



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

Processo n° 13896.722672/2013-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.180 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO
Recorrente VENBO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Petição apresentada fora do prazo não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento e não suspende a exigibilidade do crédito tributário, salvo se suscitada a tempestividade como preliminar.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

A ausência de pagamento antecipado, ou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inc. I, do mesmo diploma legal, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

INCORPORAÇÃO. ÁGIO INTERNO. ÁGIO INEXISTENTE E DECORRENTE DE ATOS ARTIFICIAIS. GLOSA.

É indedutível a amortização de despesa a título de ágio, gerado internamente e apurado mediante atos artificiais desprovidos de propósitos negociais que não sejam a própria economia tributária fraudulenta buscada pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco.

TRIBUTOS DECORRENTES. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, estende-se, no que couber, ao lançamento da CSLL, quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no que for concomitante com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1499389/PB e REsp 1496354/PR.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário da pessoa jurídica autuada em relação à tempestividade da impugnação e negar-lhe provimento. Em relação ao recurso dos responsáveis solidários: i) por maioria de votos, manter a responsabilidade dos coobrigados. Vencidos os Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto que votaram para excluí-los da relação jurídico-tributária. Os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Gilberto Baptista votaram pelas conclusões; ii) Por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência; e: iii) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada até o limite da concomitância com a multa proporcional. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Gilberto Baptista e Demetrius Nichele Macei, que votaram por cancelar integralmente essa penalidade.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Roberto Silva Júnior.

Relatório

VENBO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA. recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 01-30.317 lavrado pela 1ª Turma da DRJ em Belém que não conheceu de sua impugnação por ser considerada intempestiva.

RICARDO FIGUEIREDO BOMENY e RÔMULO BORGES FONSECA também recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 01-30.317 lavrado pela 1ª Turma da DRJ em Belém que julgou improcedentes as impugnações por eles apresentadas.

Por bem refletir o litígio, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

I – DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Multa Isolada, referente aos anos-calendário de 2007 e 2008, com os lançamentos discriminados no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até .12.2013).

TRIBUTO	IMPOSTO-R\$	JUROS DE MORA-R\$	MULTA – R\$	MULTA ISOLDA – R\$	TOTAL – R\$
IRPJ	3.300.728,15	1.770.271,01	4.951.092,23	1.974.817,27	11.996.908,66
CSLL	1.202.640,98	644.682,12	1.803.961,48	716.873,80	4.368.158,38
TOTAL					16.365.067,04

O **Contribuinte** tomou ciência do auto de Infração em 17/12/2013. (fl. 1.414).

O Responsável solidário **Ricardo Figueiredo Bomeny** tomou ciência em 19/12/2013 (fl. 1.413).

O Responsável solidário **Rômulo Borges Fonseca** tomou ciência em 14/01/2014. (fl. 1.416).

II– DAS INFRAÇÕES LANÇADAS

01. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:

01 – AMORTIZAÇÃO

VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Amortização indedutível de ágio, conforme relatório fiscal em anexo

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fato

Valor Apurado

Multa

<i>Gerador</i>	<i>(R\$)</i>	<i>(%)</i>
31/12/2007	3.672.000,00	150,00
31/12/2008	3.672.000,00	150,00

.....
.....

Glosas das exclusões mensais do lucro real de valor R\$594.000,00, efetuadas nos livros de apuração do lucro real de 2007 e 2008, sob o histórico "MANUTENÇÃO DO PL CONFORME LANÇAMENTO NO LIVRO DIÁRIO NA CONTA 1.3.3.2.08", totalizando R\$7.128.000,00 em 2007 e 2008.

.....
.....

O CONTRIBUINTE lançou, na apuração do resultado dos anos calendário 2007 e 2008, despesas irregulares, relativas à amortização de ágio gerado artificialmente dentro do próprio grupo societário, bem como promoveu exclusões irregulares na apuração do lucro real, relativas ao mencionado ágio fictício, conforme será detalhado na sequência.

Em apertada síntese, esta fiscalização constatou a realização de planejamento tributário abusivo, levado a efeito por intermédio de transações societárias simuladas, entre o CONTRIBUINTE, doravante citado apenas como VENBO, e empresas do mesmo grupo econômico, geridas pelos mesmos administradores, a saber, 22N PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.720.382/0001-77, doravante 22N, PERONIA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 08.258.684/0001-38, doravante PERONIA, e BRAZIL FAST FOOD CORP, CNPJ 05.714.446/0001-00, doravante BRAZIL FAST FOOD.

02 – EXCLUSÃO/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL –

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2007	7.128.000,00	150,00
31/12/2008	7.128.000,00	150,00

.....
.....

Glosas das despesas mensais de valor R\$306.000,00, efetuadas na conta 551205 - INCORPORAÇÃO PERONIA, totalizando R\$ 3.672.000,00 em 2007 e 2008.

A combinação das duas tabelas anteriores permite concluir que o CONTRIBUINTE aproveitou o ágio proveniente da incorporação da PERONIA para efetuar, na apuração do lucro real, exclusões mensais de R\$594.000,00, totalizando R\$1.782.000,00 no

trimestre, R\$7.128.000,00 no ano e R\$35.640.000,00 em 60 meses, ao mesmo tempo em que também lançou despesas de ágio na conta de resultado 551205 -INCORPORAÇÃO PERONIA, em valores mensais de R\$900.000,00 a crédito e R\$594.000,00 a débito, resultando em uma despesa mensal de R\$306.000,00. totalizando R\$918.000,00 no trimestre, R\$3.672.000,00 no ano e R\$18.360.000,00 em 60 meses.

Resumindo, o CONTRIBUINTE além de aproveitar-se do ágio fictício de R\$35.640.000,00, através de exclusões mensais de R\$594.000,00 durante 60 meses, reduziu ainda mais a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de despesas mensais de amortização do mesmo ágio, de R\$306.000,00 durante 60 meses, resultando no aproveitamento total indevido de ágio no valor mensal de R\$900.000,00, R\$2.700.000,00 no trimestre, R\$10.800.000,00 ao ano e R\$54.000.000,00 em 60 meses.

As tabelas da sequência, extraídas das escriturações contábeis digitais dos anos calendário 2008 e 2009, apresentadas pelo CONTRIBUINTE no sistema SPED, mostram que os lançamentos de despesas mensais na conta 551205 - INCORPORAÇÃO PERONIA, efetuadas a título de amortização de ágio decorrente de incorporação da PERONIA, resultam em despesas mensais de R\$306.000,00 e anuais de R\$3.672.000,00.

03 – MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/ DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

.....
.....

A glosa das exclusões e das despesas detalhadas no item anterior afeta a determinação das bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos anos calendário de 2007 e 2008, conforme mostrado nas tabelas da sequência, resultando na apuração de valores de IRPJ e de CSLL que deixaram de ser efetivamente recolhidos pelo CONTRIBUINTE.

MULTA ISOLADA – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

<i>Fato Gerador</i>	<i>Multa R\$</i>
31/12/2007	1.171.586,43
31/01/2008	113.894,43
29/02/2008	107.086,96
31/03/2008	5.634,77
30/06/2008	169.731,69
31/07/2008	226.137,22
31/08/2008	150.338,96
30/09/2008	30.406,81

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA ISOLADA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

<i>Fato Gerador</i>	<i>Multa R\$</i>
31/12/2007	425.332,69
31/01/2008	40.500,00
29/02/2008	38.911,31
31/03/2008	2.388,52
30/06/2008	61.728,88
31/07/2008	82.223,93
31/08/2008	54.482,82
30/09/2008	11.306,45

04 - DA MULTA QUALIFICADA

O CONTRIBUINTE praticou condutas que caracterizam a prática de sonegação e fraude nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, cujo teor transcreve-se na sequência, contendo grifos desta fiscalização nos textos aplicáveis ao caso em tela.

Ari. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais:

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Os sócios administradores da VENBO praticaram atos que denotam o evidente intuito de sonegação e fraude nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, posto que promoveram uma artificial reestruturação societária destinada a gerar um expressivo ágio fictício de R\$54.000.000,00, convenientemente utilizado para reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos períodos de 01/2007 a 12/2011.

As evidências relatadas no item 2 do presente termo apontam que o CONTRIBUINTE e seus administradores não praticaram tais atos de forma involuntária, desavisada ou por mero erro, posto que a sequência de transações foram realizadas mediante instrumentos jurídicos complexos, devidamente assinados pelos sócios administradores e valendo-se da utilização de empresas de prateleira fornecidas pelos consultores que prestaram o serviço de planejamento tributário.

Cabe também destacar que o CONTRIBUINTE não se limitou a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no montante relativo ao ágio fictício originalmente arquitetado, no valor de R\$ R\$35.640.000,00, posto que foi além na fraude e sonegação contra o Fisco, aproveitando

para lançar despesas de amortização de ágio que alçaram a redução das bases de cálculo para o montante de R\$54.000.000,00. conforme relatado no item 2 do presente termo.

Diante do exposto, esta fiscalização aplicará a multa qualificada de 150%. prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, c/c art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, sobre os créditos tributários constituídos em decorrência da glosa das exclusões e das despesas relativas à amortização de ágio. em procedimento formalizado dentro do AUTO DE INFRAÇÃO do processo digital 13896.722672/2013-15.

05 – DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, esta fiscalização responsabilizará pelos créditos tributários ora lançados, de forma solidária com o CONTRIBUINTE e pessoal, os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores. RÔMULO BORGES DA FONSECA, CPF 342.145.347-00, e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, CPF 008.979.327-73.

A responsabilidade solidária e pessoal dos mencionados sócios administradores é atribuída com base no Inciso I do art. 124 e no Inciso III do art. 135 do CTN, a seguir transcritos, uma vez que os mesmos tinham evidente interesse financeiro no resultado dos atos praticados com infração à lei.

Art. 124 São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

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

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

Os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores, RÔMULO BORGES DA FONSECA, CPF 342.145.347-00, e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, CPF 008.979.327-73, serão cientificados pessoalmente dos créditos tributários ora lançados, mediante encaminhamento de cópias do presente termo e do AUTO DE INFRAÇÃO do processo digital 13896.722672/2013-15, bem como de termos de sujeição passiva solidária, com abertura de prazo para que apresentem impugnação contra o feito, na forma do art. 3º da Portaria RFB 2.284/10.

III - DA IMPUGNAÇÃO – DO CONTRIBUINTE – VENBO COMÉRCIO DE ALIMENTOS

Em 17/01/2014, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fl. 2.022/2.369), e alega em síntese:

1 – DA TEMPESTIVIDADE

Conforme disposto no artigo 15, do PAF, o trintídio para oferecimento de impugnação ao Auto de Infração se inaugura com a intimação do contribuinte. Tendo a Impugnante sido intimada apenas em 19.12.2013 (quinta-feira), o referido prazo findará em 18.01.2014 (sábado), estendendo-se até o primeiro dia útil subsequente, 20.01.2014 (segunda-feira).

Oferecida antes do transcurso do prazo, infere-se a tempestividade da presente impugnação.

2 – DA AUTUAÇÃO

.....
.....

A constatação do i. Fiscal, contudo, é absolutamente equivocada e, conforme será demonstrado adiante, encontra-se viciada por preconceitos perigosamente simplistas, gerados por uma visão distorcida que de antemão, em notório prejulgamento, parte da premissa de caracterização como prática de fraude e sonegação toda e qualquer operação de reorganização societária que tenha promovido o surgimento, e posterior aproveitamento fiscal, de ágio fundado em goodwill.

Diante disso, a Impugnante se dedicará a demonstrar que a operação de reestruturação societária por que passou o grupo econômico em que está inserida, foi realizada (a) com firme propósito negocial, (b) calcada em laudos e avaliações técnicas realizadas por empresas especializadas de renome internacional, (c) de acordo com as normas legais vigentes à época, (d) através de práticas e atos tornados públicos, na medida das exigências dessa legislação, (e) em consonância com as melhores práticas contábeis e (f) sem prejuízo ao erário, tendo gerado o recolhimento de imposto de renda sobre a reavaliação do empreendimento, logo, (g) de forma lícita e economicamente coerente.

.....
.....

3 – RAZÕES DE ORDEM ECONÔMICA PARA A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA.

- O controle da Venbo era exercido por uma holding – Brasil Fast Food Corporation;
- A BFF corp. era obrigada a manter o valor do investimento registrado o Banco Central do Brasil – Em virtude de ser a Venbo controlada por empresa estrangeira, a legislação lhe impunha uma série de restrições (ver art. 39 da Lei 4.131/1962);
- O montante do investimento da BFF Corp. na Venbo registrado no BACEN ser na época, por um lado, **superior ao valor contábil da Venbo** (que possuía PL negativo), e, por outro, **inferior** ao efetivo valor de mercado da Venbo;
- Essas gravíssimas distorções causavam muitos prejuízos ao empreendimento, e sua correção constituiu um dos pilares, um dos motivos mais relevantes na reestruturação das empresas;
- Em face disso, foi tomada a decisão de corrigir essa grave distorção, de tornar visível e efetiva, jurídica e contabilmente, a realidade econômica do negócio, a verdadeira dimensão de seu tónus empresarial:

*E, para lograr tal desiderato, teve a sociedade holding BFF Corp de proceder a uma avaliação da Venbo, levada a efeito com todo rigor técnico pela Deloitte, para em seguida conferir as quotas da Venbo por esse mesmo valor ao capital de uma nova holding brasileira, **apurando nessa operação um ganho e recolhendo o imposto de renda incidente pela diferença a maior entre o valor da avaliação e o do investimento que originariamente realizara!***

Assim, prima facie nota-se que nenhum resquício de artificialidade conteve a operação de que se originou o ágio do investimento na Venbo.....

Tais fatos sugeriam, portanto, a formação de uma holding brasileira para o Grupo e a reavaliação do investimento de forma a refletir, pelas melhores práticas contábeis, o real valor de mercado do negócio Bob's. Criar esta holding brasileira permitiria a flexibilidade necessária para ingresso na Bolsa de valores brasileira, então em estudos, ingresso de novos sócios, tomada de empréstimos, etc.

.....
.....

- Em 2006 com o objetivo da reestruturação do Grupo, desta vez com fundamento em outra razão de cunho operacional:

a segregação das atividades como forma de obter ganhos de eficiência, com a otimização de cada empreendimento, sob o conceito de alocação de recursos e focos em função de cada atividade distinta.

Contratou os serviços da Deloitte Touche Tomhatsu para dar forma a operação, que após os estudos chegou a conclusão da necessidade de criação de uma holding brasileira, com uma nova estrutura societária para o grupo.

*Dessa maneira, deu-se, em 11.12.2006, o **primeiro passo no sentido da reestruturação do Grupo Bob's,***

com a aquisição de empresa até então não operacional, com estrutura societária que atendia aos interesses do Grupo, a 22N Participações Ltda. Registre-se que esta sociedade, em 12.10.2007, passou a ser denominada "BFFC do Brasil Participações Ltda." (doe. 05) e, em 25.04.2011, "BFFC do Brasil - Comércio e Participações Ltda." (doe. 02), estando ativa até os dias atuais.

A 22N, portanto, foi adquirida pela BFF Corp e pelos Srs. Ricardo Bomeny e Rômulo Borges da Fonseca, com o objetivo de dar corpo à nova holding do Grupo, a BFFC do Brasil. Em razão disso, a BFF Corp transferiu a participação que detinha na Venbo para a 22N, aportando-a em aumento de capital.

Como dito, a transferência da participação na Venbo da BFF Corp para a 22N foi realizada adotando como base o valor de mercado da Venbo apurado no laudo de avaliação econômico-financeira elaborado pela Deloitte, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura (**goodwill**) do negócio, qual seja, R\$54.000.000,00 (cinqüenta e quatro milhões de reais).

A 22N ao receber a participação na Venbo pelo valor de R\$54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões) conforme mencionado no tópico anterior, e seguindo as determinações do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, desdobrou o custo de aquisição entre o ágio e o valor do Patrimônio Líquido Contábil da Venbo, que na ocasião era negativo. Resultou desse processo que todo o valor do investimento recebido pela 22N teve o **tratamento de ágio com base na expectativa de rentabilidade futura**, com base no laudo mencionado. **(grifamos)**

- A operação resultou em ganho de capital para a BFF Corp., que apurou e recolheu o IR ganho de capital (doc. 06) no valor de R\$ 281.324,88 (principal R\$ 278.567,07, e juros de mora R\$ 2.757,81);

Concluída essa etapa, cogitou-se da caracterização da 22N como uma empresa com atividade própria, de gestão de marcas e realização de novas aquisições para o Grupo, atividade que exerce até os dias atuais (como BFFC do Brasil). Assim, continuando o projeto de segregação de atividades, optou-se por adquirir uma nova sociedade, a Peronia Participações Ltda., que serviria como holding pura para as principais atividades do Grupo (franquia, lojas próprias e imobiliária), resultante da cisão da Venbo (etapa **final da reestruturação**), e que recebeu da 22N um

aporte de capital com as quotas do capital da Venbo anteriormente recebidas da BFF Corp pelo mesmo valor por que a 22N havia recebido

..... a Peronia adotou o mesmo procedimento contábil da 22N, reconhecendo o mesmo ágio anteriormente refletido nos livros da 22N.

Além disso, e com base nas técnicas contábeis adotadas à época, a Peronia constituiu uma provisão para desvalorização do ágio no exato valor do mesmo, ou seja, R\$ 54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões de Reais). Destaque-se que a validade desta prática foi posteriormente refletida na Resolução CFC nº 1.139/08, do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.8 — Ativo Intangível, a qual estabelece, em seu tópico 47, o seguinte:

"Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (Goodwill) gerado internamente

47. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

48. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade." (grifos originais)

Dessa maneira, foi constituída, como dito acima, uma provisão para tornar o ágio neutro nas demonstrações financeiras da Peronia e do Grupo. Referida provisão não afetou a base fiscal da empresa uma vez que sua natureza foi de provisão indedutível.

Atendendo-se novamente à boa prática contábil, a Sociedade constituiu um ativo diferido no valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) - correspondentes a aproximadamente 34% (trinta e quatro por cento) do valor da provisão constituída (R\$54.000.000,00) - a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Diferidos (expectativa de dedutibilidade futura por ocasião das amortizações do ágio), tendo como contrapartida a despesa de Imposto de Renda e CSLL nos resultados.

- Ocorre que a etapa seguinte, que consistia na cisão da Venbo com a segregação das atividades, mostrou-se inviável naquele momento.(informando um dos impedimentos, que consistia na impossibilidade de a Venbo obter Certidão Negativa de Débitos - CND previdenciária, necessária para a realização de tal ato)

Com isso, demonstrou-se desnecessária a manutenção da Peronia

dentro do organograma do Grupo, sendo conveniente em termos societários promover a incorporação desta pela Venbo (doc. 08).

Registre-se que, naquela ocasião, constava no balanço da Peronia o registro contábil do investimento na Venbo, segregado da seguinte maneira:

<u>ATIVO</u>	<u>R\$18.361.000,00</u>
Caixa	R\$1.000,00
Participação em empresa controlada (Venbo)	R\$0,00
Ágio em empresa controlada (Venbo)	R\$54.000.000,00
Provisão redutora do ágio	(R\$54.000,00,00)
ATIVO DIFERIDO	R\$18.360.000,00

<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	<u>R\$18.361.000,00</u>
Capital social integralizado	R\$54.001.000,00
Lucros acumulados	(R\$35.640.000,00)

O ágio lançado no ativo da Peronia, cabe registrar, foi apurado em virtude da reavaliação de ativo, pela BFF Corp, correspondente à participação societária na própria Venbo, tendo surgido na 22N e sido transferido para a Peronia em virtude do segundo passo da reestruturação societária planejada para o Grupo.

Isto significa que uma vez esclarecidas as motivações empresariais e o suporte técnico que deram substância às operações de que se originou o ágio, segue-se que os atos subsequentes descritos são desdobramentos que não tem o condão de macular a legitimidade de constituição do ágio.

Ora, caso a motivação da operação fosse exclusivamente o benefício fiscal, bastaria que (i) após a transferência do investimento na Venbo para a 22N, com ágio fundado em goodwill, fosse (ii) realizada a incorporação da 22N na Venbo, ou o contrário. O ágio poderia ser da mesma forma aproveitado, sem a necessidade de todas essas transformações no Grupo Bob's!(grifo original)

Apresentado o cenário em que foi modelada e posta em prática a reorganização societária do Grupo Bob's no final do ano de 2006 e início de 2007, fica nítido que o surgimento do ágio posteriormente amortizado pela Venbo foi consequência, e não causa, de toda a reestruturação. **A operação como um todo, conforme se vê, é consideravelmente mais complexa que aquela apresentada no simplório relato da fiscalização; o i. Fiscal focou em operações isoladas, sem avaliar a movimentação societária de**

maneira sistemática, isso certamente não por falta de capacidade, mas por uma preconcebida condenação da reestruturação. (grifo original)

.....
.....
Esta demonstração fática, por si, já reflete a substância econômica da reorganização, cujo sucesso, a propósito, está muito atrelado à boa condução técnica anterior à sua realização (fundada em sólida avaliação e projeção dos negócios).

.....
.....
Repita-se: essa complexidade da reestruturação societária levada a cabo pela Impugnante foi ignorada pela fiscalização, que se ateve a elementos pró-forma, como o modo de aquisição das sociedades, na tentativa de atribuir a toda a operação ares de ilicitude, sob o rótulo de fraude e sonegação fiscal, o que, data venia, constitui verdadeiro absurdo!

Feitas essas ponderações, a Impugnante dedicar-se-á a demonstrar, ponto a ponto, os equívocos cometidos pela fiscalização.

4 – APROVEITAMENTO FISCAL FISCAL DO ÁGIO – Legalidade da apuração e aproveitamento do ágio pela

Venbo.

O artigo 20, do DL 1.598/77 estabelecia as diretrizes para verificação do ágio na aquisição de participações societárias da seguinte forma:

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

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

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

§1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os

seguintes, seu fundamento econômico:

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

[...]

§3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Por seu turno, o artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, previa que a pessoa jurídica que absorvesse patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detivesse participação societária adquirida com ágio apurado por expectativa de rentabilidade futura (goodwill - alínea "b", do § 2º, do art. 20, do DL nº 1.598/77), poderia amortizá-lo, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. A alínea "b", do artigo 8º, subsequente, autorizava esta amortização também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária.

.....incorporação da Peronia pela Venbo, tendo em vista que o ágio surgido na 22N foi apurado com fundamento em rentabilidade futura, com base em laudo formulado por empresa independente e de renome no mercado, a Venbo procedeu, na forma do artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, à sua amortização.

Note-se, portanto, que, além de a reestruturação societária ter sido realizada com base em firmes propósitos negociais, o ágio posteriormente amortizado pela Impugnante foi apurado e aproveitado com **integral observância das normas legais vigentes à época.**

5 – CADEIA DE EQUÍVOCOS QUE REDUNDARAM NA AUTUAÇÃO.

a) "o CONTRIBUINTE [...] deixou de apresentar os livros DIÁRIO, CAIXA e LALUR de 2005, 2006 e 2007 da empresa PERONIA [...].»

A guarda dos livros referentes a 2006, portanto, deveria ser mantida somente até o ano de 2012, data anterior à de início dessa fiscalização. Já em 2007, a empresa havia sido incorporada, compartilhando a escrita contábil da Impugnante.

b) "O CONTRIBUINTE, [...] deixou de esclarecer a origem da provisão redutora de ágio na PERONIA, no valor de R\$35.640.000,00, bem como deixou de apresentar a documentação

comprobatória dos pagamentos efetuados pelas partes envolvidas para quitação das transações envolvendo a PERONIA e a VENBO."

- A Peronia constituiu a provisão para desvalorização do ágio no exato valor dele, ou seja, R\$ 54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões de Reais);

- A Sociedade constituiu ainda um ativo diferido no valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) -correspondentes a aproximadamente 34% (trinta e quatro por cento) do valor da provisão constituída (R\$54.000.000,00);

c) **"Observam-se coincidências no valor do capital das empresas 22N e PERONIA, bem como de seus sócios e endereços, evidenciando tratar-se de empresas de prateleira abertas pelo prestador de serviços de consultoria no planejamento tributário. [...] indícios da falta de propósito negocial nas transações efetuadas."**

.....
.....

A forma de aquisição e a identidade dos quadros societários originários das empresas não são suficientes para contaminar toda a operação, principalmente porque não há qualquer vedação na legislação com relação à aquisição de sociedades da forma como realizada. Na ocasião, foi oportunizada a aquisição dessas sociedades, as quais se apresentavam regulares em sua constituição e funcionamento, o que se demonstrou um modo mais célere e menos oneroso — tendo em vista a habitual burocracia na constituição de novas sociedades - de se conduzir a reorganização societária.

Fica evidente o intuito do Fiscal de, a partir de argumentos vazios de conteúdo, trazer a reorganização do Grupo Bob's para a vala comum da sonegação e fraude em que são lançados os planejamentos abusivos, o que claramente não cabe no presente caso.

d) **"o expressivo aumento de capital na 22N, no valor de R\$54.000.000,00, não decorreu de qualquer transação de compra e venda, posto que ninguém pagou algo a alguém, tratando-se de mera reavaliação do ativo que representava as quotas da VENBO, decorrente de acordo interno entre os sócios comuns à 22N e à VENBO, sem qualquer agente externo, portanto, não há que se falar em geração ou pagamento de ágio nesta transação."**

Para organizar o raciocínio neste ponto, é importante ter em mente que o aumento de capital foi realizado pela BFF Corp na 22N. Dessa maneira, a reavaliação do investimento na Venbo ocorreu em momento anterior ao aporte em questão, gerando, como já mencionado, ganho de capital submetido à tributação pela BFF Corp. essa reavaliação e aporte das quotas da Venbo, como visto, atendeu a vários propósitos substanciais no interesse límpido e cristalino do empreendimento.

Com a transferência da participação na Venbo, por aporte de capital, para a 22N, esta procedeu aos lançamentos contábeis próprios à aquisição de

investimento, observando a forma prescrita no artigo 20, do DL 1.598/77, já mencionado. Assim, segregou o montante do investimento em "valor de patrimônio líquido" e "ágio na aquisição".

A vedação à apuração do ágio nesse evento, sob o fundamento de que "ninguém pagou algo a alguém", não possui correspondente em lei.

-
.....
- e) o planejamento tributário é consumado em 2911212006, na 25ª alteração da VENBO, na qual ocorre a incorporação da PERONIA na VENBO, cujo capital é aumentado em R\$18.361.000,00, valor do patrimônio líquido da incorporada. No mesmo instrumento ocorre o ingresso da 22N, a título gracioso, ficando a mesma com R\$27.643.003,27 do capital da VENBO, e RÔMULO BORGES DA FONSECA e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY com R\$0,01 cada."**

Não houve planejamento tributário consumado em 29/12/2006. Tampouco a reorganização societária do Grupo Bob's se encerrou com a incorporação da Peronia. A segregação das atividades do Grupo em 3 (três) sociedades distintas, como previa a segunda etapa da reestruturação, não foi possível à época, conforme demonstrado, mas vem se desenhando ao longo dos anos, tendo, hoje, em vias de ser concluída, com um ou outro ajuste de caráter gerencial.

.....
.....

Ademais, destaque-se que o ingresso da 22N na Venbo não ocorreu "a título gracioso", como sustenta o Fiscal. A aquisição de quotas da incorporadora pelos sócios da sociedade incorporada é consequência natural da extinção desta sociedade (v. artigo 224, inciso I, da Lei 6.404/76).

Conforme consta no ato de incorporação, a versão do acervo líquido para a Venbo originou aumento de capital cuja contrapartida para os sócios da sociedade incorporada foi a proporcional aquisição de quotas da incorporadora.

- f) "o CONTRIBUINTE além de aproveitar-se do ágio fictício de R\$35.640.000,00, através de exclusões mensais [...], reduziu ainda mais a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de despesas mensais de amortização do mesmo ágio [...], resultando no aproveitamento total indevido de ágio no valor mensal de R\$900.000,00, R\$2.700.000,00 no trimestre, R\$10.800.000,00 ao ano e R\$54.000.000,00 em 60 meses."**

Como se viu, o surgimento e o aproveitamento fiscal do ágio foram realizados corretamente pela Venbo, não havendo que se falar em "ágio fictício". A forma como o ágio foi tratado internamente, pela contabilidade, seguiu as práticas mais adequadas adotadas no período, consistindo no seguinte:

i. O ágio foi lançado em conta do ativo da Venbo, no valor de R\$54.000.000,00, acompanhado de uma provisão redutora do ágio em igual montante.

ii. Como "ativo diferido", foi lançado o valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) - 34% (trinta e quatro por cento) do total da provisão constituída. Este lançamento de R\$18.360.000,00 foi convertido mensalmente, na proporção de 1/60, em "despesa de amortização do ágio" (R\$306.000,00/mês).

iii. Além disso, o montante de R\$35.640.000,00, resultou na realização de exclusões na apuração do Lucro Real, também na proporção de 1/60 (R\$594.000,00/mês).

Este procedimento resultou no aproveitamento fiscal do montante exato do ágio apurado no curso da operação de reestruturação societária, nada havendo de irregular no seu tratamento contábil.

6 – ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

a) Imputação infundada da prática de fraude e sonegação

..... um dos requisitos essenciais para a configuração de uma conduta como fraude ou sonegação é a **demonstração cabal da existência de dolo específico**¹, ou seja, é imprescindível, para o enquadramento em qualquer um dos tipos legais, a exposição clara e inequívoca de que a ação ou omissão foi empreendida com a intenção de burlar a norma. Para tanto, não basta

No presente caso, não há qualquer prova de que a reestruturação se deu com a intenção de se auferir algo vedado pela legislação, pelo contrário, com o intuito de demonstrar a suposta prática de ilícito tributário o Fiscal utilizou pré-conceitos completamente infundados como se fossem indícios de fraude ou de sonegação, retratados nas seguintes assertivas, outrora citadas: "empresas do mesmo grupo econômico"; "posto que ninguém pagou algo a alguém"; "não parece ser razoável uma empresa cobrar ágio de si mesma"; e "empresas fornecidas como se fossem mercadorias em uma prateleira".

As "evidências" elencadas pela fiscalização são na verdade suposições e suspeitas de foro íntimo, que geram uma ilícita presunção, infirmada pelo suporte fático e normativo da reestruturação e seus efeitos, seja por expressa autorização legal ou por ausência de vedação. Ainda, no caso concreto, não se pode sequer cogitar a constatação de vontade direcionada a fins ilícitos, visto que o reconhecimento e a amortização do ágio encontram vasto amparo legal e jurisprudencial.

Portanto, a convicção do contribuinte que age calcado em permissivo legal e com base em firme jurisprudência, além de respeitáveis e tangíveis motivos de interesse empresarial, não pode ser confundida ou mesmo assemelhada ao dolo necessário para a configuração de fraude ou de sonegação, sob pena de subversão do disposto nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, que tem por finalidade inibir condutas intencionalmente adotadas para fins ilícitos.

a.l) Ilegitimidade passiva dos sócios:

.....
...

Conforme o relato fiscal, a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios administradores foi atribuída com base no inciso I do artigo 124 e no inciso III do artigo 135, ambos do CTN, que preceituam:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

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

Primeiramente, cumpre ressaltar que não se aplica ao presente caso o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, visto que o referido dispositivo **não trata de forma de eleição de responsável tributário**, alcançando apenas hipóteses em que há interesse jurídico comum - diferente de interesse econômico na consecução da situação - **vinculado à realização conjunta do fato imponible**, de modo que a solidariedade é forma de graduar a responsabilidade entre sujeitos que **já constam no polo passivo**.

.....
.....

Sendo assim, resta evidente o equívoco da fiscalização ao pretender a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, com a finalidade de atribuir responsabilidade aos sócios administradores pelos créditos tributários.

Ao seu turno, a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, pressupõe: (i) a prática de ato ilícito, **dolosamente, pelas pessoas elencadas no referido**

CÓPIA

dispositivo; (ii) conduta ilícita, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro, externamente à norma tributária matriz; e (iii) a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma

.....
.....

Ocorre que, conforme visto acima, não houve no presente caso comprovação da existência de dolo, seja por parte da Impugnante ou de seus administradores, bem como não se praticou qualquer conduta contrária às normas vigentes, de modo que não cabe a responsabilização dos sócios administradores por ausência dos requisitos postos no artigo 135 do CTN.

Dessa maneira, é evidente a ilegitimidade passiva dos administradores, razão pela qual se faz necessária a exclusão da responsabilidade destes pelo crédito tributário lançado.

.....
.....

a.2) Homologação tácita do tributo:

Ao proceder à análise da documentação pertinente ao ano-calendário de 2007, apresentada pela Impugnante, a fiscalização procedeu ao lançamento de créditos de IRPJ e CSLL relativos a tal período, com imposição de multa qualificada de 150%.

Todavia, consoante plenamente comprovado, no presente caso não houve a prática de fraude ou de sonegação, de modo que a contagem do prazo para o lançamento de ofício de eventuais diferenças deve observar ao disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN,.....

.....
.....

Desse modo, em relação ao ano-calendário de 2007, os fatos geradores dos referidos tributos se consumaram em 31/12/2007, tendo sido apresentada pela Impugnante a DIPJ referente ao período (doe. 10).

Portanto, conforme o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, ocorreu a homologação tácita do tributo declarado e pago pela Impugnante em 31/12/2012, antes mesmo do início do procedimento fiscalizatório, cujo termo inicial foi 14/05/2013, havendo, conseqüentemente, a decadência do direito de proceder ao lançamento de quaisquer diferenças relativas ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2007 até 31/12/2007.

a.3) Descabimento das multas qualificadas

.....
.....

Ao imputar a prática de ilícito tributário à Impugnante, o Fiscal procedeu à aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96, c/c artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64 - os quais dispõem sobre sonegação e fraude -, sobre os créditos de IRPJ e CSLL constituídos pelo lançamento.

⁷ *AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rei. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011.*

Ocorre que, conforme demonstrado, não houve sonegação ou fraude, pois (i) não restou configurada qualquer intenção da Impugnante ou de seus administradores de obter resultados ilícitos decorrentes de condutas delituosas, bem como (ii) o surgimento e o aproveitamento do ágio possuem plenos fundamentos legais e econômicos.

Desse modo, não há incidência das normas inseridas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, razão pela qual, por si só, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

.....
.....

a.4) Impossibilidade de cumulação de multas de ofício e isoladas

Além de todas as ilegalidades e inconsistências do lançamento já demonstradas, a fiscalização determinou a aplicação de multas isoladas de 50% sobre supostas diferenças entre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96.

Entretanto, tal aplicação resultou na penalização em duplicidade da Impugnante pelo mesmo suposto ilícito que lhe é atribuído, configurando bis in idem. Isto porque a estimativa mensal consiste em etapa preparatória da apuração anual do tributo, sendo meio de execução de uma conduta-fim, praticada por ocasião do encerramento do exercício fiscal. Assim, após a efetiva apuração do imposto, caso se pretendesse penalizar o contribuinte por eventual descumprimento da obrigação principal, qual seja, de recolhimento do tributo, caberia a aplicação somente da multa de ofício.

Ao seu turno, a multa isolada poderia ser imposta apenas quando verificada a insuficiência dos

recolhimentos das estimativas antes do encerramento do período de apuração, tendo em vista que a exigência mensal deixa de ter eficácia uma vez apurado o lucro real anual, ocasião em que prevalece o tributo efetivamente devido.

.....
.....

b) Legalidade da apuração e amortização do ágio

O ágio corresponde à parcela do custo de aquisição de participação societária que se sobreponha ao valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida. O tratamento contábil conferido ao custo de aquisição destas participações é disciplinado pelo artigo 20, do DL 1.598/77, já reproduzido acima, o qual determina o desdobramento deste custo em contas que informem, separadamente, (i) o "valor de patrimônio líquido" e (ii) o "ágio na aquisição". O referido dispositivo obriga o adquirente a indicar o fundamento econômico que originou o ágio, dentre os quais admite o "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros", lastrado em demonstração que deverá ser arquivada pelo contribuinte como comprovante da escrituração.

.....
.....

Em termos gerais, as amortizações de ágio possuem efeito fiscal neutro ao passo em que são adicionadas ao lucro líquido como não dedutíveis. A amortização passa a ter relevância do ponto de vista fiscal somente quando o sujeito passivo se enquadra na hipótese estabelecida no artigo 7º, inciso III, da Lei 9.532/97 (ou na exceção do §2º), também já transcrito.

*O referido dispositivo **autoriza a amortização do ágio verificado na aquisição de participações societárias avaliadas com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apresentando como exigência apenas que após a aquisição da participação ocorra, entre controladora e controlada, a absorção (total ou parcial) do patrimônio de uma pela outra, mediante incorporação ou cisão (veja-se também o artigo 8º, "b", da Lei), ou a reunião de seus patrimônios em uma terceira sociedade, através de fusão.***

.....
.....

Sendo essencialmente neutra do ponto de vista fiscal, a amortização do ágio depende, portanto, dessa autorização do art. 7º, da Lei 9.532/97. Esta afirmativa, porém, comporta uma segunda conclusão, a de que, não sendo espontânea a amortização, seu aproveitamento está condicionado exclusivamente ao preenchimento das condições que a legislação

impõe -uma vez preenchidas, é direito do contribuinte aproveitar o benefício.

.....
.....
Extrai-se das lições do acatado doutrinador que (i) o

aproveitamento do ágio está **condicionado apenas a (i.a)** que a aquisição de uma sociedade pela outra tenha se dado com a apuração de ágio por rentabilidade futura, independente da forma como a aquisição foi realizada, e **(i.b)** haja reunião dos patrimônios da controladora (que apurou o ágio) e da controlada (cuja expectativa de lucros justificou o ágio); bem como **(ii)** a natureza das condições impostas tornam claro o intuito do legislador de fazer com que o **efeito fiscal da amortização do ágio reflita sobre os lucros cuja expectativa deram**

fundamento ao próprio ágio.

141. Tem-se, assim, lançadas as bases quanto às condições e à ratio da norma, sobre as quais a Impugnante demonstrará que a amortização do ágio por si realizada está dentro dos limites legais vigentes à época.

i

Pois bem. Na autuação, o fiscal lança dois questionamentos diretos acerca da forma como o ágio foi apurado pela Impugnante: o primeiro deles diz respeito ao fato de o ágio ter surgido em decorrência da aquisição de participação societária com aporte de capital em bens e, o segundo, por se tratar de ágio gerado através de operações promovidas dentro de um mesmo grupo (ágio interno).

.....
.....
Forma de aquisição de participação societária:

O Fiscal sustenta que (i) "a geração de ágio [...] sem qualquer desembolso [...] constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização"; pois (ii) "a substância econômica do ágio está condicionada a [...] que o ágio tenha sido efetivamente pago"; portanto, (iii) o "ágio sob comento não se coaduna com o conceito existente no art. 7º, da Lei 9.532/97".

Ora, vê-se que o Fiscal pretende ser mais restritivo que a norma.

Inicialmente, esclareça-se que o dispositivo que especifica as hipóteses em que será apurado o ágio é o artigo 20, do DL 1.598/77, segundo o qual, o conceito de ágio compreende: a diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e o valor

do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Complementa a descrição do ágio, o seu fundamento econômico, sendo prevista como tal também a expectativa de rentabilidade futura.

No surgimento do ágio, o art. 20, do DL, exige **apenas** que o custo de aquisição da participação societária tenha superado (na avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido) o valor do PL da sociedade adquirida, bem como que esta diferença positiva (ágio propriamente dito) tenha por base razões econômicas.

Fixado o ágio com base no artigo 20, do DL, deve-se, aí sim, transportá-lo para enquadramento no artigo 7º, da Lei 9.532/97. Neste momento, caso o ágio (já existente) tenha sido justificado pelo **goodwill** e caso tenha sido promovida a reunião de patrimônios mencionada anteriormente, será autorizada a sua amortização na forma do inciso III, deste dispositivo.

Os artigos citados, porém, não apontam qualquer restrição relacionada à forma de aquisição das participações societárias; não há

restrição para a amortização do ágio - quanto menos, na forma que propõe o Fiscal, para a própria qualificação do ágio.

.....
.....
No caso presente, o surgimento do ágio ocorreu em virtude do aporte de capital realizado pela BFF Corp na 22N (atual BFFC do Brasil), com a versão de quotas da Venbo, ocasião em que esta **adquiriu** a participação societária avaliada com uma expectativa de rentabilidade futura (fundada em laudo técnico) no valor de R\$54.000.000,00, contra um PL então negativo da incorporada. No desdobramento do investimento, a 22N alocou, portanto, os R\$54.000.000,00 como ágio, informando o valor do Patrimônio Líquido da investida de R\$0,00.

A integralização de capital com a entrega de bens é forma aceita pela legislação, estando autorizada pelo artigo 7º, da Lei nº 6.404/76, segundo o qual "o capital social poderá ser formado com contribuições [...] em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro". Ademais, o §2º, do artigo 8º, da referida lei, dispõe ainda que "se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembleia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia", enquanto o artigo 9º ilide qualquer dúvida, ao estabelecer que "na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade".

Não há dúvidas de que o controle societário da empresa que representava a marca Bob's no Brasil é

suscetível de avaliação em dinheiro. Esta avaliação foi realizada por empresa especializada, que apurou (i) a faixa de valor econômico da Venbo (As Is) na data-base 31 de dezembro de 2006 e (ii) o valor (Fair Market Value) de cada um dos três negócios por ela operados considerando uma eventual separação das atividades, na mesma data-base. A partir desta análise é que se apurou o valor de mercado da Venbo, fixando-o em R\$54.000.000,00.

Em contrapartida ao aporte de capital, a BFF Corp adquiriu quotas do capital da 22N, em quantidade equivalente ao valor do aporte realizado, passando a ter participação indireta na Venbo, mas com o controle direto sobre a sociedade que passou a concentrar as marcas e investimentos do grupo, o que indica a razoabilidade nas transferências.

Sobre o alcance do termo "aquisição", cabe trazer lição de Edmar Oliveira Andrade Filho, que afirma:

"O termo aquisição possui grande espectro significativo e abrange **todas as formas pelas quais um bem ou direito passa a integrar o patrimônio de alguém**. A aquisição da participação societária (ações ou quotas) a que se refere preceptivo legal sob análise abrange as operações de compra, de permuta, de recebimento em dação de pagamento, doação, de subscrição e integralização de capital, etc. A aquisição também pode ocorrer em casos de sucessão por incorporação, fusão e cisão."²⁰ (Grifos postos)

O Fiscal, porém, desconfia da regularidade do ágio apurado nessa operação, pois "ninguém pagou algo para alguém em momento algum".

Ora, do escólio de Orlando Gomes, da Teoria do Pagamento do Direito das Obrigações, extrai-se que:

"[...] Pode a obrigação extinguir-se por diversos modos. Desaparece normalmente com a execução. Satisfeita a prestação, o vínculo deixa de existir. **O cumprimento da obrigação por esse modo chama-se, tecnicamente, pagamento.**"²¹ (Grifos postos)

Tecnicamente, a **AQUISIÇÃO** de quotas da Venbo pela 22N foi **adimplida** pela entrega, para a BFF Corp, de participação societária na 22N. Satisfizeram-se, assim, as obrigações pactuadas, sendo certo que houve "pagamento", realizado mediante a entrega de bens. A mesma lógica se seguiu na operação subsequente da reestruturação societária, na transferência do ativo para a Peronia.

Não houve, de fato, circulação de dinheiro em espécie, mas isto não é contraprestação necessária, no âmbito do direito Privado, para que se realize a aquisição de determinado ativo.

Portanto, a aquisição de participação societária na Venbo pela 22N, operação que fez surgir o ágio, é absolutamente válida para fins do artigo 20, do DL 1.598/77, nada podendo ser questionado com relação ao surgimento desse ágio. Bem assim ocorreu com a operação subsequente, de transferência do ativo para a Peronia, estando em conformidade com as normas do Direito Privado.

b.2.) Ágio gerado internamente:

Da mesma forma que na hipótese acima, a legislação não veda em momento algum o aproveitamento de ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Novamente, não há no artigo 20, do DL, exigência de que as operações, para justificarem a apuração de ágio, devam envolver terceiros estranhos ao grupo econômico, tampouco o artigo 7º, da Lei 9.532/97, faz tal exigência.

.....
.....
A Lei 9.532/97 foi editada em um ambiente macroeconômico em que se buscava desenvolver os negócios no Brasil, com a atração de investimentos para incentivar, especialmente, o programa de privatizações. Criou-se, dessa forma, o benefício da amortização do ágio apurado com base em rentabilidade futura, sob certas condições que evidenciavam o intuito existente à época de se promover uma redução da carga fiscal à medida em que as atividades desses empreendimentos gerassem lucros.

Assim, como já demonstrado, o requisito legal para a amortização do ágio redundava no carregamento do ágio fundado em goodwill para a sociedade cuja expectativa de rentabilidade lhe deu causa, de modo a que os tributos devidos sobre os lucros desse negócio sejam calculados após a amortização do ágio²³.

.....
.....
Viu-se que a amortização do ágio estava calcada em rentabilidade futura cuja realização (efetivação do lucro projetado) deveria ser impactada pela amortização do ágio no resultado. Além disso, ficou claro que o intuito da norma era estimular os negócios no País.

Pois bem. Reorganização societária que possua substância econômica será, necessariamente, realizada com o intuito de dinamizar os negócios do grupo econômico específico; não é da lógica empresarial reestruturação societária que vise a tornar o empreendimento menos interessante sob o ponto de vista negocial. Este ponto específico dialoga bem, portanto, com o requisito do propósito negocial, comum ao tema planejamento tributário,

apresentando-se suficiente para amoldar uma reestruturação societária à ratio legis. E no caso concreto de solar clareza a motivação, a conveniência empresarial em revelar os números verdadeiros de seu negócio, bem como de reorganizar seu organograma societário.

*No bojo dessa impugnação, ficou **claramente demonstrado o propósito negocial da operação**, nada havendo que se questionar, portanto, quanto a este requisito.*

Já o outro requisito para a amortização do ágio, a presença do fundamento econômico "expectativa de rentabilidade futura" na aquisição do investimento, é possível se verificar tanto em sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico quanto em sociedades independentes. Isto porque "expectativa de rentabilidade" é característica que se vincula exclusivamente à operação do negócio da sociedade, bastando que esta sociedade exista para que possa ser avaliada.

.....
.....

Fica claro, pelo formato da operação, que não houve a criação de um cenário artificial, com o sacrifício de uma das empresas do Grupo, para gerar ganhos tributários em outra. Ocorreu, sim, uma reestruturação das atividades, tendente a fortalecer as empresas do grupo como um todo, o que seria plenamente admissível em um ambiente de negócios entre partes independentes.

Sendo assim, tendo a reestruturação do Grupo Bob's alcançado as exigências expressas e possíveis das normas que estabeleciam o surgimento e o aproveitamento do ágio e sendo certo que as operações realizadas não foram desconexas de uma realidade negocial razoável, não há nenhuma razão de se desconsiderar o ágio pelo simples fato de ter sido apurado em operações envolvendo empresas relacionadas.

b.3) Agio interno: alterações da MP 627/13.

.....
.....

Com a edição da Medida Provisória nº 627/2013 - editada com o objetivo principal de revogar o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009 - foram promovidas diversas alterações na legislação do IRPJ e da CSLL, dentre as quais se incluem modificações no tratamento contábil e fiscal do ágio.

*Dentre estas alterações, merece especial destaque o fato de que, pela redação do artigo 21 da MP, para que seja autorizada a amortização do ágio, além do requisito de este estar fundamentado em goodwill, passa-se a exigir que a aquisição de participação societária tenha ocorrido **entre partes não dependentes**.*

*Esta nova condição posta expressamente na lei casa perfeitamente com o que foi sustentado acima, quanto à **necessidade de as condições (limites) para fruição do benefício demandarem expressa previsão legal**. Essa inserção do ágio interno no rol das restrições vem confirmar que os limites para a indicação de restrições pelo intérprete da norma não alcançavam esta modalidade, i.e., **não estando vedado pela norma então vigente, o intérprete que restringisse o ágio interno estava fazendo as vezes de legislador positivo**, o que é inaceitável — quanto mais na esfera administrativa.*

Reforça-se, pois, a legalidade do procedimento realizado pela Impugnante.

07 - CONCLUSÃO

(a) poderosas razões de cunho empresarial inspiraram e presidiram as operações de reestruturação do Grupo Bob's, dentre as quais primordialmente a fixação contábil/jurídica da verdadeira dimensão econômica do negócio e a segregação de atividades;

(b) para tanto, a avaliação da Venbo, feita sob estrito rigor técnico por renomada empresa independente, ensejou subsequente aporte de suas quotas pelo valor assim apurado em empresa que se tornou a holding brasileira do Grupo;

(c) naquela operação, a BFF Corp apurou e recolheu o imposto de renda pelo ganho de capital que resultou da diferença a maior entre o valor do investimento que realizara e o da avaliação retromencionada;

(d) exsurge assim a legitimidade do ágio apurado na holding brasileira;

(e) o posterior deslocamento do ágio até a empresa cuja avaliação lhe dera origem (venbo) constituiu processo natural que atendeu às melhores práticas contábeis;

(f) em consequência, os efeitos fiscais e societários decorrentes da amortização do ágio qualificaram-se igualmente como legítimos e naturais, pois não constituíram o primeiro nem principal motivo da reestruturação.

(g) doutrina e jurisprudência prevalentes asseveram a validade da dedução da amortização de ágio proveniente de uma reorganização interna que seja ditada por razões de conveniência e interesse de negócio.

(h) é flagrante o abuso do lançamento fiscal em enquadrar a conduta da impugnante nos tipos de sonegação e fraude, o que invalida a aplicação da multa qualificada e a responsabilização pessoal de administradores da Impugnante;

(i) é de se reconhecer a decadência do crédito referente ao ano base de 2007;

(ii) (j) descabe, ainda, a imposição de multa isolada, confia a Impugnante que será acolhida in totum sua impugnação e desconstituído integralmente o crédito, ou, se assim não entender V. Sa., será desconstituído em parte o lançamento, pelas razões acima expostas.

Requer que todas as intimações sejam encaminhadas para o endereço da subscritora desta (Rua Padre João Manuel, 199, cj. 33, São Paulo, capital, CEP 01411-001) e/ou encaminhados por mensagem eletrônica para: Paloma@fsl.adv.br e flaviocancherini@fsl.adv.br

IV - DA IMPUGNAÇÃO – DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO – RICARDO FIGUEIREDO ROMENY

Em 17/01/2014, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fl. 1.470/1.741 e 1.744/2.015), e alega em síntese:

1 – DA TEMPESTIVIDADE

Conforme disposto no artigo 15, do PAF, o trintídio para oferecimento de impugnação ao Auto de Infração se inaugura com a intimação do contribuinte. Tendo a Impugnante sido intimada apenas em 19.12.2013 (quinta-feira), o referido prazo findará em 18.01.2014 (sábado), estendendo-se até o primeiro dia útil subsequente, 20.01.2014 (segunda-feira).

Oferecida antes do transcurso do prazo, infere-se a tempestividade da presente impugnação.

2 – DA AUTUAÇÃO

.....
.....
O Impugnante, sócio administrador da Autuada à época, foi equivocadamente incluído como responsável tributário pelos referidos créditos com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos

do CTN, vez que foi considerada a prática de ilícitos tributários pela Autuada.

A inclusão do Impugnante no polo passivo, contudo, é absolutamente ilegal e, conforme será demonstrado adiante, teve origem em uma visão deturpada da fiscalização, viciada por preconceitos perigosamente simplistas que de antemão, em notório prejulgamento, parte da premissa de caracterização como prática de fraude e sonegação toda e qualquer operação de reorganização societária que tenha promovido o surgimento, e posterior aproveitamento fiscal, de ágio fundado em goodwill.

Diante disso, a Impugnante se dedicará a demonstrar que a operação de reestruturação societária por que passou o grupo econômico em que está inserida, foi realizada (a) com firme propósito comercial, (b) calcada em laudos e avaliações técnicas realizadas por empresas especializadas de renome internacional, (c) de acordo com as normas legais vigentes à época, (d) através de práticas e atos tornados públicos, na medida das exigências dessa legislação, (e) em consonância com as melhores práticas contábeis e (f) sem prejuízo ao erário, tendo gerado o recolhimento de imposto de renda sobre a reavaliação do empreendimento, logo, (g) de forma lícita e economicamente coerente.

.....
.....

3 – RAZÕES DE ORDEM ECONÔMICA PARA A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA.

- O controle da Venbo era exercido por uma holding – Brasil Fast Food Corporation;
- A BFF corp. era obrigada a manter o valor do investimento registrado o Banco Central do Brasil – Em virtude de ser a Venbo controlada por empresa estrangeira, a legislação lhe impunha uma série de restrições (ver art. 39 da Lei 4.131/1962);
- O montante do investimento da BFF Corp. na Venbo registrado no BACEN ser na ser na época, por um lado, **superior ao valor contábil da Venbo** (que possuía PL negativo), e, por outro, **inferior** ao efetivo valor de mercado da Venbo;
- Essas gravíssimas distorções causavam muitos prejuízos ao empreendimento, e sua correção constituiu um dos pilares, um dos motivos mais relevantes na reestruturação das empresas;
- Em face disso, foi tomada a decisão de corrigir essa grave distorção, de tornar visível e efetiva, jurídica e contabilmente, a realidade econômica do negócio, a verdadeira dimensão de seu tônus empresarial:

E, para lograr tal desiderato, teve a sociedade holding BFF Corp de proceder a uma avaliação da Venbo, levada a efeito com todo rigor técnico pela Deloitte, para em seguida conferir as quotas da Venbo por esse mesmo valor ao capital de uma nova holding brasileira, **apurando nessa operação um ganho e recolhendo o imposto de renda incidente**

pela diferença a maior entre o valor da avaliação e o do investimento que originariamente realizara!

Assim, prima facie nota-se que nenhum resquício de artificialidade conteve a operação de que se originou o ágio do investimento na Venbo.....

Tais fatos sugeriam, portanto, a formação de uma holding brasileira para o Grupo e a reavaliação do investimento de forma a refletir, pelas melhores práticas contábeis, o real valor de mercado do negócio Bob's. Criar esta holding brasileira permitiria a flexibilidade necessária para ingresso na Bolsa de valores brasileira, então em estudos, ingresso de novos sócios, tomada de empréstimos, etc.

.....
.....

- Em 2006 com o objetivo da reestruturação do Grupo, desta vez com fundamento em outra razão de cunho operacional:

a segregação das atividades como forma de obter ganhos de eficiência, com a otimização de cada empreendimento, sob o conceito de alocação de recursos e focos em função de cada atividade distinta.

Contratou os serviços da Deloitte Touche Tomhmtsu para dar forma a operação, que após os estudos chegou a conclusão da necessidade de criação de uma holding brasileira, com uma nova estrutura societária para o grupo.

*Dessa maneira, deu-se, em 11.12.2006, o **primeiro passo no sentido da reestruturação do Grupo Bob's**, com a aquisição de empresa até então não operacional, com estrutura societária que atendia aos interesses do Grupo, a 22N Participações Ltda. Registre-se que esta sociedade, em 12.10.2007, passou a ser denominada "BFFC do Brasil Participações Ltda." (doc. 05) e, em 25.04.2011, "BFFC do Brasil - Comércio e Participações Ltda." (doc. 02), estando ativa até os dias atuais.*

A 22N, portanto, foi adquirida pela BFF Corp e pelos Srs. Ricardo Bomeny e Rômulo Borges da Fonseca, com o objetivo de dar corpo à nova holding do Grupo, a BFFC do Brasil. Em razão disso, a BFF Corp transferiu a participação que detinha na Venbo para a 22N, aportando-a em aumento de capital.

.....
.....

*Como dito, a transferência da participação na Venbo da BFF Corp para a 22N foi realizada adotando como base o valor de mercado da Venbo apurado no laudo de avaliação econômico-financeira elaborado pela Deloitte, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura (**goodwill**) do negócio, qual seja, R\$54.000.000,00 (cinqüenta e quatro milhões de reais).*

.....
.....

A 22N ao receber a participação na Venbo pelo valor de R\$54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões) conforme mencionado no tópico anterior, e seguindo as determinações do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, desdobrou o custo de aquisição entre o ágio e o valor do Patrimônio Líquido Contábil da Venbo, que na ocasião era negativo. Resultou desse processo que todo o valor do investimento recebido pela 22N teve o tratamento de ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, com base no laudo mencionado.(grifamos)

- A operação resultou em ganho de capital para a BFF Corp., que apurou e recolheu o IR ganho de capital (doc. 06) no valor de R\$ 281.324,88 (principal R\$ 278.567,07, e juros de mora R\$ 2.757,81);

Concluída essa etapa, cogitou-se da caracterização da 22N como uma empresa com atividade própria, de gestão de marcas e realização de novas aquisições para o Grupo, atividade que exerce até os dias atuais (como BFFC do Brasil). Assim, continuando o projeto de segregação de atividades, optou-se por adquirir uma nova sociedade, a Peronia Participações Ltda., que serviria como holding pura para as principais atividades do Grupo (franquia, lojas próprias e imobiliária), resultante da cisão da Venbo (etapa final da reestruturação), e que recebeu da 22N um aporte de capital com as quotas do capital da Venbo anteriormente recebidas da BFF Corp pelo mesmo valor por que a 22N havia recebido

..... a Peronia adotou o mesmo procedimento contábil da 22N, reconhecendo o mesmo ágio anteriormente refletido nos livros da 22N.

Além disso, e com base nas técnicas contábeis adotadas à época, a Peronia constituiu uma provisão para desvalorização do ágio no exato valor do mesmo, ou seja, R\$ 54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões de Reais). Destaque-se que a validade desta prática foi posteriormente refletida na Resolução CFC nº 1.139/08, do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.8 — Ativo Intangível, a qual estabelece, em seu tópico 47, o seguinte:

"Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (Goodwill) gerado internamente

47. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

48. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade." (grifos originais)

Dessa maneira, foi constituída, como dito acima, uma provisão para tornar o **ágio neutro nas demonstrações financeiras da Peronia e do Grupo**. Referida provisão não afetou a base fiscal da empresa uma vez que sua natureza foi de provisão indedutível.

Atendendo-se novamente à boa prática contábil, a Sociedade constituiu um ativo diferido no valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) - correspondentes a aproximadamente 34% (trinta e quatro por cento) do valor da provisão constituída (R\$54.000.000,00) - a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Diferidos (expectativa de dedutibilidade futura por ocasião das amortizações do ágio), tendo como contrapartida a despesa de Imposto de Renda e CSLL nos resultados.

- Ocorre que a etapa seguinte, que consistia na cisão da Venbo com a segregação das atividades, mostrou-se inviável naquele momento.(informando um dos impedimentos, que consistia na impossibilidade de a Venbo obter Certidão Negativa de Débitos - CND previdenciária, necessária para a realização de tal ato)

Com isso, demonstrou-se desnecessária a manutenção da Peronia dentro do organograma do Grupo, sendo conveniente em termos societários promover a incorporação desta pela Venbo (doc. 08).

Registre-se que, naquela ocasião, constava no balanço da Peronia o registro contábil do investimento na Venbo, segregado da seguinte maneira:

<u>ATIVO</u>	<u>R\$18.361.000,00</u>
Caixa	R\$1.000,00
Participação em empresa controlada (Venbo)	R\$0,00
Ágio em empresa controlada (Venbo)	R\$54.000.000,00
Provisão redutora do ágio	(R\$54.000,00,00)
ATIVO DIFERIDO	R\$18.360.000,00
<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	<u>R\$18.361.000,00</u>
Capital social integralizado	R\$54.001.000,00
Lucros acumulados	(R\$35.640.000,00)

O ágio lançado no ativo da Peronia, cabe registrar, foi apurado em virtude da reavaliação de ativo, pela BFF Corp, correspondente à participação societária na própria Venbo, tendo surgido na 22N e sido transferido para a Peronia em virtude do segundo passo da reestruturação societária planejada para o Grupo

Isto significa que uma vez esclarecidas as motivações empresariais e o suporte técnico que deram substância às operações de que se originou o ágio, segue-se que os atos subsequentes descritos são desdobramentos que não tem o condão de macular a legitimidade de constituição do ágio.

Ora, caso a motivação da operação fosse exclusivamente o benefício fiscal, bastaria que (i) após a transferência do investimento na Venbo para a 22N, com ágio fundado em goodwill, fosse (ii) realizada a incorporação da 22N na Venbo, ou o contrário. O ágio poderia ser da mesma forma aproveitado, sem a necessidade de todas essas transformações no Grupo Bob's!(grifo original)

*Apresentado o cenário em que foi modelada e posta em prática a reorganização societária do Grupo Bob's no final do ano de 2006 e início de 2007, fica nítido que o surgimento do ágio posteriormente amortizado pela Venbo foi consequência, e não causa, de toda a reestruturação. **A operação como um todo, conforme se vê, é consideravelmente mais complexa que aquela apresentada no simplório relato da fiscalização;** o i. Fiscal focou em operações isoladas, sem avaliar a movimentação societária de maneira **sistemática**, isso certamente não por falta de capacidade, mas por uma preconcebida condenação da reestruturação.(grifo original)*

Esta demonstração fática, por si, já reflete a substância econômica da reorganização, cujo sucesso, a propósito, está muito atrelado à boa condução técnica anterior à sua realização (fundada em sólida avaliação e projeção dos negócios).

*Repita-se: essa complexidade da reestruturação societária levada a cabo pela Impugnante foi ignorada pela fiscalização, que **se ateve a elementos pró-forma**, como o modo de aquisição das sociedades, na **tentativa de atribuir a toda a operação ares de ilicitude**, sob o rótulo de fraude e sonegação fiscal, o que, data venia, constitui **verdadeiro absurdo!***

Feitas essas ponderações, a Impugnante dedicar-se-á a demonstrar, ponto a ponto, os equívocos cometidos pela fiscalização.

4 – APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO – Legalidade da apuração e aproveitamento do ágio pela

Venbo.

O artigo 20, do DL 1.598/77 estabelecia as diretrizes para verificação do ágio na aquisição de participações societárias da seguinte forma:

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

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

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

§1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

[...]

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

[...]

§3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Por seu turno, o artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, previa que a pessoa jurídica que absorvesse patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detivesse participação societária adquirida com ágio apurado por expectativa de rentabilidade futura (goodwill - alínea "b", do § 2º, do art. 20, do DL nº 1.598/77), poderia amortizá-lo, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. A alínea "b", do artigo 8º, subsequente, autorizava esta amortização também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária.

.....
.....

fundamento em rentabilidade futura, com base em laudo formulado por empresa independente e de renome no mercado, a Venbo procedeu, na forma do artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, à sua amortização.

*Note-se, portanto, que, além de a reestruturação societária ter sido realizada com base em firmes propósitos negociais, o ágio posteriormente amortizado pela Impugnante foi apurado e aproveitado com **integral observância das normas legais vigentes à época.***

5 – CADEIA DE EQUÍVOCOS QUE REDUNDARAM NA AUTUAÇÃO.

a) "o CONTRIBUINTE [...] deixou de apresentar os livros DIÁRIO, CAIXA e LALUR de 2005, 2006 e 2007 da empresa PERONIA [...].»

.....
.....

A guarda dos livros referentes a 2006, portanto, deveria ser mantida somente até o ano de 2012, data anterior à de início dessa fiscalização. Já em 2007, a empresa havia sido incorporada, compartilhando a escrita contábil da Impugnante.

.....
.....

b) "O CONTRIBUINTE, [...] deixou de esclarecer a origem da provisão redutora de ágio na PERONIA, no valor de R\$35.640.000,00, bem como deixou de apresentar a documentação comprobatória dos pagamentos efetuados pelas partes envolvidas para quitação das transações envolvendo a PERONIA e a VENBO."

- A Peronia constituiu a provisão para desvalorização do ágio no exato valor dele, ou seja, R\$ 54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões de Reais);

- A Sociedade constituiu ainda um ativo diferido no valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) -correspondentes a aproximadamente 34% (trinta e quatro por cento) do valor da provisão constituída (R\$54.000.000,00);

c) "Observam-se coincidências no valor do capital das empresas 22N e PERONIA, bem como de seus sócios e endereços, evidenciando tratar-se de empresas de prateleira abertas pelo prestador de serviços de consultoria no planejamento tributário. [...] indícios da falta de propósito comercial nas transações efetuadas."

.....
.....

A forma de aquisição e a identidade dos quadros societários originários das empresas não são suficientes para contaminar toda a operação, principalmente porque não há qualquer vedação na legislação com relação à aquisição de sociedades na forma como realizada. Na ocasião, foi oportunizada a aquisição dessas sociedades, as quais se apresentavam regulares em sua constituição e funcionamento, o que se demonstrou um modo mais célere e menos oneroso — tendo em vista a habitual burocracia na constituição de novas sociedades - de se conduzir a reorganização societária.

Fica evidente o intuito do Fiscal de, a partir de argumentos vazios de conteúdo, trazer a reorganização do Grupo Bob's para a vala comum da sonegação e fraude em que são lançados os planejamentos abusivos, o que claramente não cabe no presente caso.

- a) **"o expressivo aumento de capital na 22N, no valor de R\$54.000.000,00, não decorreu de qualquer transação de compra e venda, posto que ninguém pagou algo a alguém, tratando-se de mera reavaliação do ativo que representava as quotas da VENBO, decorrente de acordo interno entre os sócios comuns à 22N e à VENBO, sem qualquer agente externo, portanto, não há que se falar em geração ou pagamento de ágio nesta transação.**

Para organizar o raciocínio neste ponto, é importante ter em mente que o aumento de capital foi realizado pela BFF Corp na 22N. Dessa maneira, a reavaliação do investimento na Venbo ocorreu em momento anterior ao aporte em questão, gerando, como já mencionado, ganho de capital submetido à tributação pela BFF Corp. essa reavaliação e aporte das quotas da Venbo, como visto, atendeu a vários propósitos substanciais no interesse límpido e cristalino do empreendimento.

Com a transferência da participação na Venbo, por aporte de capital, para a 22N, esta procedeu aos lançamentos contábeis próprios à aquisição de investimento, observando a forma prescrita no artigo 20, do DL 1.598/77, já mencionado. Assim, segregou o montante do investimento em "valor de patrimônio líquido" e "ágio na aquisição".

A vedação à apuração do ágio nesse evento, sob o fundamento de que "ninguém pagou algo a alguém", não possui correspondente em lei.

.....
.....

- e) **o planejamento tributário é consumado em 29/12/2006, na 25ª alteração da VENBO, na qual ocorre a incorporação da PERONIA na VENBO, cujo capital é aumentado em R\$18.361.000,00, valor do patrimônio líquido da incorporada. No mesmo instrumento ocorre o ingresso da 22N, a título gracioso, ficando a mesma com R\$27.643.003,27 do capital da VENBO, e RÔMULO BORGES DA FONSECA e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY com R\$0,01 cada."**

Não houve planejamento tributário consumado em 29/12/2006. Tampouco a reorganização societária do Grupo Bob's se encerrou com a incorporação da Peronia. A segregação das atividades do Grupo em 3 (três) sociedades distintas, como previa a segunda etapa da reestruturação, não foi possível à época, conforme demonstrado, mas vem se desenhando ao longo dos anos, tendo, hoje, em vias de ser concluída, com um ou outro ajuste de caráter gerencial.

Ademais, destaque-se que o ingresso da 22N na Venbo não ocorreu "a título gracioso", como sustenta o Fiscal. A aquisição de quotas da incorporadora pelos sócios da sociedade incorporada é consequência natural da extinção desta sociedade (v. artigo 224, inciso I, da Lei 6.404/76).

Conforme consta no ato de incorporação, a versão do acervo líquido para a Venbo originou aumento de capital cuja contrapartida para os sócios da sociedade incorporada foi a proporcional aquisição de quotas da incorporadora.

- f) **"o CONTRIBUINTE além de aproveitar-se do ágio fictício de R\$35.640.000,00, através de exclusões mensais [...], reduziu ainda mais a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de despesas mensais de amortização do mesmo ágio [...], resultando no aproveitamento total indevido de ágio no valor mensal de R\$900.000,00, R\$2.700.000,00 no trimestre, R\$10.800.000,00 ao ano e R\$54.000.000,00 em 60 meses."**

Como se viu, o surgimento e o aproveitamento fiscal do ágio foram realizados corretamente pela Venbo, não havendo que se falar em "ágio fictício". A forma como o ágio foi tratado internamente, pela contabilidade, seguiu as práticas mais adequadas adotadas no período, consistindo no seguinte:

i. O ágio foi lançado em conta do ativo da Venbo, no valor de R\$54.000.000,00, acompanhado de uma provisão redutora do ágio em igual montante.

ii. Como "ativo diferido", foi lançado o valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) - 34% (trinta e quatro por cento) do total da provisão constituída. Este lançamento de R\$18.360.000,00 foi convertido mensalmente, na proporção de 1/60, em "despesa de amortização do ágio" (R\$306.000,00/mês).

iii. Além disso, o montante de R\$35.640.000,00, resultou na realização de exclusões na apuração do Lucro Real, também na proporção de 1/60 (R\$594.000,00/mês).

Este procedimento resultou no aproveitamento fiscal do montante exato do ágio apurado no curso da operação de reestruturação societária, nada havendo de irregular no seu tratamento contábil.

6 – ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

b) **Imputação infundada da prática de fraude e sonegação**

..... um dos requisitos essenciais para a configuração de uma conduta como fraude ou sonegação é a **demonstração cabal da existência de dolo específico¹**, ou seja, é imprescindível, para o enquadramento em qualquer um dos tipos legais, a exposição clara e inequívoca de que a ação ou omissão foi empreendida com a intenção de burlar a norma. Para tanto, não basta

No presente caso, não há qualquer prova de que a reestruturação se deu com a intenção de se auferir

algo vedado pela legislação, pelo contrário, com o intuito de demonstrar a suposta prática de ilícito tributário o Fiscal utilizou pré-conceitos completamente infundados como se fossem indícios de fraude ou de sonegação, retratados nas seguintes assertivas, outrora citadas: "empresas do mesmo grupo econômico"; "posto que ninguém pagou algo a alguém"; "não parece ser razoável uma empresa cobrar ágio de si mesma"; e "empresas fornecidas como se fossem mercadorias em uma prateleira".

As "evidências" elencadas pela fiscalização são na verdade suposições e suspeitas de foro íntimo, que geram uma ilícita presunção, infirmada pelo suporte fático e normativo da reestruturação e seus efeitos, seja por expressa autorização legal ou por ausência de vedação. Ainda, no caso concreto, não se pode sequer cogitar a constatação de vontade direcionada a fins ilícitos, visto que o reconhecimento e a amortização do ágio encontram vasto amparo legal e jurisprudencial.

Portanto, a convicção do contribuinte que age calcado em permissivo legal e com base em firme jurisprudência, além de respeitáveis e tangíveis motivos de interesse empresarial, não pode ser confundida ou mesmo assemelhada ao dolo necessário para a configuração de fraude ou de sonegação, sob pena de subversão do disposto nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, que tem por finalidade inibir condutas intencionalmente adotadas para fins ilícitos.

a.l) Ilegitimidade passiva dos sócios:

.....
...

Conforme o relato fiscal, a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios administradores foi atribuída com base no inciso I do artigo 124 e no inciso III do artigo 135, ambos do CTN, que preceituam:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

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

Primeiramente, cumpre ressaltar que não se aplica ao presente caso o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, visto que o referido dispositivo não trata de

forma de eleição de responsável tributário, alcançando apenas hipóteses em que há interesse jurídico comum - diferente de interesse econômico na consecução da situação - vinculado à realização conjunta do fato impositivo, de modo que a solidariedade é forma de graduar a responsabilidade entre sujeitos que já constam no polo passivo.

.....
.....

Sendo assim, resta evidente o equívoco da fiscalização ao pretender a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, com a finalidade de atribuir responsabilidade aos sócios administradores pelos créditos tributários.

Ao seu turno, a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, pressupõe: (i) a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas elencadas no referido dispositivo; (ii) conduta ilícita, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro, externamente à norma tributária matriz; e (iii) a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma

.....
.....

Ocorre que, conforme visto acima, não houve no presente caso comprovação da existência de dolo, seja por parte da Impugnante ou de seus administradores, bem como não se praticou qualquer conduta contrária às normas vigentes, de modo que não cabe a responsabilização dos sócios administradores por ausência dos requisitos postos no artigo 135 do CTN.

Dessa maneira, é evidente a ilegitimidade passiva dos administradores, razão pela qual se faz necessária a exclusão da responsabilidade destes pelo crédito tributário lançado.

.....
.....

a.2) Homologação tácita do tributo:

Ao proceder à análise da documentação pertinente ao ano-calendário de 2007, apresentada pela Impugnante, a fiscalização procedeu ao lançamento de créditos de IRPJ e CSLL relativos a tal período, com imposição de multa qualificada de 150%.

Todavia, consoante plenamente comprovado, no presente caso não houve a prática de fraude ou de sonegação, de modo que a contagem do prazo para o lançamento de ofício de eventuais diferenças deve observar ao disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

.....
.....

Desse modo, em relação ao ano-calendário de 2007, os fatos geradores dos referidos tributos se consumaram em 31/12/2007, tendo sido apresentada pela Impugnante a DIPJ referente ao período (doe. 10).

Portanto, conforme o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, ocorreu a homologação tácita do tributo declarado e pago pela Impugnante em 31/12/2012, antes mesmo do início do procedimento fiscalizatório, cujo termo inicial foi 14/05/2013, havendo, conseqüentemente, a decadência do direito de proceder ao lançamento de quaisquer diferenças relativas ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2007 até 31/12/2007⁶.

.....
.....

a.3) Descabimento das multas qualificadas

Ao imputar a prática de ilícito tributário à Impugnante, o Fiscal procedeu à aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96, c/c artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64 - os quais dispõem sobre sonegação e fraude -, sobre os créditos de IRPJ e CSLL constituídos pelo lançamento.

⁷ *AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rei. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011.*

Ocorre que, conforme demonstrado, não houve sonegação ou fraude, pois (i) não restou configurada qualquer intenção da Impugnante ou de seus administradores de obter resultados ilícitos decorrentes de condutas delituosas, bem como (ii) o surgimento e o aproveitamento do ágio possuem plenos fundamentos legais e econômicos.

Desse modo, não há incidência das normas inseridas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, razão pela qual, por si só, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

.....
.....

a.4) Impossibilidade de cumulação de multas de ofício e isoladas

Além de todas as ilegalidades e inconsistências do lançamento já demonstradas, a fiscalização determinou a aplicação de multas isoladas de 50% sobre supostas diferenças entre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96.

Entretanto, tal aplicação resultou na penalização em duplicidade da Impugnante pelo mesmo suposto ilícito que lhe é atribuído, configurando bis in idem. Isto porque a estimativa mensal consiste em etapa preparatória da apuração anual do tributo, sendo meio de execução de uma conduta-fim, praticada por ocasião do encerramento do exercício fiscal. Assim, após a efetiva apuração do imposto, caso se pretendesse penalizar o contribuinte por eventual descumprimento da obrigação principal, qual seja, de recolhimento do tributo, caberia a aplicação somente da multa de ofício.

Ao seu turno, a multa isolada poderia ser imposta apenas quando verificada a insuficiência dos recolhimentos das estimativas antes do encerramento do período de apuração, tendo em vista que a exigência mensal deixa de ter eficácia uma vez apurado o lucro real anual, ocasião em que prevalece o tributo efetivamente devido.

.....
.....

b) Legalidade da apuração e amortização do ágio

O ágio corresponde à parcela do custo de aquisição de participação societária que se sobreponha ao valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida. O tratamento contábil conferido ao custo de aquisição destas participações é disciplinado pelo artigo 20, do DL 1.598/77, já reproduzido acima, o qual determina o desdobramento deste custo em contas que informem, separadamente, (i) o "valor de patrimônio líquido" e (ii) o "ágio na aquisição". O referido dispositivo obriga o adquirente a indicar o fundamento econômico que originou o ágio, dentre os quais admite o "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros", lastrado em demonstração que deverá ser arquivada pelo contribuinte como comprovante da escrituração.

.....
.....

Em termos gerais, as amortizações de ágio possuem efeito fiscal neutro ao passo em que são adicionadas ao lucro líquido como não dedutíveis. A amortização passa a ter relevância do ponto de vista fiscal somente quando o sujeito passivo se enquadra na hipótese estabelecida no artigo 7º, inciso III, da Lei 9.532/97 (ou na exceção do §2º), também já transcrito.

*O referido dispositivo **autoriza a amortização do ágio verificado na aquisição de participações societárias avaliadas com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apresentando como exigência apenas que após a aquisição da participação ocorra, entre controladora e controlada, a absorção (total ou***

parcial) do patrimônio de uma pela outra, mediante incorporação ou cisão (veja-se também o artigo 8º, "b", da Lei), ou a reunião de seus patrimônios em uma terceira sociedade, através de fusão.

.....
.....

Sendo essencialmente neutra do ponto de vista fiscal, a amortização do ágio depende, portanto, dessa autorização do art. 7º, da Lei 9.532/97. Esta afirmativa, porém, comporta uma segunda conclusão, a de que, não sendo espontânea a amortização, seu aproveitamento está condicionado exclusivamente ao preenchimento das condições que a legislação impõe -uma vez preenchidas, é direito do contribuinte aproveitar o benefício.

.....
.....

*Extrai-se das lições do acatado doutrinador que (i) o aproveitamento do ágio está **condicionado apenas** a (i.a) que a aquisição de uma sociedade pela outra tenha se dado com a apuração de ágio por rentabilidade futura, independente da forma como a aquisição foi realizada, e (i.b) haja reunião dos patrimônios da controladora (que apurou o ágio) e da controlada (cuja expectativa de lucros justificou o ágio); bem como (ii) a natureza das condições impostas tornam claro o intuito do legislador de fazer com que o efeito fiscal da amortização do ágio reflita sobre os lucros cuja expectativa deram fundamento ao próprio ágio.*

141. Tem-se, assim, lançadas as bases quanto às condições e à ratio da norma, sobre as quais a Impugnante demonstrará que a amortização do ágio por si realizada está dentro dos limites legais vigentes à época.

i

Pois bem. Na autuação, o fiscal lança dois questionamentos diretos acerca da forma como o ágio foi apurado pela Impugnante: o primeiro deles diz respeito ao fato de o ágio ter surgido em decorrência da aquisição de participação societária com aporte de capital em bens e, o segundo, por se tratar de ágio gerado através de operações promovidas dentro de um mesmo grupo (ágio interno).

.....
.....

Forma de aquisição de participação societária:

O Fiscal sustenta que (i) "a geração de ágio [...] sem qualquer desembolso [...] constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização"; pois (ii) "a substância econômica do

ágio está condicionada a [...] que o ágio tenha sido efetivamente pago"; portanto, (iii) o "ágio sob comento não se coaduna com o conceito existente no art. 7º, da Lei 9.532/97".

Ora, vê-se que o Fiscal pretende ser mais restritivo que a norma.

Inicialmente, esclareça-se que o dispositivo que especifica as hipóteses em que será apurado o ágio é o artigo 20, do DL 1.598/77, segundo o qual, o conceito de ágio compreende: a diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Complementa a descrição do ágio, o seu fundamento econômico, sendo prevista como tal também a expectativa de rentabilidade futura.

No surgimento do ágio, o art. 20, do DL, exige **apenas** que o custo de aquisição da participação societária tenha superado (na avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido) o valor do PL da sociedade adquirida, bem como que esta diferença positiva (ágio propriamente dito) tenha por base razões econômicas.

Fixado o ágio com base no artigo 20, do DL, deve-se, aí sim, transportá-lo para enquadramento no artigo 7º, da Lei 9.532/97. Neste momento, caso o ágio (já existente) tenha sido justificado pelo **goodwill** e caso tenha sido promovida a reunião de patrimônios mencionada anteriormente, será autorizada a sua amortização na forma do inciso III, deste dispositivo.

Os artigos citados, porém, não apontam qualquer restrição relacionada à forma de aquisição das participações societárias; não há restrição para a amortização do ágio - quanto menos, na forma que propõe o Fiscal, para a própria qualificação do ágio.

.....
.....

No caso presente, o surgimento do ágio ocorreu em virtude do aporte de capital realizado pela BFF Corp na 22N (atual BFFC do Brasil), com a versão de quotas da Venbo, ocasião em que esta **adquiriu** a participação societária avaliada com uma expectativa de rentabilidade futura (fundada em laudo técnico) no valor de R\$54.000.000,00, contra um PL então negativo da incorporada. No desdobramento do investimento, a 22N alocou, portanto, os R\$54.000.000,00 como ágio, informando o valor do Patrimônio Líquido da investida de R\$0,00.

A integralização de capital com a entrega de bens é forma aceita pela legislação, estando autorizada pelo artigo 7º, da Lei nº 6.404/76, segundo o qual "o **capital social poderá ser formado com contribuições [...] em qualquer espécie de bens suscetíveis de**

avaliação em dinheiro". Ademais, o §2º, do artigo 8º, da referida lei, dispõe ainda que "se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembleia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia", enquanto o artigo 9º ilide qualquer dúvida, ao estabelecer que "na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade".

Não há dúvidas de que o controle societário da empresa que representava a marca Bob's no Brasil é suscetível de avaliação em dinheiro. Esta avaliação foi realizada por empresa especializada, que apurou (i) a faixa de valor econômico da Venbo (As Is) na data-base 31 de dezembro de 2006 e (ii) o valor (Fair Market Value) de cada um dos três negócios por ela operados considerando uma eventual separação das atividades, na mesma data-base. A partir desta análise é que se apurou o valor de mercado da Venbo, fixando-o em R\$54.000.000,00.

Em contrapartida ao aporte de capital, a BFF Corp adquiriu quotas do capital da 22N, em quantidade equivalente ao valor do aporte realizado, passando a ter participação indireta na Venbo, mas com o controle direto sobre a sociedade que passou a concentrar as marcas e investimentos do grupo, o que indica a razoabilidade nas transferências.

Sobre o alcance do termo "aquisição", cabe trazer lição de Edmar Oliveira Andrade Filho, que afirma:

*"O termo aquisição possui grande espectro significativo e abrange **todas as formas pelas quais um bem ou direito passa a integrar o patrimônio de alguém.** A aquisição da participação societária (ações ou quotas) a que se refere preceptivo legal sob análise abrange as operações de compra, de permuta, de recebimento em dação de pagamento, doação, de subscrição e integralização de capital, etc. A aquisição também pode ocorrer em casos de sucessão por incorporação, fusão e cisão."²⁰ (Grifos postos)*

O Fiscal, porém, desconfia da regularidade do ágio apurado nessa operação, pois "ninguém pagou algo para alguém em momento algum".

Ora, do escólio de Orlando Gomes, da Teoria do Pagamento do Direito das Obrigações, extrai-se que:

*"[...] Pode a obrigação extinguir-se por diversos modos. Desaparece normalmente com a execução. Satisfeita a prestação, o vínculo deixa de existir. **O cumprimento da obrigação por esse modo chama-se, tecnicamente, pagamento.**"²¹ (Grifos postos)*

*Tecnicamente, a AQUISIÇÃO de quotas da Venbo pela 22N foi **adimplida** pela entrega, para a BFF Corp, de participação societária na 22N. Satisfizeram-se, assim, as obrigações pactuadas, sendo certo que houve "pagamento" realizado*

mediante a entrega de bens. A mesma lógica se seguiu na operação subsequente da reestruturação societária, na transferência do ativo para a Peronia.

Não houve, de fato, circulação de dinheiro em espécie, mas isto não é contraprestação necessária, no âmbito do direito Privado, para que se realize a aquisição de determinado ativo.

Portanto, a aquisição de participação societária na Venbo pela 22N, operação que fez surgir o ágio, é absolutamente válida para fins do artigo 20, do DL 1.598/77, nada podendo ser questionado com relação ao surgimento desse ágio. Bem assim ocorreu com a operação subsequente, de transferência do ativo para a Peronia, estando em conformidade com as normas do Direito Privado.

b.2.) Ágio gerado internamente:

Da mesma forma que na hipótese acima, a legislação não veda em momento algum o aproveitamento de ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Novamente, não há no artigo 20, do DL, exigência de que as operações, para justificarem a apuração de ágio, devam envolver terceiros estranhos ao grupo econômico, tampouco o artigo 7º, da Lei 9.532/97, faz tal exigência.

A Lei 9.532/97 foi editada em um ambiente macroeconômico em que se buscava desenvolver os negócios no Brasil, com a atração de investimentos para incentivar, especialmente, o programa de privatizações. Criou-se, dessa forma, o benefício da amortização do ágio apurado com base em rentabilidade futura, sob certas condições que evidenciavam o intuito existente à época de se promover uma redução da carga fiscal à medida em que as atividades desses empreendimentos gerassem lucros.

Assim, como já demonstrado, o requisito legal para a amortização do ágio redundava no carregamento do ágio fundado em goodwill para a sociedade cuja expectativa de rentabilidade lhe deu causa, de modo a que os tributos devidos sobre os lucros desse negócio sejam calculados após a amortização do ágio²³.

Viu-se que a amortização do ágio estava calcada em rentabilidade futura cuja realização (efetivação do lucro projetado) deveria ser impactada pela amortização do ágio no resultado. Além disso, ficou

claro que o intuito da norma era estimular os negócios no País.

*Pois bem. Reorganização societária que possua substância econômica será, necessariamente, realizada com o intuito de dinamizar os negócios do grupo econômico específico; não é da lógica empresarial reestruturação societária que vise a tornar o empreendimento menos interessante sob o ponto de vista negocial. Este ponto específico dialoga bem, portanto, com o **requisito do propósito negocial, comum ao** tema planejamento tributário, apresentando-se suficiente para amoldar uma reestruturação societária à ratio legis. E no caso concreto de solar clareza a motivação, a conveniência empresarial em revelar os números verdadeiros de seu negócio, bem como de reorganizar seu organograma societário.*

*No bojo dessa impugnação, ficou **claramente demonstrado o propósito negocial da operação**, nada havendo que se questionar, portanto, quanto a este requisito.*

Já o outro requisito para a amortização do ágio, a presença do fundamento econômico "expectativa de rentabilidade futura" na aquisição do investimento, é possível se verificar tanto em sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico quanto em sociedades independentes. Isto porque "expectativa de rentabilidade" é característica que se vincula exclusivamente à operação do negócio da sociedade, bastando que esta sociedade exista para que possa ser avaliada.

.....
.....

Fica claro, pelo formato da operação, que não houve a criação de um cenário artificial, com o sacrifício de uma das empresas do Grupo, para gerar ganhos tributários em outra. Ocorreu, sim, uma reestruturação das atividades, tendente a fortalecer as empresas do grupo como um todo, o que seria plenamente admissível em um ambiente de negócios entre partes independentes.

Sendo assim, tendo a reestruturação do Grupo Bob's alcançado as exigências expressas e possíveis das normas que estabeleciam o surgimento e o aproveitamento do ágio e sendo certo que as operações realizadas não foram desconexas de uma realidade negocial razoável, não há nenhuma razão de se desconsiderar o ágio pelo simples fato de ter sido apurado em operações envolvendo empresas relacionadas.

.....
.....

Com a edição da Medida Provisória nº 627/2013 - editada com o objetivo principal de revogar o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009 - foram promovidas diversas alterações na legislação do IRPJ e da CSLL, dentre as quais se incluem modificações no tratamento contábil e fiscal do ágio.

*Dentre estas alterações, merece especial destaque o fato de que, pela redação do artigo 21 da MP, para que seja autorizada a amortização do ágio, além do requisito de este estar fundamentado em goodwill, passa-se a exigir que a aquisição de participação societária tenha ocorrido **entre partes não dependentes**.*

*Esta nova condição posta expressamente na lei casa perfeitamente com o que foi sustentado acima, quanto à **necessidade de as condições (limites) para fruição do benefício demandarem expressa previsão legal**. Essa inserção do ágio interno no rol das restrições vem confirmar que os limites para a indicação de restrições pelo intérprete da norma não alcançavam esta modalidade, i.e., **não estando vedado pela norma então vigente, o intérprete que restringisse o ágio interno estava fazendo as vezes de legislador positivo**, o que é inaceitável — quanto mais na esfera administrativa.*

Reforça-se, pois, a legalidade do procedimento realizado pela Impugnante.

07- CONCLUSÃO

(a) poderosas razões de cunho empresarial inspiraram e presidiram as operações de reestruturação do Grupo Bob's, dentre as quais primordialmente a fixação contábil/jurídica da verdadeira dimensão econômica do negócio e a segregação de atividades;

(b) para tanto, a avaliação da Venbo, feita sob estrito rigor técnico por renomada empresa independente, ensejou subsequente aporte de suas quotas pelo valor assim apurado em empresa que se tornou a holding brasileira do Grupo;

(c) naquela operação, a BFF Corp apurou e recolheu o imposto de renda pelo ganho de capital que resultou da diferença a maior entre o valor do investimento que realizara e o da avaliação retromencionada;

(d) exsurge assim a legitimidade do ágio apurado na holding brasileira;

(e) o posterior deslocamento do ágio até a empresa cuja avaliação lhe deu origem (venbo) constituiu processo natural que atendeu às melhores práticas contábeis;

(f) em consequência, os efeitos fiscais e societários decorrentes da amortização do ágio qualificaram-se igualmente como legítimos e naturais, pois não constituíram o primeiro nem principal motivo da reestruturação.

(g) doutrina e jurisprudência prevalentes asseveram a validade da dedução da amortização de ágio proveniente de uma reorganização interna que seja ditada por razões de conveniência e interesse de negócio.

(h) é flagrante o abuso do lançamento fiscal em enquadrar a conduta da impugnante nos tipos de sonegação e fraude, o que invalida a aplicação da multa qualificada e a responsabilização pessoal de administradores da Impugnante;

(i) todas as operações foram lastreadas em debates travados no âmbito do Conselho de Administração, tendo sido dada voz aos demais diretores e conselheiros, não tendo portanto resultado de atos unilaterais do administrador;

(j) as tomadas de decisão seguiram a forma da lei, sendo embasadas em opinamentos técnicos;

(k) ademais, é de reconhecer a decadência do crédito tributário referente ao ano base de 2007;

(l) descabe, ainda, a imposição de multa isolada, confia o Impugnante que será acolhida in totum sua impugnação, de que **resultará sua exclusão do polo passivo, bem como será desconstituído integralmente o crédito**, ou, se assim não entender V. Sa., será desconstituído em parte o lançamento, pelas razões acima expostas

Requer que todas as intimações sejam encaminhadas para o endereço da subscritora desta (Rua Padre João Manuel, 199, cj. 33, São Paulo, capital, CEP 01411-001) e/ou encaminhados por mensagem eletrônica para: Paloma@fsl.adv.br e flaviocancherini@fsl.adv.br

V - DA IMPUGNAÇÃO – DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO – RÔMULO BORGES FONSECA

Em 17/01/2014, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fl. 2.372/2.641), e alega em síntese:

1 – DA TEMPESTIVIDADE

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme disposto no artigo 15, do PAF, o trintídio para oferecimento de impugnação ao Auto de Infração se inaugura com a intimação do contribuinte. Tendo a Impugnante sido intimada apenas em 19.12.2013 (quinta-feira), o referido prazo findará em 18.01.2014 (sábado), estendendo-se até o primeiro dia útil subsequente, 20.01.2014 (segunda-feira).

Oferecida antes do transcurso do prazo, infere-se a tempestividade da presente impugnação.

2 – DA AUTUAÇÃO

.....
.....
O Impugnante, sócio administrador da Autuada à época, foi equivocadamente incluído como responsável tributário pelos referidos créditos com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN, vez que foi considerada a prática de ilícitos tributários pela Autuada.

A inclusão do Impugnante no polo passivo, contudo, é absolutamente ilegal e, conforme será demonstrado adiante, teve origem em uma visão deturpada da fiscalização, viciada por preconceitos perigosamente simplistas que de antemão, em notório prejulgamento, parte da premissa de caracterização como prática de fraude e sonegação toda e qualquer operação de reorganização societária que tenha promovido o surgimento, e posterior aproveitamento fiscal, de ágio fundado em goodwill.

Diante disso, a Impugnante se dedicará a demonstrar que a operação de reestruturação societária por que passou o grupo econômico em que está inserida, foi realizada (a) com firme propósito negocial, (b) calcada em laudos e avaliações técnicas realizadas por empresas especializadas de renome internacional, (c) de acordo com as normas legais vigentes à época, (d) através de práticas e atos tornados públicos, na medida das exigências dessa legislação, (e) em consonância com as melhores práticas contábeis e (f) sem prejuízo ao erário, tendo gerado o recolhimento de imposto de renda sobre a reavaliação do empreendimento, logo, (g) de forma lícita e economicamente coerente.

3 – RAZÕES DE ORDEM ECONÔMICA PARA A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA.

- O controle da Venbo era exercido por uma holding – Brasil Fast Food Corporation;

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 17/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A BFF corp. era obrigada a manter o valor do investimento registrado o Banco Central do Brasil – Em virtude de ser a Venbo controlada por empresa estrangeira, a legislação lhe impunha uma série de restrições (ver art. 39 da Lei 4.131/1962);

- O montante do investimento da BFF Corp. na Venbo registrado no BACEN ser na época, por um lado, **superior ao valor contábil da Venbo** (que possuía PL negativo), e, por outro, **inferior** ao efetivo valor de mercado da Venbo;

- Essas gravíssimas distorções causavam muitos prejuízos ao empreendimento, e sua correção constituiu um dos pilares, um dos motivos mais relevantes na reestruturação das empresas;

- Em face disso, foi tomada a decisão de corrigir essa grave distorção, de tornar visível e efetiva, jurídica e contabilmente, a realidade econômica do negócio, a verdadeira dimensão de seu tónus empresarial:

E, para lograr tal desiderato, teve a sociedade holding BFF Corp de proceder a uma avaliação da Venbo, levada a efeito com todo rigor técnico pela Deloitte, para em seguida conferir as quotas da Venbo por esse mesmo valor ao capital de uma nova holding brasileira, apurando nessa operação um ganho e recolhendo o imposto de renda incidente pela diferença a maior entre o valor da avaliação e o do investimento que originariamente realizara!

Assim, prima facie nota-se que nenhum resquício de artificialidade conteve a operação de que se originou o ágio do investimento na Venbo.....

Tais fatos sugeriam, portanto, a formação de uma holding brasileira para o Grupo e a reavaliação do investimento de forma a refletir, pelas melhores práticas contábeis, o real valor de mercado do negócio Bob's. Criar esta holding brasileira permitiria a flexibilidade necessária para ingresso na Bolsa de valores brasileira, então em estudos, ingresso de novos sócios, tomada de empréstimos, etc.

.....
.....

- Em 2006 com o objetivo da reestruturação do Grupo, desta vez com fundamento em outra razão de cunho operacional:

a segregação das atividades como forma de obter ganhos de eficiência, com a otimização de cada empreendimento, sob o conceito de alocação de recursos e focos em função de cada atividade distinta.

Contratou os serviços da Deloitte Touche Tomhatsu para dar forma a operação, que após os estudos chegou a conclusão da necessidade de criação de uma holding brasileira, com uma nova estrutura societária para o grupo.

Dessa maneira, deu-se, em 11.12.2006, o primeiro passo no sentido da reestruturação do Grupo Bob's, com a aquisição de empresa até então não operacional, com estrutura societária que atendia aos

interesses do Grupo, a 22N Participações Ltda. Registre-se que esta sociedade, em 12.10.2007, passou a ser denominada "BFFC do Brasil Participações Ltda." (doe. 05) e, em 25.04.2011, "BFFC do Brasil - Comércio e Participações Ltda." (doe. 02), estando ativa até os dias atuais.

A 22N, portanto, foi adquirida pela BFF Corp e pelos Srs. Ricardo Bomeny e Rômulo Borges da Fonseca, com o objetivo de dar corpo à nova holding do Grupo, a BFFC do Brasil. Em razão disso, a BFF Corp transferiu a participação que detinha na Venbo para a 22N, aportando-a em aumento de capital.

.....
.....
Como dito, a transferência da participação na Venbo da BFF Corp para a 22N foi realizada adotando como base o valor de mercado da Venbo apurado no laudo de avaliação econômico-financeira elaborado pela Deloitte, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura (**goodwill**) do negócio, qual seja, R\$54.000.000,00 (cinqüenta e quatro milhões de reais).

.....
.....
A 22N ao receber a participação na Venbo pelo valor de R\$54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões) conforme mencionado no tópico anterior, e seguindo as determinações do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, desdobrou o custo de aquisição entre o ágio e o valor do Patrimônio Líquido Contábil da Venbo, que na ocasião era negativo. Resultou desse processo que todo o valor do investimento recebido pela 22N teve o **tratamento de ágio com base na expectativa de rentabilidade futura**, com base no laudo mencionado.(grifamos)

- A operação resultou em ganho de capital para a BFF Corp., que apurou e recolheu o IR ganho de capital (doc. 06) no valor de R\$ 281.324,88 (principal R\$ 278.567,07, e juros de mora R\$ 2.757,81);

Concluída essa etapa, cogitou-se da caracterização da 22N como uma empresa com atividade própria, de gestão de marcas e realização de novas aquisições para o Grupo, atividade que exerce até os dias atuais (como BFFC do Brasil). Assim, continuando o projeto de segregação de atividades, optou-se por adquirir uma nova sociedade, a Peronia Participações Ltda., que serviria como holding pura para as principais atividades do Grupo (franquia, lojas próprias e imobiliária), resultante da cisão da Venbo (etapa final da reestruturação), e que recebeu da 22N um aporte de capital com as quotas do capital da Venbo

anteriormente recebidas da BFF Corp pelo mesmo valor por que a 22N havia recebido

..... a Peronia adotou o mesmo procedimento contábil da 22N, reconhecendo o mesmo ágio anteriormente refletido nos livros da 22N.

Além disso, e com base nas técnicas contábeis adotadas à época, a Peronia constituiu uma provisão para desvalorização do ágio no exato valor do mesmo, ou seja, R\$ 54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões de Reais). Destaque-se que a validade desta prática foi posteriormente refletida na Resolução CFC nº 1.139/08, do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.8 — Ativo Intangível, a qual estabelece, em seu tópico 47, o seguinte:

"Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (Goodwill) gerado internamente

47. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente **não** deve ser reconhecido como ativo.

48. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade." (grifos originais)

Dessa maneira, foi constituída, como dito acima, uma provisão para tornar o **ágio neutro nas demonstrações financeiras da Peronia e do Grupo**. Referida provisão não afetou a base fiscal da empresa uma vez que sua natureza foi de provisão indedutível.

Atendendo-se novamente à boa prática contábil, a Sociedade constituiu um ativo diferido no valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) - correspondentes a aproximadamente 34% (trinta e quatro por cento) do valor da provisão constituída (R\$54.000.000,00) - a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Diferidos (expectativa de dedutibilidade futura por ocasião das amortizações do ágio), tendo como contrapartida a despesa de Imposto de Renda e CSLL nos resultados.

- Ocorre que a etapa seguinte, que consistia na cisão da Venbo com a segregação das atividades, mostrou-se inviável naquele momento.(informando um dos impedimentos, que consistia na impossibilidade de a Venbo obter Certidão Negativa de Débitos - CND previdenciária, necessária para a realização de tal ato)

dentro do organograma do Grupo, sendo conveniente em termos societários promover a incorporação desta pela Venbo (doc. 08).

Registre-se que, naquela ocasião, constava no balanço da Peronia o registro contábil do investimento na Venbo, segregado da seguinte maneira:

<u>ATIVO</u>	<u>R\$18.361.000,00</u>
Caixa	R\$1.000,00
Participação em empresa controlada (Venbo)	R\$0,00
Ágio em empresa controlada (Venbo)	R\$54.000.000,00
Provisão redutora do ágio	(R\$54.000,00,00)
ATIVO DIFERIDO	R\$18.360.000,00
<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	<u>R\$18.361.000,00</u>
Capital social integralizado	R\$54.001.000,00
Lucros acumulados	(R\$35.640.000,00)

O ágio lançado no ativo da Peronia, cabe registrar, foi apurado em virtude da reavaliação de ativo, pela BFF Corp, correspondente à participação societária na própria Venbo, tendo surgido na 22N e sido transferido para a Peronia em virtude do segundo passo da reestruturação societária planejada para o Grupo.

Isto significa que uma vez esclarecidas as motivações empresariais e o suporte técnico que deram substância às operações de que se originou o ágio, segue-se que os atos subsequentes descritos são desdobramentos que não tem o condão de macular a legitimidade de constituição do ágio.

Ora, caso a motivação da operação fosse exclusivamente o benefício fiscal, bastaria que (i) após a transferência do investimento na Venbo para a 22N, com ágio fundado em goodwill, fosse (ii) realizada a incorporação da 22N na Venbo, ou o contrário. O ágio poderia ser da mesma forma aproveitado, sem a necessidade de todas essas transformações no Grupo Bob's!(grifo original)

Apresentado o cenário em que foi modelada e posta em prática a reorganização societária do Grupo Bob's no final do ano de 2006 e início de 2007, fica nítido que o surgimento do ágio posteriormente amortizado pela Venbo foi consequência, e não causa, de toda a reestruturação. A operação como um todo, conforme se vê, é consideravelmente mais complexa que aquela apresentada no simplório relato da fiscalização; o i. Fiscal focou em operações isoladas, sem avaliar a movimentação societária de

maneira sistemática, isso certamente não por falta de capacidade, mas por uma preconcebida condenação da reestruturação. (grifo original)

.....
.....
Esta demonstração fática, por si, já reflete a substância econômica da reorganização, cujo sucesso, a propósito, está muito atrelado à boa condução técnica anterior à sua realização (fundada em sólida avaliação e projeção dos negócios).

.....
.....
Repita-se: essa complexidade da reestruturação societária levada a cabo pela Impugnante foi ignorada pela fiscalização, que se ateve a elementos pró-forma, como o modo de aquisição das sociedades, na tentativa de atribuir a toda a operação ares de ilicitude, sob o rótulo de fraude e sonegação fiscal, o que, data venia, constitui verdadeiro absurdo!

Feitas essas ponderações, a Impugnante dedicar-se-á a demonstrar, ponto a ponto, os equívocos cometidos pela fiscalização.

4 – APROVEITAMENTO FISCAL FISCAL DO ÁGIO – Legalidade da apuração e aproveitamento do ágio pela

Venbo.

O artigo 20, do DL 1.598/77 estabelecia as diretrizes para verificação do ágio na aquisição de participações societárias da seguinte forma:

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

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

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

§1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os

seguintes, seu fundamento econômico:

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

[...]

§3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Por seu turno, o artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, previa que a pessoa jurídica que absorvesse patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detivesse participação societária adquirida com ágio apurado por expectativa de rentabilidade futura (goodwill - alínea "b", do § 2º, do art. 20, do DL nº 1.598/77), poderia amortizá-lo, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. A alínea "b", do artigo 8º, subsequente, autorizava esta amortização também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária.

.....incorporação da Peronia pela Venbo, tendo em vista que o ágio surgido na 22N foi apurado com fundamento em rentabilidade futura, com base em laudo formulado por empresa independente e de renome no mercado, a Venbo procedeu, na forma do artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, à sua amortização.

Note-se, portanto, que, além de a reestruturação societária ter sido realizada com base em firmes propósitos negociais, o ágio posteriormente amortizado pela Impugnante foi apurado e aproveitado com **integral observância das normas legais vigentes à época.**

5 – CADEIA DE EQUÍVOCOS QUE REDUNDARAM NA AUTUAÇÃO.

a) "o CONTRIBUINTE [...] deixou de apresentar os livros DIÁRIO, CAIXA e LALUR de 2005, 2006 e 2007 da empresa PERONIA [...].»

A guarda dos livros referentes a 2006, portanto, deveria ser mantida somente até o ano de 2012, data anterior à de início dessa fiscalização. Já em 2007, a empresa havia sido incorporada, compartilhando a escrita contábil da Impugnante.

b) "O CONTRIBUINTE, [...] deixou de esclarecer a origem da provisão redutora de ágio na PERONIA, no valor de R\$35.640.000,00, bem como deixou de apresentar a documentação

comprobatória dos pagamentos efetuados pelas partes envolvidas para quitação das transações envolvendo a PERONIA e a VENBO.

- A Peronia constituiu a provisão para desvalorização do ágio no exato valor dele, ou seja, R\$ 54.000.000,00 (Cinquenta e Quatro Milhões de Reais);

- A Sociedade constituiu ainda um ativo diferido no valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) -correspondentes a aproximadamente 34% (trinta e quatro por cento) do valor da provisão constituída (R\$54.000.000,00);

c) ***"Observam-se coincidências no valor do capital das empresas 22N e PERONIA, bem como de seus sócios e endereços, evidenciando tratar-se de empresas de prateleira abertas pelo prestador de serviços de consultoria no planejamento tributário. [...] indícios da falta de propósito negocial nas transações efetuadas."***

.....
.....

A forma de aquisição e a identidade dos quadros societários originários das empresas não são suficientes para contaminar toda a operação, principalmente porque não há qualquer vedação na legislação com relação à aquisição de sociedades da forma como realizada. Na ocasião, foi oportunizada a aquisição dessas sociedades, as quais se apresentavam regulares em sua constituição e funcionamento, o que se demonstrou um modo mais célere e menos oneroso — tendo em vista a habitual burocracia na constituição de novas sociedades - de se conduzir a reorganização societária.

Fica evidente o intuito do Fiscal de, a partir de argumentos vazios de conteúdo, trazer a reorganização do Grupo Bob's para a vala comum da sonegação e fraude em que são lançados os planejamentos abusivos, o que claramente não cabe no presente caso.

d) ***"o expressivo aumento de capital na 22N, no valor de R\$54.000.000,00, não decorreu de qualquer transação de compra e venda, posto que ninguém pagou algo a alguém, tratando-se de mera reavaliação do ativo que representava as quotas da VENBO, decorrente de acordo interno entre os sócios comuns à 22N e à VENBO, sem qualquer agente externo, portanto, não há que se falar em geração ou pagamento de ágio nesta transação."***

Para organizar o raciocínio neste ponto, é importante ter em mente que o aumento de capital foi realizado pela BFF Corp na 22N. Dessa maneira, a reavaliação do investimento na Venbo ocorreu em momento anterior ao aporte em questão, gerando, como já mencionado, ganho de capital submetido à tributação pela BFF Corp. essa reavaliação e aporte das quotas da Venbo, como visto, atendeu a vários propósitos substanciais no interesse límpido e cristalino do empreendimento.

Com a transferência da participação na Venbo, por aporte de capital, para a 22N, esta procedeu aos lançamentos contábeis próprios à aquisição de

investimento, observando a forma prescrita no artigo 20, do DL 1.598/77, já mencionado. Assim, segregou o montante do investimento em "valor de patrimônio líquido" e "ágio na aquisição".

A vedação à apuração do ágio nesse evento, sob o fundamento de que "ninguém pagou algo a alguém", não possui correspondente em lei.

-
-
- e) o planejamento tributário é consumado em 2911212006, na 25ª alteração da VENBO, na qual ocorre a incorporação da PERONIA na VENBO, cujo capital é aumentado em R\$18.361.000,00, valor do patrimônio líquido da incorporada. No mesmo instrumento ocorre o ingresso da 22N, a título gracioso, ficando a mesma com R\$27.643.003,27 do capital da VENBO, e RÔMULO BORGES DA FONSECA e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY com R\$0,01 cada."**

Não houve planejamento tributário consumado em 29/12/2006. Tampouco a reorganização societária do Grupo Bob's se encerrou com a incorporação da Peronia. A segregação das atividades do Grupo em 3 (três) sociedades distintas, como previa a segunda etapa da reestruturação, não foi possível à época, conforme demonstrado, mas vem se desenhando ao longo dos anos, tendo, hoje, em vias de ser concluída, com um ou outro ajuste de caráter gerencial.

.....

.....

Ademais, destaque-se que o ingresso da 22N na Venbo não ocorreu "a título gracioso", como sustenta o Fiscal. A aquisição de quotas da incorporadora pelos sócios da sociedade incorporada é consequência natural da extinção desta sociedade (v. artigo 224, inciso I, da Lei 6.404/76).

Conforme consta no ato de incorporação, a versão do acervo líquido para a Venbo originou aumento de capital cuja contrapartida para os sócios da sociedade incorporada foi a proporcional aquisição de quotas da incorporadora.

- f) "o CONTRIBUINTE além de aproveitar-se do ágio fictício de R\$35.640.000,00, através de exclusões mensais [...], reduziu ainda mais a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de despesas mensais de amortização do mesmo ágio [...], resultando no aproveitamento total indevido de ágio no valor mensal de R\$900.000,00, R\$2.700.000,00 no trimestre, R\$10.800.000,00 ao ano e R\$54.000.000,00 em 60 meses."**

Como se viu, o surgimento e o aproveitamento fiscal do ágio foram realizados corretamente pela Venbo, não havendo que se falar em "ágio fictício". A forma como o ágio foi tratado internamente, pela contabilidade, seguiu as práticas mais adequadas adotadas no período, consistindo no seguinte:

i. O ágio foi lançado em conta do ativo da Venbo, no valor de R\$54.000.000,00, acompanhado de uma provisão redutora do ágio em igual montante.

ii. Como "ativo diferido", foi lançado o valor de R\$18.360.000,00 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil reais) - 34% (trinta e quatro por cento) do total da provisão constituída. Este lançamento de R\$18.360.000,00 foi convertido mensalmente, na proporção de 1/60, em "despesa de amortização do ágio" (R\$306.000,00/mês).

iii. Além disso, o montante de R\$35.640.000,00, resultou na realização de exclusões na apuração do Lucro Real, também na proporção de 1/60 (R\$594.000,00/mês).

Este procedimento resultou no aproveitamento fiscal do montante exato do ágio apurado no curso da operação de reestruturação societária, nada havendo de irregular no seu tratamento contábil.

6 – ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

c) *Imputação infundada da prática de fraude e sonegação*

..... um dos requisitos essenciais para a configuração de uma conduta como fraude ou sonegação é a **demonstração cabal da existência de dolo específico**¹, ou seja, é imprescindível, para o enquadramento em qualquer um dos tipos legais, a exposição clara e inequívoca de que a ação ou omissão foi empreendida com a intenção de burlar a norma. Para tanto, não basta

No presente caso, não há qualquer prova de que a reestruturação se deu com a intenção de se auferir algo vedado pela legislação, pelo contrário, com o intuito de demonstrar a suposta prática de ilícito tributário o Fiscal utilizou pré-conceitos completamente infundados como se fossem indícios de fraude ou de sonegação, retratados nas seguintes assertivas, outrora citadas: "empresas do mesmo grupo econômico"; "posto que ninguém pagou algo a alguém"; "não parece ser razoável uma empresa cobrar ágio de si mesma"; e "empresas fornecidas como se fossem mercadorias em uma prateleira".

As "evidências" elencadas pela fiscalização são na verdade suposições e suspeitas de foro íntimo, que geram uma ilícita presunção, infirmada pelo suporte fático e normativo da reestruturação e seus efeitos, seja por expressa autorização legal ou por ausência de vedação. Ainda, no caso concreto, não se pode sequer cogitar a constatação de vontade direcionada a fins ilícitos, visto que o reconhecimento e a amortização do ágio encontram vasto amparo legal e jurisprudencial.

Portanto, a convicção do contribuinte que age calcado em permissivo legal e com base em firme jurisprudência, além de respeitáveis e tangíveis motivos de interesse empresarial, não pode ser confundida ou mesmo assemelhada ao dolo necessário para a configuração de fraude ou de sonegação, sob pena de subversão do disposto nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, que tem por finalidade inibir condutas intencionalmente adotadas para fins ilícitos.

a.l) Ilegitimidade passiva dos sócios:

.....
...

Conforme o relato fiscal, a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios administradores foi atribuída com base no inciso I do artigo 124 e no inciso III do artigo 135, ambos do CTN, que preceituam:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

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

Primeiramente, cumpre ressaltar que não se aplica ao presente caso o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, visto que o referido dispositivo **não trata de forma de eleição de responsável tributário**, alcançando apenas hipóteses em que há interesse jurídico comum - diferente de interesse econômico na consecução da situação - **vinculado à realização conjunta do fato imponible**, de modo que a solidariedade é forma de graduar a responsabilidade entre sujeitos que **já constam no polo passivo**.

.....
.....

Sendo assim, resta evidente o equívoco da fiscalização ao pretender a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, com a finalidade de atribuir responsabilidade aos sócios administradores pelos créditos tributários.

Ao seu turno, a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, pressupõe: (i) a prática de ato ilícito, **dolosamente, pelas pessoas elencadas no referido**

dispositivo; (ii) conduta ilícita, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro, externamente à norma tributária matriz; e (iii) a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma

.....
.....

Ocorre que, conforme visto acima, não houve no presente caso comprovação da existência de dolo, seja por parte da Impugnante ou de seus administradores, bem como não se praticou qualquer conduta contrária às normas vigentes, de modo que não cabe a responsabilização dos sócios administradores por ausência dos requisitos postos no artigo 135 do CTN.

Dessa maneira, é evidente a ilegitimidade passiva dos administradores, razão pela qual se faz necessária a exclusão da responsabilidade destes pelo crédito tributário lançado.

.....
.....

a.2) Homologação tácita do tributo:

Ao proceder à análise da documentação pertinente ao ano-calendário de 2007, apresentada pela Impugnante, a fiscalização procedeu ao lançamento de créditos de IRPJ e CSLL relativos a tal período, com imposição de multa qualificada de 150%.

Todavia, consoante plenamente comprovado, no presente caso não houve a prática de fraude ou de sonegação, de modo que a contagem do prazo para o lançamento de ofício de eventuais diferenças deve observar ao disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN,.....

.....
.....

Desse modo, em relação ao ano-calendário de 2007, os fatos geradores dos referidos tributos se consumaram em 31/12/2007, tendo sido apresentada pela Impugnante a DIPJ referente ao período (doe. 10).

Portanto, conforme o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, ocorreu a homologação tácita do tributo declarado e pago pela Impugnante em 31/12/2012, antes mesmo do início do procedimento fiscalizatório, cujo termo inicial foi 14/05/2013, havendo, conseqüentemente, a decadência do direito de proceder ao lançamento de quaisquer diferenças relativas ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2007 até 31/12/2007.

.....
.....

a.3) Descabimento das multas qualificadas

Ao imputar a prática de ilícito tributário à Impugnante, o Fiscal procedeu à aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96, c/c artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64 - os quais dispõem sobre sonegação e fraude -, sobre os créditos de IRPJ e CSLL constituídos pelo lançamento.

⁷ *AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rei. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011.*

Ocorre que, conforme demonstrado, não houve sonegação ou fraude, pois (i) não restou configurada qualquer intenção da Impugnante ou de seus administradores de obter resultados ilícitos decorrentes de condutas delituosas, bem como (ii) o surgimento e o aproveitamento do ágio possuem plenos fundamentos legais e econômicos.

Desse modo, não há incidência das normas inseridas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, razão pela qual, por si só, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

.....
.....

a.4) Impossibilidade de cumulação de multas de ofício e isoladas

Além de todas as ilegalidades e inconsistências do lançamento já demonstradas, a fiscalização determinou a aplicação de multas isoladas de 50% sobre supostas diferenças entre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96.

Entretanto, tal aplicação resultou na penalização em duplicidade da Impugnante pelo mesmo suposto ilícito que lhe é atribuído, configurando bis in idem. Isto porque a estimativa mensal consiste em etapa preparatória da apuração anual do tributo, sendo meio de execução de uma conduta-fim, praticada por ocasião do encerramento do exercício fiscal. Assim, após a efetiva apuração do imposto, caso se pretendesse penalizar o contribuinte por eventual descumprimento da obrigação principal, qual seja, de recolhimento do tributo, caberia a aplicação somente da multa de ofício.

Ao seu turno, a multa isolada poderia ser imposta apenas quando verificada a insuficiência dos

recolhimentos das estimativas antes do encerramento do período de apuração, tendo em vista que a exigência mensal deixa de ter eficácia uma vez apurado o lucro real anual, ocasião em que prevalece o tributo efetivamente devido.

.....
.....

b) Legalidade da apuração e amortização do ágio

O ágio corresponde à parcela do custo de aquisição de participação societária que se sobreponha ao valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida. O tratamento contábil conferido ao custo de aquisição destas participações é disciplinado pelo artigo 20, do DL 1.598/77, já reproduzido acima, o qual determina o desdobramento deste custo em contas que informem, separadamente, (i) o "valor de patrimônio líquido" e (ii) o "ágio na aquisição". O referido dispositivo obriga o adquirente a indicar o fundamento econômico que originou o ágio, dentre os quais admite o "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros", lastrado em demonstração que deverá ser arquivada pelo contribuinte como comprovante da escrituração.

.....
.....

Em termos gerais, as amortizações de ágio possuem efeito fiscal neutro ao passo em que são adicionadas ao lucro líquido como não dedutíveis. A amortização passa a ter relevância do ponto de vista fiscal somente quando o sujeito passivo se enquadra na hipótese estabelecida no artigo 7º, inciso III, da Lei 9.532/97 (ou na exceção do §2º), também já transcrito.

*O referido dispositivo **autoriza a amortização do ágio verificado na aquisição de participações societárias avaliadas com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apresentando como exigência apenas que após a aquisição da participação ocorra, entre controladora e controlada, a absorção (total ou parcial) do patrimônio de uma pela outra, mediante incorporação ou cisão (veja-se também o artigo 8º, "b", da Lei), ou a reunião de seus patrimônios em uma terceira sociedade, através de fusão.***

.....
.....

Sendo essencialmente neutra do ponto de vista fiscal, a amortização do ágio depende, portanto, dessa autorização do art. 7º, da Lei 9.532/97. Esta afirmativa, porém, comporta uma segunda conclusão, a de que, não sendo espontânea a amortização, seu aproveitamento está condicionado exclusivamente ao preenchimento das condições que a legislação

impõe -uma vez preenchidas, é direito do contribuinte aproveitar o benefício.

.....
.....

*Extrai-se das lições do acatado doutrinador que (i) o aproveitamento do ágio está **condicionado apenas** a (i.a) que a aquisição de uma sociedade pela outra tenha se dado com a apuração de ágio por rentabilidade futura, independente da forma como a aquisição foi realizada, e (i.b) haja reunião dos patrimônios da controladora (que apurou o ágio) e da controlada (cuja expectativa de lucros justificou o ágio); bem como (ii) a natureza das condições impostas tornam claro o intuito do legislador de fazer com que o **efeito fiscal da amortização do ágio reflita sobre os lucros cuja expectativa deram fundamento ao próprio ágio.***

141. Tem-se, assim, lançadas as bases quanto às condições e à ratio da norma, sobre as quais a Impugnante demonstrará que a amortização do ágio por si realizada está dentro dos limites legais vigentes à época.

i

Pois bem. Na autuação, o fiscal lança dois questionamentos diretos acerca da forma como o ágio foi apurado pela Impugnante: o primeiro deles diz respeito ao fato de o ágio ter surgido em decorrência da aquisição de participação societária com aporte de capital em bens e, o segundo, por se tratar de ágio gerado através de operações promovidas dentro de um mesmo grupo (ágio interno).

.....
.....

Forma de aquisição de participação societária:

O Fiscal sustenta que (i) "a geração de ágio [...] sem qualquer desembolso [...] constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização"; pois (ii) "a substância econômica do ágio está condicionada a [...] que o ágio tenha sido efetivamente pago"; portanto, (iii) o "ágio sob comento não se coaduna com o conceito existente no art. 7º, da Lei 9.532/97".

Ora, vê-se que o Fiscal pretende ser mais restritivo que a norma.

Inicialmente, esclareça-se que o dispositivo que especifica as hipóteses em que será apurado o ágio é o artigo 20, do DL 1.598/77, segundo o qual, o conceito de ágio compreende: a diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida na época da

aquisição. Complementa a descrição do ágio, o seu fundamento econômico, sendo prevista como tal também a expectativa de rentabilidade futura.

No surgimento do ágio, o art. 20, do DL, exige apenas que o custo de aquisição da participação societária tenha superado (na avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido) o valor do PL da sociedade adquirida, bem como que esta diferença positiva (ágio propriamente dito) tenha por base razões econômicas.

*Fixado o ágio com base no artigo 20, do DL, deve-se, aí sim, transportá-lo para enquadramento no artigo 7º, da Lei 9.532/97. Neste momento, caso o ágio (já existente) tenha sido justificado pelo **goodwill** e caso tenha sido promovida a reunião de patrimônios mencionada anteriormente, será autorizada a sua amortização na forma do inciso III, deste dispositivo.*

Os artigos citados, porém, não apontam qualquer restrição relacionada à forma de aquisição das participações societárias; não há

restrição para a amortização do ágio - quanto menos, na forma que propõe o Fiscal, para a própria qualificação do ágio.

.....
.....
No caso presente, o surgimento do ágio ocorreu em virtude do aporte de capital realizado pela BFF Corp na 22N (atual BFFC do Brasil), com a versão de quotas da Venbo, ocasião em que esta adquiriu a participação societária avaliada com uma expectativa de rentabilidade futura (fundada em laudo técnico) no valor de R\$54.000.000,00, contra um PL então negativo da incorporada. No desdobramento do investimento, a 22N alocou, portanto, os R\$54.000.000,00 como ágio, informando o valor do Patrimônio Líquido da investida de R\$0,00.

A integralização de capital com a entrega de bens é forma aceita pela legislação, estando autorizada pelo artigo 7º, da Lei nº 6.404/76, segundo o qual "o capital social poderá ser formado com contribuições [...] em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro". Ademais, o §2º, do artigo 8º, da referida lei, dispõe ainda que "se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembleia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia", enquanto o artigo 9º ilide qualquer dúvida, ao estabelecer que "na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade".

Não há dúvidas de que o controle societário da empresa que representava a marca Bob's no Brasil é suscetível de avaliação em dinheiro. Esta avaliação

foi realizada por empresa especializada, que apurou (i) a faixa de valor econômico da Venbo (As Is) na data-base 31 de dezembro de 2006 e (ii) o valor (Fair Market Value) de cada um dos três negócios por ela operados considerando uma eventual separação das atividades, na mesma data-base. A partir desta análise é que se apurou o valor de mercado da Venbo, fixando-o em R\$54.000.000,00.

Em contrapartida ao aporte de capital, a BFF Corp adquiriu quotas do capital da 22N, em quantidade equivalente ao valor do aporte realizado, passando a ter participação indireta na Venbo, mas com o controle direto sobre a sociedade que passou a concentrar as marcas e investimentos do grupo, o que indica a razoabilidade nas transferências.

Sobre o alcance do termo "aquisição", cabe trazer lição de Edmar Oliveira Andrade Filho, que afirma:

"O termo aquisição possui grande espectro significativo e abrange **todas as formas pelas quais um bem ou direito passa a integrar o patrimônio de alguém**. A aquisição da participação societária (ações ou quotas) a que se refere preceptivo legal sob análise abrange as operações de compra, de permuta, de recebimento em dação de pagamento, doação, de subscrição e integralização de capital, etc. A aquisição também pode ocorrer em casos de sucessão por incorporação, fusão e cisão."²⁰ (Grifos postos)

O Fiscal, porém, desconfia da regularidade do ágio apurado nessa operação, pois "ninguém pagou algo para alguém em momento algum".

Ora, do escólio de Orlando Gomes, da Teoria do Pagamento do Direito das Obrigações, extrai-se que:

"[...] Pode a obrigação extinguir-se por diversos modos. Desaparece normalmente com a execução. Satisfeita a prestação, o vínculo deixa de existir. **O cumprimento da obrigação por esse modo chama-se, tecnicamente, pagamento.**"²¹ (Grifos postos)

Tecnicamente, a **AQUISIÇÃO** de quotas da Venbo pela 22N foi **adimplida** pela entrega, para a BFF Corp, de participação societária na 22N. Satisfizeram-se, assim, as obrigações pactuadas, sendo certo que houve "pagamento", realizado mediante a entrega de bens. A mesma lógica se seguiu na operação subsequente da reestruturação societária, na transferência do ativo para a Peronia.

Não houve, de fato, circulação de dinheiro em espécie, mas isto não é contraprestação necessária, no âmbito do direito Privado, para que se realize a aquisição de determinado ativo.

Portanto, a aquisição de participação societária na Venbo pela 22N, operação que fez surgir o ágio, é absolutamente válida para fins do artigo 20, do DL 1.598/77, nada podendo ser questionado com relação ao surgimento desse ágio. Bem assim ocorreu com a operação subsequente, de transferência do ativo para a Peronia, estando em conformidade com as normas do Direito Privado.

b.2.) Ágio gerado internamente:

Da mesma forma que na hipótese acima, a legislação não veda em momento algum o aproveitamento de ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Novamente, não há no artigo 20, do DL, exigência de que as operações, para justificarem a apuração de ágio, devam envolver terceiros estranhos ao grupo econômico, tampouco o artigo 7º, da Lei 9.532/97, faz tal exigência.

.....
.....

A Lei 9.532/97 foi editada em um ambiente macroeconômico em que se buscava desenvolver os negócios no Brasil, com a atração de investimentos para incentivar, especialmente, o programa de privatizações. Criou-se, dessa forma, o benefício da amortização do ágio apurado com base em rentabilidade futura, sob certas condições que evidenciavam o intuito existente à época de se promover uma redução da carga fiscal à medida em que as atividades desses empreendimentos gerassem lucros.

Assim, como já demonstrado, o requisito legal para a amortização do ágio redundava no carregamento do ágio fundado em goodwill para a sociedade cuja expectativa de rentabilidade lhe deu causa, de modo a que os tributos devidos sobre os lucros desse negócio sejam calculados após a amortização do ágio²³.

.....
.....

Viu-se que a amortização do ágio estava calcada em rentabilidade futura cuja realização (efetivação do lucro projetado) deveria ser impactada pela amortização do ágio no resultado. Além disso, ficou claro que o intuito da norma era estimular os negócios no País.

Pois bem. Reorganização societária que possua substância econômica será, necessariamente, realizada com o intuito de dinamizar os negócios do grupo econômico específico; não é da lógica empresarial reestruturação societária que vise a tornar o empreendimento menos interessante sob o ponto de vista negocial. Este ponto específico dialoga bem, portanto, com o requisito do propósito negocial, comum ao tema planejamento tributário,

apresentando-se suficiente para amoldar uma reestruturação societária à ratio legis. E no caso concreto de solar clareza a motivação, a conveniência empresarial em revelar os números verdadeiros de seu negócio, bem como de reorganizar seu organograma societário.

*No bojo dessa impugnação, ficou **claramente demonstrado o propósito negocial da operação**, nada havendo que se questionar, portanto, quanto a este requisito.*

Já o outro requisito para a amortização do ágio, a presença do fundamento econômico "expectativa de rentabilidade futura" na aquisição do investimento, é possível se verificar tanto em sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico quanto em sociedades independentes. Isto porque "expectativa de rentabilidade" é característica que se vincula exclusivamente à operação do negócio da sociedade, bastando que esta sociedade exista para que possa ser avaliada.

.....
.....
Fica claro, pelo formato da operação, que não houve a criação de um cenário artificial, com o sacrifício de uma das empresas do Grupo, para gerar ganhos tributários em outra. Ocorreu, sim, uma reestruturação das atividades, tendente a fortalecer as empresas do grupo como um todo, o que seria plenamente admissível em um ambiente de negócios entre partes independentes.

Sendo assim, tendo a reestruturação do Grupo Bob's alcançado as exigências expressas e possíveis das normas que estabeleciam o surgimento e o aproveitamento do ágio e sendo certo que as operações realizadas não foram desconexas de uma realidade negocial razoável, não há nenhuma razão de se desconsiderar o ágio pelo simples fato de ter sido apurado em operações envolvendo empresas relacionadas.

b.3) Agio interno: alterações da MP 627/13.

.....
.....
Com a edição da Medida Provisória nº 627/2013 - editada com o objetivo principal de revogar o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009 - foram promovidas diversas alterações na legislação do IRPJ e da CSLL, dentre as quais se incluem modificações no tratamento contábil e fiscal do ágio.

*Dentre estas alterações, merece especial destaque o fato de que, pela redação do artigo 21 da MP, para que seja autorizada a amortização do ágio, além do requisito de este estar fundamentado em goodwill, passa-se a exigir que a aquisição de participação societária tenha ocorrido **entre partes não dependentes**.*

*Esta nova condição posta expressamente na lei casa perfeitamente com o que foi sustentado acima, quanto à **necessidade de as condições (limites) para fruição do benefício demandarem expressa previsão legal**. Essa inserção do ágio interno no rol das restrições vem confirmar que os limites para a indicação de restrições pelo intérprete da norma não alcançavam esta modalidade, i.e., **não estando vedado pela norma então vigente, o intérprete que restringisse o ágio interno estava fazendo as vezes de legislador positivo**, o que é inaceitável — quanto mais na esfera administrativa.*

Reforça-se, pois, a legalidade do procedimento realizado pela Impugnante.

07- CONCLUSÃO

(a) poderosas razões de cunho empresarial inspiraram e presidiram as operações de reestruturação do Grupo Bob's, dentre as quais primordialmente a fixação contábil/jurídica da verdadeira dimensão econômica do negócio e a segregação de atividades;

(b) para tanto, a avaliação da Venbo, feita sob estrito rigor técnico por renomada empresa independente, ensejou subsequente aporte de suas quotas pelo valor assim apurado em empresa que se tornou a holding brasileira do Grupo;

(c) naquela operação, a BFF Corp apurou e recolheu o imposto de renda pelo ganho de capital que resultou da diferença a maior entre o valor do investimento que realizara e o da avaliação retromencionada;

(d) exsurge assim a legitimidade do ágio apurado na holding brasileira;

(e) o posterior deslocamento do ágio até a empresa cuja avaliação lhe dera origem (venbo) constituiu processo natural que atendeu às melhores práticas contábeis;

(f) em consequência, os efeitos fiscais e societários decorrentes da amortização do ágio qualificaram-se igualmente como legítimos e naturais, pois não constituíram o primeiro nem principal motivo da reestruturação.

(g) doutrina e jurisprudência prevalentes asseveram a validade da dedução da amortização de ágio proveniente de uma reorganização interna que seja ditada por razões de conveniência e interesse de negócio.

(h) é flagrante o abuso do lançamento fiscal em enquadrar a conduta da impugnante nos tipos de sonegação e fraude, o que invalida a aplicação da multa qualificada e a responsabilização pessoal de administradores da Impugnante;

(i) todas as operações foram lastreadas em debates travados no âmbito do Conselho de Administração, tendo sido dada voz aos demais diretores e conselheiros, não tendo portanto resultado de atos unilaterais do administrador;

(j) as tomadas de decisão seguiram a forma da lei, sendo embasadas em opinamentos técnicos;

(k) ademais, é de reconhecer a decadência do crédito tributário referente ao ano base de 2007;

(l) descabe, ainda, a imposição de multa isolada, confia o Impugnante que será acolhida in totum sua impugnação, de que **resultará sua exclusão do polo passivo, bem como será desconstituído integralmente o crédito**, ou, se assim não entender V. Sa., será desconstituído em parte o lançamento, pelas razões acima expostas

Requer que todas as intimações sejam encaminhadas para o endereço da subscritora desta (Rua Padre João Manuel, 199, cj. 33, São Paulo, capital, CEP 01411-001) e/ou encaminhados por mensagem eletrônica para: Paloma@fsl.adv.br e flaviocancherini@fsl.adv.br

VI- DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Para consubstanciar as suas argumentações a Impugnante e os Responsáveis Solidários mencionaram Decisões Administrativas e Judiciais.

Analisando as impugnações apresentadas, a 1ª Turma da DRJ em Belém não conheceu da impugnação apresentada pela pessoa jurídica por intempestiva, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 17/01/2013 (terça-feira) e a impugnação fora apresentada somente em 17/01/2014, um dia após o trigésimo dia após a intimação (dia 16/01/2014, uma quinta-feira). Em relação às impugnações dos corresponsáveis, a decisão recorrida julgou-as improcedentes.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 08 de dezembro de 2014 (fl. 2821), uma segunda-feira, apresentando recurso voluntário de fls. 2825-2881 em 06 de janeiro de 2015. Na mesma data os coobrigados apresentaram seus recursos voluntários (Ricardo Figueiredo Bomeny às fls. 2950-3004 e Rômulo Borges Fonseca às fls. 3051-3105).

Em resumo, reafirmam os termos das impugnações apresentadas.

A pessoa jurídica, em especial, requer o afastamento da intempestividade de sua impugnação declarada pela decisão de primeira instância, alegando que havia comparecido à repartição fiscal após um de seus sócios ser intimado do lançamento, não tendo sido juntado aos autos, até aquele momento, qualquer prova da ciência, de sua parte, do lançamento realizado. Assim sendo, com base no princípio da verdade material, requer que o mérito do presente recurso seja analisado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Conforme relatado, o contribuinte foi cientificado da decisão em 08 de dezembro de 2014 (fl. 2821).

Logo, tendo sido o recurso voluntário interposto de fls. 2825-2881 em 06 de janeiro de 2015, o mesmo mostra-se tempestivo. O mesmo raciocínio aplica-se aos recursos dos coobrigados.

Em consequência, considerando que foram preenchidos os demais pressupostos legais, tomo conhecimento dos recursos voluntários.

2 DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE

Alega a Recorrente (pessoa jurídica) que a intempestividade de sua impugnação deve ser superada por este colegiado em razão da aplicação do princípio da verdade material.

Aduz que compareceu à repartição após um de seus sócios ser cientificado do lançamento e, compulsando os autos, não teria identificado o aviso de recebimento dirigido a ela própria, interpondo assim sua impugnação o quanto antes, mesmo sem saber a data efetiva da ciência do lançamento, o que, ao final, redundou na apresentação intempestiva, por um dia. Argumenta ainda que tal aviso de recebimento somente foi anexado aos autos posteriormente.

Entendo não lhe assistir razão. Em primeiro lugar porque o aviso de recebimento foi encaminhado ao seu endereço cadastral e foi devidamente recebido, conforme consta nos autos (fato incontroverso). Nesse cenário, ainda que considere os fatos pela Recorrente narrados a respeito da suposta confusão perpetrada, em nada alteraria o panorama a respeito das conclusões já exaradas pela decisão recorrida a respeito da intempestividade.

Ademais, sendo o processo digital desde o seu início, sequer se fazia necessário o comparecimento à unidade para vista dos autos, disponível no ambiente E-cac no sítio da Receita Federal. De toda forma, trata-se, em verdade de alegações sem qualquer comprovação material que as comprove.

A respeito da aplicação do princípio da verdade material ao caso concreto, salvo em flagrantes casos de matérias de ordem pública, que não é o caso dos autos, não se pode superar a questão da intempestividade dos recursos, sob pena de afastar-se de modo definitivo quaisquer prazos fixados em lei para manejo dos recursos.

Há de se ressaltar que não haverá qualquer prejuízo à análise dos argumentos contidos no recurso especial da Recorrente, uma vez que os recursos apresentados pelos coobrigados contemplam todas as razões expedidas pela Recorrente em sua impugnação e também em seu recurso especial.

Assim sendo, apesar de conhecer do recurso da Recorrente, entendo que o mesmo deva ser negado em razão da não instauração do litígio decorrente da apresentação intempestiva de impugnação.

3 RECURSO DOS COBRIGADOS

3.1 PRELIMINAR DE MÉRITO – ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

Segundo os Recorrentes, o crédito tributário referente ao ano-calendário de 2007 deve ser extinto em razão de decadência, uma vez que constituído somente no ano-calendário de 2013, e, portanto, cinco anos após a ocorrência do fato gerador, em 31/12/2007.

Alegam que não a tese de dolo a justificar a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN não prospera no caso concreto, havendo ainda antecipação de pagamentos de IRPJ e de CSLL, conforme indicaria o próprio lançamento ao deduzir valores recolhidos a título de estimativas de IRPJ e de CSLL para apuração dos tributos devidos e ora exigidos de ofício. Por conseguinte, arguem que deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial no caso concreto.

No que atine à existência de pagamento antecipado, razão assiste aos Recorrentes. No próprio auto de infração consta ter havido recolhimentos de estimativa de IRPJ e de CSLL. Vejam-se excertos dos demonstrativos, com os destaques por mim apostos:

SP BARUERI DRF

Fl. 1386



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: ____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO		Período de Apuração do Tributo		
CNPJ	71.833.552/0001-29	01/01/2007 a 31/12/2007		
Nome Empresarial	VENBO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA			
IMPOSTO DEVIDO ANTES DAS DEDUÇÕES				
Multa	Descrição	Valor		
150,00%	Imposto	1.449.522,89		
150,00%	Imposto Adicional	942.348,60		
Subtotal	(1)	2.391.871,49		
Total		2.391.871,49		
IMPOSTO DEVIDO APÓS AS DEDUÇÕES				
Multa	Imposto Antes das Deduções	Deduções	Imposto Devido	
150,00%	2.391.871,49	49.642,20	2.342.229,29	
DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES				
Multa	Saldo Negativo	Imposto Postergado	Outras Deduções	Total
150,00%	0,00	0,00	49.642,20	49.642,20
Descrição das Deduções				
Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa				

Processo nº 13896.722672/2013-15
Acórdão n.º 1402-002.180

S1-C4T2
Fl. 3.296

SR BARUERI DRF

Fl. 1399



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO		Período de Apuração do Tributo		
CNPJ	71.833.552/0001-29	01/01/2007 a 31/12/2007		
Nome Empresarial	VENBO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA			
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO				
Base de Cálculo das Atividades em Geral			-1.136.514,04	
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS À COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA				
Multa	Infração	Valor Tributável		
150,00%	Das Atividades em Geral (1)	10.800.000,00		
COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA				
	Valor Tributável	Base Negativa do Período Compensada	Base Negativa de Períodos Anteriores Compensada	Valor Tributável após Compensação
(1)	10.800.000,00	1.136.514,04	0,00	9.663.485,96
CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO				
Multa	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada	
150,00%	9.663.485,96	9,00%	869.713,74	
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA ANTES DAS DEDUÇÕES				
Multa	Descrição	Valor		
150,00%	Contribuição	869.713,74		
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA APÓS DEDUÇÕES				
Multa	Contribuição antes das Deduções	Deduções	Contribuição Devida	
150,00%	869.713,74	19.048,35	850.665,39	

SR BARUERI DRF

Fl. 1400



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO		Período de Apuração do Tributo		
CNPJ	71.833.552/0001-29	01/01/2007 a 31/12/2007		
Nome Empresarial	VENBO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA			
DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES				
Multa	Saldo Negativo	Contribuição Postergada	Outras Deduções	Total
150,00%	0,00	0,00	19.048,35	19.048,35
Descrição das Deduções				
CSSL Mensal Paga por Estimativa				

Por outro lado, conforme discorrei em tópico específico deste voto, entendo restar caracterizado o dolo, o que determina a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN, conforme pacificado pelo STJ no julgamento do recurso repetitivo REsp 973.733/SC, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF.

Assim sendo, considerando-se que o período de apuração mais longínquo se encerrou em 31/12/2007, o lançamento somente poderia ter sido realizado no ano de 2008, sendo o primeiro dia do ano seguinte o dia 01/01/2009, primeiro dia da contagem de prazo de

cinco anos para realização do lançamento, cujo prazo fatal se deu em 31/12/2013, ou seja, posteriormente à ciência do lançamento.

Isso posto, rejeito a arguição de decadência.

3.2 MÉRITO

3.2.1 Amortização de Ágio

Trata-se de operações levadas a efeito por empresas do grupo Bob's que redundaram na presente exigência.

Em 09/12/2005 pessoa jurídica autuada (VENBO) era controlada (99,99%) por BRAZIL FAST FOOD, empresa domiciliada no exterior. O restante ínfimo das ações era de propriedade dos coobrigados, ora Recorrentes.

Em 25/11/2005 foi constituída a empresa 22N (capital social de R\$ 1.000,00), cujos sócios são prestadores de serviços de consultoria e planejamento tributário.

Outra empresa envolvida na operação é PERONIA, constituída em 14/08/2006 com o mesmo capital social e mesmos sócios de 22N, situada no mesmo endereço em que um de seus sócios presta serviços de consultoria. O endereço eletrônico desse mesmo sócio, ao menos até o ano-calendário de 2013 constava no cadastro do CNPJ de VENBO como sendo o correio eletrônico dessa própria pessoa jurídica.

Em 11/12/2006 ocorre alteração no quadro societário de 22N, retirando-se seus sócios (consultores) e ingressando em seus quadros BRAZIL FAST FOOD e os ora coobrigados.

Um dia após, 12/12/2006, BRAZIL FAST FOOD aumenta o capital de 22N em R\$ 54.000.000,00 mediante conferência da totalidade das quotas de VENBO que até então detinha.

A esse respeito, assim consta no Termo de Verificação Fiscal:

Cabe observar que o expressivo aumento de capital na 22N, no valor de R\$54.000.000,00, não decorreu de qualquer transação de compra e venda, posto que ninguém pagou algo a alguém, tratando-se de mera reavaliação do ativo que representava as quotas da VENBO, decorrente de acordo interno entre os sócios comuns à 22N e à VENBO, sem qualquer agente externo, portanto, não há que se falar em geração ou pagamento de ágio nesta transação.

Contudo, em tal operação, 22N passou a registrar ágio. Foi apresentado laudo de rentabilidade de futura que atestaria tal montante.

Como decorrência, em 13/12/2006 foi formalizada a retirada de BRAZIL FAST FOOD como sócia de VENBO, que passou a ser controlada diretamente por 22N no Brasil, e indiretamente pela empresa situada no exterior.

Alegam os Recorrentes que houve recolhimento de ganho de capital em razão de tal integralização de capital (recolhido por 22N) em razão de o aumento de capital ter sido realizado em valor superior ao constante nos cadastros do BACEN (recolhimento de R\$ 284.324,88).

Um dia após (14/12/2006), 22N ingressa nos quadros de PERONIA em substituição de seus sócios consultores, utilizando para tanto as ações de VENBO, com os mesmos valores antes vertidos para a própria 22N, passando o ágio então contabilizado a compor o ativo de PERONIA, então controladora direta de VENBO.

Mais quatro dias se passaram (18/12/2006) e os sócios administradores de VENBO (ora coobrigados) firmaram protocolo de incorporação assumindo o compromisso de aprovar a incorporação de PERONIA por VENBO (pessoa jurídica atuada).

Foi elaborado laudo de avaliação do patrimônio líquido de PERONIA quatro dias após decisão de incorporação (22/12/2006).

A esse respeito, a Fiscalização assevera que a atuada,

[...] apesar de expressamente intimado, deixou de apresentar os livros DIÁRIO, CAIXA e LALUR de 2005, 2006 e 2007 da empresa PERONIA, de modo que o esclarecimento sobre os lucros acumulados também não pôde ser obtida nos livros contábeis.

Ressalte-se que a curiosidade desta fiscalização sobre a origem dos lucros acumulados na PERONIA, no valor de R\$35.640.000,00, decorre da estranheza causada pela existência de lucros acumulados em uma empresa que sequer chegou a operar, evidenciando o planejamento tributário abusivo, posto que as transações não mantêm coerência com os documentos emitidos para dar-lhes ares de veracidade.

A falta de veracidade nos documentos atinge seu ápice no laudo que avaliou em R\$18.361.000,00 o patrimônio líquido da PERONIA em 30/11/2006. posto que, que nesta data a PERONIA ainda possuía capital de R\$1.000,00 e ainda pertencia aos sócios EDUARDO DUARTE E ROGÉRIA DE CÁSSIA, uma vez que sua 1ª alteração social foi assinada somente em 14/12/2006.

Por fim, o planejamento tributário é consumado em 29/12/2006, na 25ª alteração da VENBO, na qual ocorre a incorporação da PERONIA na VENBO, cujo capital é aumentado em R\$18.361.000,00, valor do patrimônio líquido da incorporada. No mesmo instrumento ocorre o ingresso da 22N, a título gracioso, ficando a mesma com R\$27.643.003,27 do capital da VENBO, e RÓMULO BORGES DA FONSECA e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY com R\$0.01 cada.

O CONTRIBUINTE aproveita esta última transação para considerar como ágio amortizável o valor de R\$35.640.000,00, correspondente à diferença entre o ficício valor de aquisição da PERONIA, R\$54.000.000,00 e o seu patrimônio líquido R\$18.361.000,00 [...]

Para os Recorrentes, a reestruturação levada a efeito teve o condão de criar uma holding no Brasil, pois a manutenção do investimento diretamente controlado por BRAZIL FAST FOOD sediada no exterior estaria trazendo dificuldades às operações do grupo, como, por exemplo, a obtenção de empréstimos por parte de VENBO em instituições financeiras no Brasil, situação que seria revertida com a criação de uma holding no Brasil (22N, posteriormente denominada BBFC DO BRASIL).

Além disso, antes das reestruturações societárias, VENBO estaria com patrimônio líquido negativo, o que também lhe acarretava dificuldades operacionais e estratégicas (operações de crédito, atração de investimentos, etc.), percalço que também seria superado com a criação de uma holding no Brasil, controlando diretamente VENBO.

Aduz ainda que na reunião do Conselho de Administração da controlada no exterior tratou-se de um projeto estrutural que levaria à separação de VENBO em uma firma franqueadora e outra com a operação de lojas próprias, já que, naquele momento, ambas operações se davam sob a guarida da própria VENBO. Esse teria sido o motivo da utilização de PERONIA.

Contudo, alega que a “*etapa seguinte, que consistia na cisão da VENBO com a segregação das atividades, mostrou-se inviável naquele momento*”. Cita como exemplo a ata o registro na ata de reunião do Conselho de Administração da BFF Corp realizada em **05/09/2007** em que se informou que um dos impedimentos viria da impossibilidade de VENBO obter certidão negativa de débitos previdenciários necessária para a realização de tal ato.

Considerando tais fatos, entendo já ser suficiente o julgamento do feito.

Conforme se observa, estamos diante de evidente tentativa de amortização de valores classificados pela autuada como ágio. Mesmo que assim fosse, estaríamos diante do denominado ágio interno, formado em operação realizada por partes absolutamente dependentes e sem qualquer desembolso de recursos.

Sobre o ágio interno, convém transcrever a fundamentação do voto condutor do aresto recorrido:

O doutrinador Marco Aurélio Greco (“Planejamento Tributário”, Editora Dialética), já citado neste voto, ao enumerar algumas modalidades de planejamentos tributários com escassas chances de oposição contra o Fisco, também se posiciona contrariamente à figura do ágio sobre si mesmo:

“Capítulo XVI – Operações Preocupantes

XVI.1. Razão desta Denominação

A experiência no campo do Direito Tributário mostra que, muitas vezes, surgem casos em que são desenhadas determinadas operações que exigem uma particular atenção do intérprete antes de emitir um pronunciamento quanto à sua oponibilidade ou não contra o Fisco.

Como reiteradamente exposto, uma conclusão só pode ser emitida à vista de cada caso concreto e diante das múltiplas circunstâncias que o cerca, não apenas no plano da formulação abstrata da operação, mas também, à vista da história que cerca aquele determinado contribuinte (seu perfil e relevância, o empreendimento concreto, condutas anteriores que tenha realizado etc.).

Não obstante as conclusões dependam do caso concreto, existem algumas situações que, por si só, recomendam especial atenção, pois geram preocupação aos que diante delas se encontram.

Por isso, será feita uma singela enumeração destas situações, sem que isto esgote o conjunto de hipóteses que podem gerar preocupação aos que atuam nessa área.

(...)

XVI.10. *Ágio de si Mesmo*

Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.

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

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

“SEÇÃO IV O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.”

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.” (Grifamos)

Mais recentemente, em 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TG 04 – Ativo Intangível, que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no qual foi definido o tratamento contábil de ativos intangíveis e determinado que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo:

“Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.” (Grifamos)

Por oportuno, esclareço que a argumentação dos Recorrentes que não se pode utilizar normas expedidas após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em questão não prospera, pois não se trata de qualquer norma legal, mas sim interpretações sobre toda a legislação já existente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Retornando ao cerne da questão, mesmo em períodos em que este colegiado, com composição absolutamente distinta da atual, possuía um entendimento mais favorável à amortização de ágio (por exemplo, mediante utilização de empresa veículo), exigia-se que: (i) o ágio efetivamente fosse efetivamente pago; (ii) o ágio houvesse surgido em operação entre empresas não ligadas; (iii) o ágio estivesse calcado em laudo que comprovasse a expectativa de rentabilidade futura.

No caso concreto, resta evidente que não foram cumpridas duas dessas etapas, uma vez que a operação foi realizada entre partes ligadas e sem qualquer desembolso.

Por isso, entendo que aqui sequer se pode falar de ágio, pois se tratou, a toda de evidência, de operação absolutamente artificial a fim de que o ágio pudesse ser amortizado por VENBO.

Veja-se que todas as operações narradas se deram em curtíssimo lapso temporal (18 dias, entre 11 e 29/12/2006), e, embora a criação de 22N pudesse até mesmo ser justificada diante das questões operacionais citadas (mas não o ágio nos termos formados e posteriormente amortizado), o mesmo não se pode dizer da interposição de PERONIA.

PERONIA efetivamente compôs a estrutura organizacional do grupo por 15 dias sem ter realizado qualquer operação. Sequer foram apresentados seus livros contábeis à autoridade fiscal, embora tenham sido intimados para tanto.

Tratava-se, na realidade, de empresa de prateleira, também denominada empresa veículo, que serviu somente como um meio utilizado para burla da legislação com vistas a reduzir os valores de IRPJ e de CSLL devidos.

Os argumentos a respeito da necessidade de separação das operações em duas empresas distintas (operações em lojas próprias do Bob's em separado das operações em lojas franqueadas) é bastante plausível, mas o cronograma das operações levadas a efeito tornam absolutamente inverossímil a versão trazida pelos Recorrentes: integralizou-se capital em PERONIA no dia 14/12/2006 e, quatro dias após, detectou-se que seria inviável a cisão de VENBO (protocolo de incorporação é datado de 18/12/2006)? Veja-se que a própria justificativa trazida aos autos a respeito da pretensa inviabilidade de cisão de VENBO em razão da ausência de certidão negativa consta somente em ata de reunião do Conselho de Administração da BFF Corp realizada em **05/09/2007, 9 meses após a decisão de incorporação de PERONIA por VENBO.**

As demais questões trazidas aos autos a respeito dos novos traços legais trazidos pela Lei nº 12.973/2014, em especial em relação à formação e à amortização do ágio, em nada salvaguardam as operações levadas a efeito pela autuada, posto que a utilização de PERONIA se deu absolutamente de forma artificial e sem qualquer outro propósito negocial que não fosse a amortização do ágio também gerado em operação sem lastro financeiro na integralização de capital de 22N.

Por isso, sequer lhe dá guarida também o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 a respeito da possibilidade de amortização de ágio em caso de extinção do investimento. E, a bem da verdade, se ainda esse fosse o entendimento, não houve, em nenhum momento, extinção do investimento, pois a investidora inicial manteve-se no exterior e VENBO, que era sua controlada direta no Brasil antes das operações levadas a efeito, também se manteve operando normalmente. Ou seja, não houve extinção real, confusão patrimonial entre investida e investidora. Houve sim a transferência deliberada de um “ativo amortizável” (pois, como dito alhures, nem de ágio pode ser chamada a mais valia em questão) entre empresas do mesmo grupo a fim de que VENBO pudesse amortizar tais valores de seus próprios resultados fiscais sem que qualquer desembolso e operação efetiva entre partes não relacionadas houvesse ocorrido. Por essas mesmas razões, mostra-se absolutamente desarrazoada a tese da Recorrente de que mesmo sem a utilização de PERONIA o ágio poderia ser amortizado.

Em relação ao desenho das operações realizadas pela atuada, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos, ainda mais na forma como foi engendrada a operação em questão.

Não estamos aqui sequer diante de caso de planejamento tributário abusivo, mas sim de evidente caso de evasão fiscal, baseada em atos dolosos e não condizentes com a realidade a fim de minorar a carga tributária da atuada.

Por esses motivos, além de entender que deva ser mantida a glosa da despesa, entendo restar caracterizada a fraude a que alude o art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que, a teor do que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, justifica a exasperação da penalidade.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial e fraudulento da atuada.

3.2.2 Da responsabilidade atribuída aos sócios administradores

Entendo perfeitas as considerações tecidas pela decisão recorrida a respeito do tema, por isso, transcrevo-a em sua integralidade:

O Responsáveis Solidários indicados pela Fiscalização RÔMULO BORGES DA FONSECA, e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, apresentaram as suas defesas com os mesmos argumentos e fundamentações, conforme descrito, em síntese, abaixo:

.....
.....

O Impugnante, sócio administrador da Atuada à época, foi equivocadamente incluído como responsável tributário pelos referidos créditos com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso

III, ambos do CTN, vez que foi considerada a prática de ilícitos tributários pela Autuada.

A inclusão do Impugnante no polo passivo, contudo, é absolutamente ilegal e, conforme será demonstrado adiante, teve origem em uma visão deturpada da fiscalização, viciada por preconceitos perigosamente simplistas que de antemão, em notório prejulgamento, parte da premissa de caracterização como prática de fraude e sonegação toda e qualquer operação de reorganização societária que tenha promovido o surgimento, e posterior aproveitamento fiscal, de ágio fundado em goodwill.

Diante disso, a Impugnante se dedicará a demonstrar que a operação de reestruturação societária por que passou o grupo econômico em que está inserida, foi realizada (a) com firme propósito negocial, (b) calcada em laudos e avaliações técnicas realizadas por empresas especializadas de renome internacional, (c) de acordo com as normas legais vigentes à época, (d) através de práticas e atos tornados públicos, na medida das exigências dessa legislação, (e) em consonância com as melhores práticas contábeis e (f) sem prejuízo ao erário, tendo gerado o recolhimento de imposto de renda sobre a reavaliação do empreendimento, logo, (g) de forma lícita e economicamente coerente.

.....
.....
Ilegitimidade passiva dos sócios:

.....
.....
Conforme o relato fiscal, a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios administradores foi atribuída com base no inciso I do artigo 124 e no inciso III do artigo 135, ambos do CTN, que preceituam:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

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

*Primeiramente, cumpre ressaltar que não se aplica ao presente caso o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, visto que o referido dispositivo **não trata de forma de eleição de responsável tributário**, alcançando apenas hipóteses em que há interesse jurídico comum - diferente de interesse econômico na consecução da situação - **vinculado à realização conjunta do fato imponível**, de modo que a solidariedade é forma de graduar a responsabilidade entre sujeitos que **já constam no polo passivo.**(grifo original)*

.....

.....

Sendo assim, resta evidente o equívoco da fiscalização ao pretender a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, com a finalidade de atribuir responsabilidade aos sócios administradores pelos créditos tributários.

Ao seu turno, a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, pressupõe: (i) a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas elencadas no referido dispositivo; (ii) conduta ilícita, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro, externamente à norma tributária matriz; e (iii) a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma

.....

.....

Ocorre que, conforme visto acima, não houve no presente caso comprovação da existência de dolo, seja por parte da Impugnante ou de seus administradores, bem como não se praticou qualquer conduta contrária às normas vigentes, de modo que não cabe a responsabilização dos sócios administradores por ausência dos requisitos postos no artigo 135 do CTN.

Dessa maneira, é evidente a ilegitimidade passiva dos administradores, razão pela qual se faz necessária a exclusão da responsabilidade destes pelo crédito tributário lançado.

.....

.....

DAS IMPUTAÇÕES DESCRITAS PELA FISCALIZAÇÃO.

Tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, esta fiscalização responsabilizará pelos créditos tributários ora lançados, de forma solidária com o CONTRIBUINTE e pessoal, os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores. RÔMULO BORGES DA FONSECA, CPF

342.145.347-00, e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, CPF 008.979.327-73.

A responsabilidade solidária e pessoal dos mencionados sócios administradores é atribuída com base no Inciso I do art. 124 e no Inciso III do art. 135 do CTN, a seguir transcritos, uma vez que os mesmos tinham evidente interesse financeiro no resultado dos atos praticados com infração à lei.

Art. 124 São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

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

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

Os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores, RÔMULO BORGES DA FONSECA, CPF 342.145.347-00, e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, CPF 008.979.327-73, serão cientificados pessoalmente dos créditos tributários ora lançados, mediante encaminhamento de cópias do presente termo e do AUTO DE INFRAÇÃO do processo digital 13896.722672/2013-15, bem como de termos de sujeição passiva solidária, com abertura de prazo para que apresentem impugnação contra o feito, na forma do art. 3º da Portaria RFB 2.284/10.

Acertou a Fiscalização ao incluir os sócios diretores como responsáveis tributários, com fundamento no inciso III do art. 135, do CTN, pois tiveram participação em todas as decisões na “engenharia das mutações” (atas de reunião de conselhos, alterações contratuais, laudo de avaliação do patrimônio líquido, protocolo de avaliação de fls. 1.531/1.627) que originaram os supostos ágios, com a utilização de empresas “veículos”, como já mencionamos nos itens anteriores deste voto.

No entanto, ao analisarmos as imputações acima, não constatamos a comprovação, por parte da Fiscalização, do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Logo, não concordamos com sujeição passiva fundamentada no art. 124, I, do CTN.

Convém ressaltar que votei pela manutenção da multa qualificada. Em razão disso, entendo serem necessários alguns esclarecimentos adicionais a respeito da responsabilidade tributária atribuída aos administradores da autuada.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de

o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.¹

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.²

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

*A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*³

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁴

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.⁵

¹ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*⁶

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária⁷, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.⁸

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

Disposição geral (art. 128);

Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);

Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e

Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

- *Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas*

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁷ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

⁸ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, participe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.⁹

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁰

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹¹

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.¹²

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*¹³

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁰ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

Passo à análise do caso concreto.

A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária.

Entendo lhe assistir razão.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que tratar o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo às infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

*Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.*¹⁴ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ¹⁵ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

¹⁵ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]

- *NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)*

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. [grifos nossos]

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).**

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.** 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP).** (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a

impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, este colegiado vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição

(por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.¹⁶

Assim sendo, voto por manter a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.

3.2.3 Da exigência de CSLL

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, à CSLL, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL.

3.2.4 Da exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL

Em razão da glosa de despesas, os Recorrentes deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Embora não questionado diretamente pelos Recorrentes, esclareço que não há que se falar em decadência da exigência de tais penalidades no caso concreto, pois a contagem do prazo decadencial deve ser realizada com base no art. 173, I, do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 104, *verbis*:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Retornando ao cerne desse litígio, há de se separar a exigência de multas isoladas em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

¹⁶ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do acórdão é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*"

No caso concreto somente há lançamentos para fatos geradores ocorridos a partir de 2007. Passo à análise da novel legislação.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Particularmente, entendo que com o advento da Medida Provisória nº 351/2007 todos os óbices para aplicação da penalidade isolada por falta de recolhimento de estimativa, em concomitância com a multa proporcional, deixaram de existir.

Contudo, resguardando meu posicionamento, a fim de se evitar a designação de redator para o voto vencedor, adoto o entendimento firmado pela maioria deste colegiado, utilizando como fundamento as razões expedidas pelo Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar em seus votos sobre o tema, as quais a seguir reproduzo:

Quanto a essa matéria, este Conselho possui entendimento firmado, para fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a edição da Súmula CARF nº 101, in verbis.

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

Com efeito, a inteligência da citada súmula é clara quanto à impossibilidade de exigência concomitante das multas quando relativas a fatos geradores anteriores a 2007, nada aclarando, no meu entender, quanto a fatos geradores a partir daquela data.

Nesse esteira, quanto a fatos geradores posteriores à citada mudança legislativa, como é o caso dos autos deste processo, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido da inaplicabilidade da multa isolada quando concomitante com a multa de ofício proporcional ao tributo apurado. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

E acórdão nº 1102-001.315 de 25/09/2015, conforme ementa abaixo.

Ementa: "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2006, 2007 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS. ALTERAÇÕES

DA LEI 11.488/07. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ, mesmo após as alterações no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela Lei nº 11.488/07."

A jurisprudência no e.Superior Tribunal de Justiça também se coaduna com esse entendimento. Veja-se, nesse sentido, o AgRg no REsp 1499389/PB.

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE. 1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo. 2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1499389 / PB)

E o citado REsp 1496354/PR, julgado pela segunda Turma daquela Corte, que, à unanimidade, confirmou o entendimento quanto à impossibilidade da aplicação das duas multas, quando concomitantes.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição

social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado, com os fundamentos que adoto:

"[...]

Para fins de esclarecimento da controvérsia, cito as normas que, segundo a parte recorrente, foram violadas:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a

contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, 'a' e 'b', em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

[...]"

Portanto, as multas de ofício isoladas, naquilo em que forem concomitantes com as multas de ofício proporcionais, devem ser exoneradas. Em outras palavras, a multa isolada será cancelada até o montante de base de cálculo menor ou igual à base de cálculo sobre a qual incidiu a multa de ofício proporcional, nos termos abaixo, para o caso concreto:

Ano-calendário	BC multa de ofício proporcional IRPJ	BC multa isolada IRPJ	BC multa isolada remanescente	Multa isolada remanescente
2007	R\$ 2.342.229,29 (fl. 1391)	R\$ 2.343.172,86 (fls. 1089 e 1389)	R\$ 943,57	R\$ 471,78
2008	R\$ 958.498,86 (fl. 1391)	R\$ 1.606.461,68 (fls. 1089 e 1390)	R\$ 647.962,82	R\$ 323.981,41
Ano-calendário	BC multa de ofício proporcional CSLL	BC multa isolada CSLL	BC multa isolada remanescente	Multa isolada remanescente
2007	R\$ 850.665,39 (fl. 1403)	R\$ 850.665,39 (fls. 1089 e 1394)	R\$ 0,00	R\$ 0,00
2008	R\$ 351.975,59 (fl. 1403)	R\$ 583.082,22 (fls. 1089 e 1395)	R\$ 231.106,63	R\$ 115.553,32

Assim, há que se considerar devida a multa exigida isoladamente, relativa ao IRPJ, no valor de R\$ 471,78 para o ano-calendário de 2007 e de R\$ 323.981,41 para o ano-calendário de 2008.

Já em relação à CSLL, cancela-se integralmente a multa exigida isoladamente relativa ao ano-calendário de 2007, considerando-se devido o valor de R\$ 115.553,32 em relação ao ano-calendário de 2008.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada até o limite da concomitância com a multa proporcional.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator