo o lançamento efetuado. Não obstante, colocada a matéria em votação na Turma, restei vencido quanto à preliminar de nulidade do auto de infração, razão porque passo a me manifestar sobre a preliminar de nulidade da decisão da DRJ.

Da nulidade da decisão da DRJ

Também neste caso entendo que assiste razão à Recorrente.

Isso porque a decisão recorrida não analisou sequer um dos argumentos trazidos pela Recorrente em sua defesa, tendo se limitado a transcrever trechos da decisão de 1ª instância proferida nos autos do processo administrativo nº 11020.721280/2013-02, decisão esta que, inclusive, foi reformada por este CARF.

Ou seja, a Turma Julgadora se valeu da literalidade dos argumentos utilizados no julgamento de **outro processo** que, mesmo sendo de titularidade da Recorrente e trazendo a discussão a respeito da mesma operação, não pode ser empregado como fundamento ou motivação da improcedência da impugnação apresentada nos presentes autos, já que, como visto, trata-se de novo lançamento, independente do primeiro.

O artigo 59 do Decreto 70.235/1972 é claro em estabelecer a nulidade de decisões que operem em cerceamento ao direito de defesa, que foi o que ocorreu no caso.

A DRJ chega ao cúmulo de dizer que não pode reexaminar os mesmos fatos já julgados no processo administrativo 11020.721280/2013-02, conclusão desprovida de qualquer fundamento legal.

Pelo contrário, o artigo 145, I, do CTN prevê exatamente que uma das hipóteses de alteração de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é a impugnação do sujeito passivo.

Nesse ponto, cumpre notar que o art. 146 do CTN estabelece, inclusive, que pode haver modificação no critério jurídico do lançamento quando examinado fato gerador posterior:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Exatamente por isso, aliás, é que cada auto de infração e cada decisão administrativa precisa ter fundamentação própria, tanto de fato quanto de direito.

No caso, portanto, entendo que a decisão da DRJ não está devidamente fundamentada, razão porque deve ser anulada.

Dispositivo

Ante o exposto, vencido na preliminar de nulidade do lançamento, oriento meu voto por dar parcial provimento ao Recurso para declarar nula a decisão da DRJ, devendo os autos retornarem para nova decisão.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Redator designado.

Inicialmente, peço *vênia* para divergir do muito bem fundamentado voto do nobre colega Conselheiro Relator, exclusivamente no que tange à matéria de nulidade do lançamento de ofício, pelas razões que passo a expor.

Em matéria tributária, penso que o mencionado artigo 50 da Lei 9.784/1999, que versa sobre a fundamentação dos atos administrativos com elementos de fato e de direito, deve ser interpretado em conformidade sistemática com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto nº 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

§ 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. - grifei

É cristalino que as normas tributárias mencionadas veiculam de forma específica os requisitos de existência e validade para o lançamento de ofício, no que diz respeito à motivação do ato administrativo de lançamento.

Portanto, impende verificar se o ato realizado cumpriu os requisitos normativos.

É oportuno lembrar que os lançamentos de ofício de glosa em 2012 e 2013 referem-se à repercussão nas bases de cálculo de CSLL e IRPJ das amortizações de ágio surgido em operações societárias ocorridas em período anterior. Dito de outra forma, a matéria tributável é a amortização de ágio - que a fiscalização entendeu indevida - nos anos de 2012 e 2013, embora tenha relação de causalidade com eventos em períodos anteriores.

Portanto, a verificação da existência do ato administrativo requer o exame dos requisitos legais supra, em relação à dedutibilidade do ágio em 2012 e 2013.

Todavia, em relação à validade do ato administrativo de lançamento, é vedado à autoridade administrativa agir com menoscabo do direito de defesa. Neste diapasão, para que haja uma perfeita compreensão da infração pretensamente cometida, ou seja, para a compreensão da razão pela qual seriam indedutíveis as ditas amortizações, é preciso que a fiscalização exponha a razão pela qual os atos societários teriam gerado um ágio indedutível.

Início com a verificação dos requisitos para a existência do ato administrativo de lançamento.

Compulsando os autos, constato que os lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL objetos do presente processo encontram-se acostados nas folhas 4123 a 4144.

Nos autos de infração que serviram de instrumento para o lançamento de ofício, a autoridade lançadora: (i) especificou de forma correta os tributos (IRPJ e CSLL); (ii) nomeou as infrações identificadas no procedimento fiscal (*Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL e Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do lucro real*); (iii) determinou os períodos de apuração e as datas da ocorrência dos fatos jurídicos tributários (31/12/2012 e 31/12/2013); (iv) demonstrou as bases de cálculo e os montantes apurados de ofício; (v) descreveu sinteticamente os fatos apurados e remeteu expressamente ao relatório anexo para o detalhamento das razões de fato e de direito.

No Termo de Verificação, observa-se inequivocamente que o procedimento fiscal apurou as infrações ocorridas em 2012 e 2013, não se confundindo com as apurações levadas a efeito em procedimento fiscal anterior. É o que se pode observar no seguinte trecho do TVF:

4. Visando proceder ao referido complemento, o fisco emitiu Termo de Início de Fiscalização constante às páginas 3996 a 3998. Em resposta (3999 a 4003) foram apresentados, dentre outros, documentos que seguem, relacionados de forma específica com a presente autuação:

DOCUMENTO	CONTEÚDO	PÁGINAS
1	<i>Livro de Apuração do Lucro Real 2012</i>	<i>4004 a 4045</i>
2	<i>Livro de Apuração do Lucro Real 2013</i>	<i>4046 a 4104</i>
3	<i>Razão Ágio 2012</i>	<i>4105</i>
4	<i>Razão Ágio 2013</i>	<i>4108</i>
5	<i>Razão Provisão Ágio 2012 e 2013</i>	<i>4106 e 4107</i>

5. Na referida intimação, o fisco redigiu ainda a seguinte solicitação de confirmação (3996):

Em complemento a tais documentos, o fisco solicita à intimada que confirme se os efeitos tributários evidenciados no Processo 11020.721280/2013-02 foram os mesmos para as parcelas de ágio escrituradas na intimada nos anos de 2012 e 2013. Havendo

necessidade, apresentar outras informações adicionais necessárias ao pleno entendimento de tais efeitos nos referidos anos.

6. Em resposta (4000) a tal solicitação a autuada informou o seguinte:

A intimada informa que, nos anos de 2012 e 2013, procedeu com a dedutibilidade da parcela do ágio, que é o mesmo procedimento espelhado nos anos de 2007 a 2011, e que foram objeto de análise no processo administrativo 11020.721280/2013-02.

7. Em resposta (4112) a nova intimação (4109 e 4110) houve confirmação dos valores totais deduzidos. Com base nos dados prestados o fisco constituiu o crédito tributário complementar constante nos autos de infração (4123 a 4144). Para tanto, foram considerados os critérios de cálculo adotados na autuação original. Ou seja, os valores das autuações tiveram por base as deduções procedidas no LALUR (4015, 4016, 4072 e 4073) reduzidas dos ágios de R\$ 88 milhões e R\$ 8 milhões, conforme demonstrado nos critérios de cálculo contidos na conclusão explicitada no parágrafo 29 da página 3679 combinado com a tabela atualizada apresentada pelo sujeito passivo na página 4112. - grifei.

Salta aos olhos que a fiscalização apurou de forma específica os fatos jurídicos ocorridos em 2012 e 2013.

A autoridade competente verificou a ocorrência do fato gerador e determinou a matéria tributável ao descrever os fatos ocorridos em 2012 e 2013 (deduções indevidas de amortização de ágio), fazer o devido enquadramento legal, apurar as bases de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

Concluo, em relação à matéria controvertida, que os autos de infração, no que respeita à existência do ato administrativo, ostentam todos os predicados necessários para o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, conforme o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Mas, diferentemente da posição adotada pelo nobre Conselheiro Relator, entendo ser preciso examinar se houve cerceamento de defesa, ou seja, se a forma simplificada adotada pela fiscalização causou prejuízo à perfeita compreensão das infrações.

Voltando-se ao trecho do TVF reproduzido acima, fica claro que foi dada oportunidade para que o contribuinte se manifestasse e informasse se procedeu, em relação à dedução das parcelas de ágio, nos anos de 2012 e 2013, da mesma forma que havia procedido nos períodos anteriores. E o contribuinte confirmou que procedeu em 2012 e 2013 da mesma forma como havia procedido nos anos 2007 a 2011.

Diante da afirmação do contribuinte, a fiscalização, ao invés de repetir todos os fatos e argumentos minuciosamente descritos no Termo de Verificação Fiscal anterior, que já era de conhecimento do contribuinte, simplesmente adotou as mesmas razões, juntou todos os elementos de prova do outro processo e fez expressa remissão ao TVF anterior:

Conforme documentos constantes às páginas 1 a 3995, os documentos instruídos no processo 11020.721280/2013-02

foram integralmente anexados ao presente processo complementar.

[...]

Portanto, para entendimento do crédito ora lançado será necessário a leitura das provas anexadas ao processo original. As argumentações para formalização do crédito original aplicam-se integralmente ao presente processo complementar.

A juntada de todos os elementos do processo anterior e a remissão expressa colocaram à disposição do contribuinte todos os elementos de fato e de direito necessários para a perfeita compreensão das infrações apuradas.

Assim, também não vislumbro qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, nos termos do artigo 59 do CTN. A pugnante e detalhada defesa apresentada na impugnação e no recurso voluntário demonstram inequivocamente que o contribuinte compreendeu plenamente as infrações que deram causa aos lançamentos de ofício.

Conclusão.

Voto por afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira