



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

Processo nº 15563.720259/2011-33
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.624 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente SENDAS DISTRIBUIDORA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO DE ENQUADRAMENTO LEGAL. DEFICIÊNCIA SUPRIDA PELA DESCRIÇÃO DOS FATOS.

As deficiências na fundamentação de direito podem ser supridas pela fundamentação de fato, ou seja, não há nulidade se o autuado demonstra, através da própria defesa, que entendeu, por meio da descrição dos fatos, que infrações lhe foram imputadas

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TERMO INICIAL.

A contagem do prazo decadencial não se inicia no momento de formação do ágio, mas a partir do fato gerador ocorrido no período de apuração a que a despesa de amortização compete.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO.

Mantém-se a exoneração do contribuinte do crédito tributário correspondente à omissão de receita presumida, quando os saldos credores considerados no lançamento não são verdadeiros saldos credores de caixa.

OCORRÊNCIA DE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO/ABUSO DE DIREITO EM DETERMINADA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA - QUESTÃO JÁ RESOLVIDA EM OUTRO PROCESSO - REAPRECIÇÃO NA MESMA INSTÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL - RESPEITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA

Para que uma questão seja admitida, deve haver interesse processual na sua resolução. Assim, se determinada questão já foi resolvida num processo e ressurge em novo feito, não deve ser admitida neste último, pois nova discussão, além de desnecessária e inútil, pode gerar decisão conflitante com a primeira, o que atentaria contra o princípio da segurança jurídica.

Em casos como esses, a melhor solução é aplicar a decisão em vigor, de mesma instância ou de instância superior. Dessa forma, como a questão ampla defesa, pois tanto o contribuinte quanto o fisco podem ou puderam apresentar provas e argumentos, de modo a defender suas opiniões e influenciar a decisão sobre o assunto.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ORIGINADO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA EM QUE HOUVE SIMULAÇÃO. GLOSA. MANUTENÇÃO DOS VALORES EFETIVAMENTE AMORTIZADOS.

Quando o ágio se originar de reorganização societária em que houve negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, mantém-se apenas a glosa dos valores efetivamente amortizados.

RESOLUÇÃO DE QUESTÕES. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL.

Por falta de interesse processual, deixa-se de resolver questões que não têm influência sobre o resultado do julgamento.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, logo sofre a incidem juros Selic se não for paga tempestivamente.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.DESQUALIFICAÇÃO.

No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, AFASTAR a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL apenas para desqualificar a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício no acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados.

A autuação foi fundamentada na omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa e na glosa de amortização de ágio gerado nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

No que se refere à amortização do ágio, a presente autuação trata dos mesmos elementos fáticos contidos no processo nº 15563.000871/2008-91, ora julgado em conjunto, no qual foram exigidos os créditos tributários devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2004 como decorrência da glosa das amortizações do mesmo ágio.

Por tratar de idêntica situação fática, a DRJ repetiu, neste processo, o conteúdo decisório que havia sido pronunciado naquele outro processo no sentido de concluir pela existência de simulação na reestruturação societária que originou o ágio. Ainda assim, no texto do acórdão (fls. 6.884), constata-se que a turma julgadora sugeriu a apensação deste processo ao de nº 15563.000871/2008-91.

Referida apensação não foi observada pela unidade de origem e o presente processo, depois da interposição do recurso voluntário, foi diretamente encaminhado para o CARF.

Em seu recurso voluntário, para evitar decisões contraditórias, a empresa requer o julgamento conjunto de ambos os processos.

A 2ª Turma da 1ª Câmara, através da Resolução nº 1102-000.271, encaminhou o presente processo à unidade de origem (DRF-Nova Iguaçu/RJ) para que fosse apensado e julgado em conjunto com o recurso interposto nos autos do processo nº 15563.000871/2008-91, o que foi cumprido.

Nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 4.284/4.294), as autuações foram assim motivadas:

B.1 1a INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA POR SALDO CREDOR DE CAIXA

13. Analisando a escrituração apresentada, verificamos que a conta "caixa" (111100) apresentava saldos credores nos três anos-calendário, conforme planilha elaborada por esta fiscalização, indicando indício de omissão de receitas.

14. Em 26/08/2011, diante da constatação acima, intimamos o contribuinte a esclarecer os referidos saldos credores (...).

3. A intimação foi feita por meio do Termo Fiscal nº 6 (fl. 147), e a referida planilha encontra-se às fls. 148/166.

4.1 Os valores arrecadados nos caixas das lojas, em razão das vendas de produtos, eram depositados em conta bancária. O registro contábil consistia numa partida diária a débito de Bancos (ou Contas a Receber, nas vendas a prazo) e a crédito do Caixa; e numa partida mensal a débito do Caixa e crédito de Vendas Registradas.

4.2 Os valores recebidos nos caixas como correspondente bancário também eram registrados diariamente a débito de Bancos e crédito do Caixa; e mensalmente a débito do Caixa e crédito de Contas a Pagar.

4.3 Na emissão de cheques para pagamentos a fornecedores, debitava-se o Caixa e creditava-se Bancos; e, na compensação do título, debitavam-se Despesas ou Fornecedores e creditava-se o Caixa.

4.4 Devido a essa metodologia de contabilização, os saldos credores escriturados não eram verdadeiros saldos credores de caixa, logo a presunção de omissão de receita na se aplicava ao caso.

4.5 Ao final do mês, após os lançamentos de conciliação, a conta Caixa sempre apresentou saldo devedor.

5. Em nova intimação (fl. 244), a fiscalização solicitou a apresentação de Livro Auxiliar ou ficha que discrimine de forma individual os ingresso de recursos na conta Caixa, oriundos das operações de vendas, obedecendo a ordem cronológica das mesma, de acordo com o art. 258, § 1º, do RIR/99 1.

6. Em resposta (fls. 248/249), o Interessado não forneceu qualquer registro auxiliar, repetiu os esclarecimentos prestados anteriormente e apresentou uma recomposição da conta Caixa para o mês de agosto de 2008.

7. Os saldos credores de caixa foram considerados como omissão de receita. No TVF (fls. 4.288/4.289), esta parte do lançamento foi assim motivada:

Conforme já relatado acima, em intimação datada de 18/11/2011, esta fiscalização solicitou que o contribuinte apresentasse, livros e/ou fichas auxiliares, [em] que estivesse reproduzida a escrituração da conta caixa, de forma a se verificar, através de corretos lançamentos diários, o que o contribuinte diz estar tornando os saldos da sua "conta caixa" credor, de forma individualiza, e com documentos que permitissem a sua perfeita verificação.

O contribuinte apresenta resposta em 28/11/2011, onde elaborou planilha exemplificativa referente ao mês de agosto de 2008, informou que as vendas diárias foram manualmente inseridas, dia a dia, para recomposição do saldo final diário.

A planilha elaborada, com a inserção manual dos valores que o contribuinte diz ser o das receitas diárias do mês de agosto 2008, mas desacompanhada da respectiva documentação comprobatória, tem como saldo final diário, sempre saldo devedor.

O contribuinte apesar de intimado não apresentou a contabilidade auxiliar solicitada por esta fiscalização, nem a documentação comprobatória para a perfeita verificação do exposto na planilha elaborada, sendo também pouco produtiva a apresentação de apenas um mês diante de 3 anos-calendário, além de informar que o tempo concedido é muito pequeno, porém a 1ª intimação, onde solicitamos esclarecimentos quanto aos saldos credores apurados, está datada de 26/08/2011.

Em análise dos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte, correspondente a sua escrituração, dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, verificamos:

1. Que não houve individualização das receitas de vendas, não podendo distinguir efetivamente as respectivas operações diárias.

2. A existência de lançamentos a crédito na conta caixa, referente a operações com fornecedores (conta 211100), outras contas a pagar -repasse (216441) e outras contas referente a despesas operacionais contabilizadas no grupo 400000 (despesas).

Através dessa análise, concluímos que esses valores estariam aumentando os saldos credores apurados, e, diante desta constatação, elaboramos planilhas individualizadamente para as contas enumeradas no parágrafo acima, para totalização e

subtração de tais valores do saldo credor objeto da presente autuação, pois os mesmos correspondem a recursos de terceiros e não sendo receita da fiscalizada.

Os saldos credores utilizados para a presente autuação, serão os maiores dentro de cada ano-calendário, conforme demonstrado no levantamento efetuado por esta fiscalização (fls. a) a saber: em 30/05/2006 para o ano-calendário 2006 no valor de R\$ 374.207.374,40, em 30/12/2007 para o ano-calendário 2007, no valor de R\$ 306.077.667,23 e em 30/07/2008 no valor de R\$ 391.544.341,80 para o ano-calendário 2008, conforme abaixo exposto:

PERÍODO	DATA DA OCORRÊNCIA DO MAIOR SALDO CREDOR DE CAIXA	VALOR DO SALDO CREDOR DE CAIXA (111100)	OUTRAS CONTAS A PAGAR REPASSE (216441)	FORNECEDOR (211100)	DESPESA S (GRUPO DE CONTAS 400000)	VALOR TOTAL CORRESPONDENTE A RECURSOS DE TERCEIROS	SALDO CREDOR CONSIDERADO
2006	30/05/2006	377.366.510,83		51.332,18	3.107.804,25	3.159.136,43	374.207.374,40
2007	30/12/2007	306.847.018,68	769.351,45			769.351,45	306.077.667,23
2008	30/07/2008	392.820.297,81	1.233.433,42	42.100,91	421,68	1.275.956,01	391.544.341,80

8. A seguir são descritas as operações de reestruturação societária que deram origem ao ágio cuja despesa de amortização foi glosada.

OPERAÇÕES REALIZADAS EM 29/02/2004 (1a E 2a ALTERAÇÕES DO CONTRATO SOCIAL DE RIO PATEA, 1a ALTERAÇÃO DE SERRA DO ANDARAÍ E ASSEMBLÉIA DO INTERESSADO)

9. Na 1a alteração do contrato social da RIO PATEA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., doravante RIO PATEA, fls. 3.875/3.890, as sócias COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, doravante CBD, e NOVASOC COMERCIAL LTDA., doravante NOVASOC, entraram na sociedade, substituindo os sócios originais, e aumentaram o capital de R\$ 100,00 para R\$ 114.729.239,00. A diferença, R\$ 114.729.139,00, foi integralizada no mesmo ato, da seguinte forma (fls. 3.878/3.879):

SÓCIO	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
CBD	Moeda corrente nacional	4.950,00
	Direitos de exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, relacionadas no Anexo I da alteração contratual em questão.	10.000,00
NOVASOC	Moeda corrente nacional	4.950,00
	Ativos contas a receber e direitos de exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, relacionadas no Anexo I da alteração contratual em questão.	114.709.239,00
TOTAL	N/A	114.729.139,00

Na 2ª alteração (fls. 3.897/3.901), CBD e NOVASOC retiraram-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas cotas para SÉ SUPERMERCADOS LTDA, doravante SÉ. O capital social foi mantido em R\$ 114.729.239,00.

11. Na 1a alteração contratual da SERRA DO ANDARAÍ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, doravante SERRA DO ANDARAÍ, (fls.

3.953/3.967), SENDAS S/A, doravante SENDAS, entrou na sociedade como única sócia, e aumentou o capital de R\$ 100,00 para R\$ 15.000,00. A diferença, R\$ 14.900,00, foi integralizada no mesmo ato, de seguinte forma (fl. 3.956):

SÓCIO	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
SENDAS	Moeda corrente nacional	4.900,00
	Direitos de exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, relacionadas no Anexo I desta alteração contratual.	10.000,00
TOTAL	N/A	14.900,00

12. Em Assembléia Geral Extraordinária (AGE) do Interessado (fls. 4.020/4.028), foram feitas, entre outras, as integralizações de capital descritas a seguir:

a) SÉ integralizou R\$ 422.977.864,00 mediante a conferência de 114.729.239 de cotas representativas do total do capital social de RIO PATEA (Item 5.4.3 da Ata da AGE, fl. 4.024); e

b) SENDAS integralizou R\$ 250.000.000,00 mediante a conferência do seu acervo líquido (avaliado em menos R\$ 325.209.265,75, conforme Laudo de fls. 4.141/4.146) e de 15.000 cotas representativas do total do capital social da SERRA DO ANDARAÍ (Item 5.4.4, a, da Ata da AGE, fl. 4.025).

13. As empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ foram avaliadas segundo as suas capacidades de geração de resultados futuros em R\$ 618.340.702,00 e R\$ 853.904.369,00, conforme laudos de fls. 4.039/4.088 e 4.089/4.140.

14. Contudo, os valores considerados nas integralizações foram respectivamente de R\$ 422.977.864,00 e R\$ 575.209.265,75 (= R\$ 250.000.000,00 + R\$ 325.209.265,75). Como os valores contábeis de seus capitais sociais eram de R\$ 114.729.239,00 e R\$ 15.000,00, as operações resultaram em ágios de R\$ 308.248.625,00 (= R\$ 422.977.864,00 - R\$ 114.729.239,00) e de R\$ 575.194.265,75 (= R\$ 575.209.265,75 - R\$ 15.000,00). Os dois ágios totalizam R\$ 883.442.890,75.

OPERAÇÕES REALIZADAS EM 30/04/2004 (4a ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL DE RIO PATEA E 3a ALTERAÇÃO DE SERRA DO ANDARAÍ)

15. Por meio das operações em epígrafe, o Interessado incorporou as empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ (Alterações de fls. 3.907/3.909 e 3.972/3.974).

MOTIVAÇÃO PARA A GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

16. Consta do TVF que:

(...) diante da criação de pequenas empresas como a RIO PATEA E SERRA DO ANDARAÍ, com capital inicial ínfimo de R\$ 100,00, para posteriormente fazer transferências de sócios a título gratuito ou não, proceder a aumento de capital em fundos de comércio passando dos R\$ 100,00 para cifras de milhões de reais, e ainda que todos os atos tenham ocorrido no mesmo dia ou em prazo muito curtos, nos leva a acreditar que tais atos foram executados para realmente suprimir ou reduzir tributos, de forma ilegítima. (...)

Destaca-se que a suposta operação de aquisição das participações societárias com ágio, antes de ocorrer a incorporação, permitiu a apropriação da amortização de ágio ao resultado do exercício, isso não ocorreria se a SENDAS DISTRIBUIDORA S/A tivesse incorporado as sociedades RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ sem ter participação em seus capitais, ainda que a incorporação fosse por valor superior ao valor patrimonial, não seria possível considerar o valor aumentado "pago" ao resultado do período a título de despesas. Nesta situação, a diferença registrada a maior constituiria custo de aquisição, e num evento futuro de venda poderia se calcular a existência ou não de ganho de capital. (...)

Verifica-se no caso em questão que a aquisição de participações societárias e posterior incorporação, constituiu um forma indireta de atingir o objetivo final, ou seja, transformar o custo de aquisição do patrimônio em despesa dedutível, pois na verdade uma única operação ocorreu, resumindo, tal ato jurídico não se justificaria se na verdade o intuito fosse somente o ato de incorporar, concluindo-se portanto, que houve simulação de negócio jurídico com o fim específico. (...)

Tendo o contribuinte, praticado ato ou negócio que configure a hipótese de incidência de uma norma tributária, e que, de maneira simulada, ocultar a sua realização, poderá o Fisco desqualificar o ato ou negócio aparente para buscar a realidade, a fim de cobrar o tributo efetivamente devido. (...)

Portanto, a amortização do "ágio em investimento" produzido pelo planejamento acima, relativos ao ano-calendário 2007, conforme informação constante na sua DIPJ, ficha 36-A, linha 27 no valor de R\$ 91.969.955,71 e a do ano-calendário 2008, conforme informação constante na sua DIPJ, ficha 36-A, linha 27 no valor de R\$ 439.013.328,40, tornaram-se inexistentes diante de toda a exposição acima acerca do Ato simulado elaborado pelos grupos Pão de Açúcar e Sendas. (fls. 4.292/4.294)

B.3 QUALIFICAÇÃO DA MULTA COM A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

17. Não há no TVF um item específico para justificar a qualificação da multa sobre a amortização indevida de ágio. Porém, a autuante menciona que o Interessado agiu com o intuito de reduzir ou suprimir tributos:

Todos atos acima relatados, da constituição, aumento de capital, troca de sócios e transferências de quotas ocorreram no espaço de tempo curto, nos dando indícios de planejamento tributário, com o intuito de reduzir ou suprimir tributos. (fl. 4.291).

C IMPUGNAÇÃO

18. O Interessado foi intimado pessoalmente da exigência fiscal em 27/12/2011 (fls. 4.298, 4.303, 4.309 e 4.315) e, em 24/01/2012, apresentou a Impugnação de fls. 4.390/4.551, alegando, em síntese:

C.1 NULIDADE DO LANÇAMENTO

19. O lançamento é nulo porque:

a) a fiscalização desconsiderou os esclarecimentos prestados sobre o funcionamento e a natureza jurídica da conta Caixa (natureza transitória), "limitando-se a exigir apresentação de livros e/ou fichas auxiliares de algo que já estava na escrita contábil da Impugnante". Agindo de tal forma, violou o art. 845, § 1º, do RIR/99 (§§ 150/162).

b) a autuante adotou como base tributável do IRPJ e da CSLL a variação na linha 27 (Ágios em investimentos) da ficha 36A das DIPJ 2008 e 2009 (fls. 42 e 86), ao invés da quantia efetivamente amortizada, conforme quadro abaixo (§§ 215/239):

Ano-calendário	Valor considerado no lançamento	Valor amortizado
2007	91.969.359,62	91.969.359,62
2008	439.013.328,40	93.377.359,38

Em 2007, embora a metodologia de apuração da autuante esteja errada, o valor considerado no lançamento coincide com o efetivamente amortizado.

c) houve cerceamento do direito de defesa porque o preceito invocado para motivar a glosa da amortização de ágio (art. 13, III, da Lei nº 9.249/95) (i) é inaplicável ao caso, uma vez que há regra especial para essa espécie de amortização (arts. 386, III, ou 426, ambos do RIR/99, conforme haja extinção ou alienação do investimento, respectivamente); e (ii) é incompatível com o instituto da simulação, também invocado pela autuante, pois só se aplica aos atos jurídicos válidos, e, portanto, não simulados (§§ 261/285):

d) operou-se a decadência em relação à parcela correspondente às amortizações de ágio (§ 286/321):

301. Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, a Impugnante acredita ser indubitável que decaiu o direito da Receita Federal do Brasil glosar as amortizações dos Ágios, em decorrência do transcurso do prazo de cinco anos verificado entre o lançamento tributário ora contestado e a data de formação/registro dos ágios questionados (em verdade, 31/12/2004, data de encerramento do ano-calendário de formação/registro do ágio questionado). (...)

311. Em outras palavras, o direito da Impugnante, de registrar os valores dos ágios em seu ativo diferido, e de amortizar fiscalmente tais valores foi adquirido em 31/12/2004, e poderia ter sido questionado apenas até 31/12/2009, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. (fls. 4.473 e 4.475)

e) os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL acumulados em período anterior (2005) não foram compensados na apuração do IRPJ e da CSLL, contrariando previsão expressa dos arts. 250, inciso III, 509, § 1º, e 510, todos do RIR/99 (§§ 556/566).

557. Nesse sentido, a Impugnante pede vênica para transcrever, exemplificativamente, a opinião de Noé Winkler a respeito do tema, a qual reflete a unanimidade da doutrina brasileira acerca desta matéria:

"O saldo de prejuízo não compensado, por insuficiência de lucros reais, poderá ser utilizado em caso de lançamento suplementar que venha acrescer o lucro real.

Esta a orientação mais recente do Conselho de Contribuintes, adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, modificando Acórdão em sentido contrário." [in "Imposto de Renda", Volume I, Editora Forense, pág. 8U) (g-n.)

558. O então E. 1º Conselho de Contribuintes vinha reiteradamente decidindo no sentido de que as parcelas da matéria tributável, levantadas em procedimento fiscal, também integram os lucros tributáveis e, por isso, devem ser absorvidas por Prejuízos Fiscais e Bases Negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, conforme atestam as ementas abaixo transcritas (...) [fl. 4.535]

f) por afronta (§ 563):

- aos arts. 142, do CTN e 10, do Decreto nº 70.235/72, que não permitem erro na apuração da base de cálculo do tributo;
- ao princípio constitucional da moralidade (art. 37, caput, da CF), de observância obrigatória pela Administração Pública;
- ao princípio constitucional da vedação ao confisco (artigo 150, V, da CF), pois a cobrança, na verdade, atinge o patrimônio da Impugnante, uma vez que os tributos em discussão estão sendo indevidamente calculados;
- à proteção à capacidade contributiva, constitucionalmente assegurada (artigo 145, § 1º, da CF), por exigência de tributo além da capacidade econômica do Interessado; e
- à relação Fisco e contribuinte, implicando manifesto enriquecimento ilícito do Erário, que tomará para si valores que não lhe são devidos.

C.2 TAXA SELIC - ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

20. A aplicação da taxa Selic como juros moratórios é ilegal e inconstitucional porque tem natureza remuneratória, e não moratória (§§ 579/583).

c.3 PEDIDO DE DILIGÊNCIA (§§ 595/598)

595. Ad argumentandum, se os AI's ora impugnados não forem cancelados, a Impugnante requer a realização de diligência, nos termos do artigo 36, do Decreto nº 7.574/11, para verificação de documentos, comprovação dos fatos e das operações narradas anteriormente.

596. Portanto, faz-se indispensável a realização de diligência, tendo em vista a total inexistência do débito. Inadmitir tal procedimento significa afronta aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, que lastreiam o processo administrativo fiscal.

597. Em razão do exposto, a Impugnante requer, no mínimo, a realização de diligência em seu estabelecimento Matriz para análise da documentação hábil e idônea tendente à verificação de documentos, comprovação dos fatos e das operações narradas anteriormente.

601. (...) em relação ao item de presunção de omissão de receitas pela manutenção de saldo credor de caixa, na hipótese remota de serem os documentos juntados ao processo insuficientes para provar o alegado, requer-se a instauração de diligência para que se inicie análise aprofundada dos documentos disponíveis na sede da Impugnante.

C.4 SALDO CREDOR DE CAIXA

21. Repete as explicações dadas à fiscalização sobre o funcionamento da conta Caixa (§§ 97/112) e a alegação de que a presunção de omissão de receita não se aplica ao caso porque a conta Caixa tinha natureza transitória (§ 77).

22. Não estava obrigado a manter livros auxiliares porque a escrituração do Caixa era feita por partidas diárias, deixando-se apenas alguns registros credores diários (de natureza transitória) para serem conciliados ao final do mês (§§ 79/96).

23. Por fazer parte de um grupo com ações listadas em bolsa de valores, sujeita-se às mais rígidas normas de auditoria e governança corporativa, de tal sorte que seria impossível uma omissão de receita da magnitude apurada pela fiscalização (§ 113).

24. De 2006 a 2008, foi auditada pela Ernst & Young, que não apontou qualquer irregularidade que sugerisse a prática de omissão de receita (§ 114).

25. Elaborou demonstrativos para provar que o saldo final diário apurado depois da conciliação (também diária) dos recebimentos de vendas, não gerava, em nenhum dia do mês, apuração de saldo credor de caixa (§ 122). Acosta documentação comprobatória (§ 125).

26. A suposta receita omitida foi apurada pela autuante a partir dos saldos escriturados, ou seja, sem recomposição (§ 127).

27. Conforme Parecer Normativo CST nº 347/70, a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte (§ 147).

28. O saldo credor de caixa não foi provado. Em vez disso, há apenas um indício de sua existência: os saldos credores escriturados. Portanto, o próprio saldo credor de caixa foi presumido (§§ 181/183).

29. Apresenta parecer da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras ("FIPCAFI"), que traz as seguintes conclusões (§§ 196/202):

- (...) a contabilidade da Sendas Distribuidora S.A. e a sua documentação contábil apresentava-se em conformidade com as formalidades requeridas pelas normas de escrituração contábil determinadas pelo CFC, inclusive, tendo sido as demonstrações contábeis da empresa submetidas a auditoria independente, que não reportou ressalvas de qualquer espécie em seus relatórios.

- A conta "111.100 - Caixa" nos meses 06/2006, 12/2007 e 07/2008 foi utilizada como conta transitória pela Sendas Distribuidora S.A. A conta servia como "conta ponte" para registro de diversos lançamentos transitórios e não era utilizada, exclusivamente, para registro dos eventos econômicos decorrentes da movimentação de numerário em espécie.

- Os saldos credores intermediários da conta "111.100 - Caixa" nos meses 06/2006, 12/2007 e 07/2008 não podem ser utilizados para suportar a presunção de omissão de receita (...)

(...) tais saldos credores, conforme esclarecido nesse parecer, representavam nada mais que posições transitórias, em função da sistemática contábil utilizada pela empresa. (...)

Conclusão

Conforme esclarecido, entendemos como absolutamente indevida a alegação, pela Fiscalização da RFB, de omissão de receitas tendo em vista a sistemática contábil adotada pela empresa. Ademais, a sistemática adotada pela Sendas, não afrontava a regulamentação contábil vigente à época e as suas demonstrações contábeis relativas aos exercícios de 2006, 2007 e 2008 foram submetidas à Auditoria Independente, que não reportou ressalvas de quaisquer espécies.

30. O Interessado contratou os serviços da empresa de auditoria Magalhães Andrade Auditores Independentes, com objetivo de obter uma recomposição da conta 111.100 "Caixa", mediante a devida conciliação diária dos registros transitórios, para demonstrar que a partir dessa conciliação os saldos diários da conta seriam sempre devedores. Protesta pela juntada posterior da recomposição, uma vez que não houve tempo hábil para processamento da versão final do relatório (§§ 200 e 202). O referido trabalho (fls. 5.353/5.790) foi juntado ao processo em 15/02/2012, como anexo à petição de fls. 5.345/5.348.

31. Na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (BCL), não foram deduzidas as despesas relativas às autuações do PIS e da COFINS, o que afronta os art. 41 e 57 da Lei 8.981/95. Nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário constituído via auto de infração será suspensa com o protocolo de defesa administrativa; ou seja, no momento da autuação fiscal, tais valores não estavam com a exigibilidade suspensa (§§ 207, 210 e 212).

C.5 GLOSA DAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO

C.5.1 EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL (§§ 215/239)

32. A questão de que trata este tópico da Impugnação já foi relatada no § 19, b, supra, por tratar-se de arguição de nulidade.

C.5.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO ÁGIO (§§ 240/260)

257. Ante todo o exposto, percebe-se que o ágio nada mais é do que parte do custo de aquisição desdobrado na forma imposta pela legislação brasileira, como consequência da adoção do Método da Equivalência Patrimonial. Dessa forma, resta evidente a sua natureza jurídica de custo de aquisição.

258. Não há dúvidas, portanto - seja por parte da própria Receita Federal do Brasil (RFB), seja por parte da CVM -, quanto ao fato de que, após a extinção da participação societária que lhe deu origem (incorporação), o ágio em questão nada mais é do que uma despesa relativa a uma perda de capital (decorrente da sua própria baixa como custo de aquisição do investimento extinto), perda esta sujeita a regras de dedutibilidade próprias e específicas, estabelecidas em função dos fundamentos econômicos que geraram o ágio quando do seu registro.

259. Nesse sentido, nas hipóteses de extinção dos investimentos por conta de incorporação, se o fundamento econômico que deu origem ao ágio for lastreado por laudo que ateste sua rentabilidade futura, então as respectivas amortizações deverão ocorrer nos termos do inciso III do art. 386 do RIR/99. (fls. 4.464/4.465)

34. A questão de que trata este tópico da Impugnação já foi relatada no § 19, d, supra, por tratar-se de arguição de nulidade.

CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A JOINT VENTURE ENTRE O GRUPO PÃO DE AÇÚCAR E O GRUPO SENDAS (§§ 322/385)

334. (...) a participação do Grupo Sendas no market share do Estado do Rio de Janeiro era bastante superior à do Grupo Pão de Açúcar, o que corrobora o efetivo interesse comercial do Grupo Pão de Açúcar na associação com o Grupo Sendas, a fim de ampliar sua área de atuação neste território (Doc. 17).

335. De outra parte, o Grupo Sendas tinha efetivo interesse na associação em razão de que, na época, vinha apresentando prejuízos, bem como um alto grau de endividamento. Com efeito, a Sendas havia obtido financiamento junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social ("BNDES"), o que acabou sendo assumido pela Sendas Distribuidora, ora Impugnante.

336. É importante lembrar que a criação da joint venture ocorreu em um momento em que as empresas varejistas estrangeiras estavam ingressando de forma agressiva no mercado brasileiro, razão pela qual a associação entre o Grupo Sendas e o Grupo Pão de Açúcar, contribuiria para manter o fortalecimento de ambos (Doc's. 18 e 19).

337. Conforme amplamente noticiado pela imprensa, bem como divulgado nos fatos relevantes e comunicado ao mercado, com a associação entre o Grupo Sendas e o Grupo Pão de Açúcar esperava-se obter um ganho de eficiência com o aumento da escala e a diluição dos custos no Estado do Rio de Janeiro (Doc's 16, 20, 21 e 22). (...)

356. Além disso, é importante notar que, tendo em vista que ambos os grupos apresentaram faturamento superior a R\$ 400 milhões no ano de 2002, foi necessária a aprovação da operação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE"). Portanto, tratavam-se, evidentemente, de duas empresas de grande representatividade, totalmente independentes entre si.

357. Ora, o próprio fato de a operação dever ser submetida ao CADE já demonstra, por si só, a efetiva existência de substância econômica da operação, vez que, em razão de sua magnitude, deveria até mesmo ser avaliada pelo órgão competente para que fosse assegurado que não haveria prejuízo à concorrência. (...)

382. Como se verifica dos esclarecimentos acima, não há menor sombra de dúvidas de que a associação entre o Grupo Pão de Açúcar e o Grupo Sendas constituiu genuíno negócio, subordinado à realidade econômica que lhe era subjacente.

383. Ora, chega até mesmo a causar espanto que a presente operação tenha sido, em um dado momento, considerada pela Sra. Auditora-Fiscal como sendo uma simples manobra para economizar tributos, na medida em que sua magnitude, dificuldades de integração, envolvimento do órgão responsável por assegurar a concorrência no setor, envolvimento do BNDES, repercussão internacional, enfim, todo o histórico da operação evidenciam que o interesse primordial das partes era, realmente, a efetiva associação entre elas!

SIMULAÇÃO - CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS (§§ 386/434)

35. O Interessado faz uma explanação sobre o instituto "simulação" e, após citar decisões administrativas acerca do assunto, conclui que:

431. Em síntese, pode-se dizer que as análises contidas nas decisões retro transcritas, acerca de atos jurídicos que porventura tenham gerado economia fiscal, têm sido norteadas por outros motivos, que não a apenas e tão somente a legalidade. Ou seja, se houver objetivos exclusivamente tributários, o negócio será ilícito, por não refletir verdadeiramente, na forma, a finalidade desejada. Esses atos, desprovidos de intenções comerciais ou negociais, serão chamados de simulados.

432. O negócio será lícito se lograr existência independentemente das vantagens fiscais. E é precisamente para permitir tal comprovação que se formulou, no Direito Americano, a teoria do business purpose test: os negócios devem cobrir-se de elementos comerciais, negociais e econômicos suficientes para poderem dizer-se genuínos, autênticos, não artificiais, e sinônimos (Que fique claro que esta menção não significa que o Brasil tenha recepcionado esta teoria).

433. Os negócios não podem ser meramente formais, e devem estar pautados por interesses legítimos, em condições equitativas, tal como se fossem negócios que se realizariam normalmente entre as partes (com direitos e obrigações equitativas, cogitadas para serem cumpridas), mesmo na ausência da vantagem exclusivamente fiscal.

C.5.7 SIMULAÇÃO - DA SUA INOCORRÊNCIA NO CASO CONCRETO DOS PRESENTES AUTOS (§§ 435/555)

36. Se a simulação relativa caracteriza-se pela divergência entre a vontade declarada (negócio jurídico simulado) e a vontade real (negócio jurídico dissimulado), cumpre-nos perguntar: quais são, no caso sob análise, os dois negócios jurídicos? Quais são as duas vontades conflitantes?

439. Não há qualquer indicação do suposto negócio que teria sido ocultado por conta da incorporação no auto de infração ora impugnado!

440. Ressalte-se que o ágio amortizado pela Impugnante nada mais é do que uma consequência do desdobramento do custo de aquisição de participação societária tal como prevê a legislação brasileira.

441. Não se pode, portanto, sustentar que a aludida amortização decorreu de simulação de negócio jurídico "com o fim específico de transformar custo de aquisição de patrimônio em despesa dedutível".

445. Deve-se ter presente que a Impugnante jamais pretendeu encobrir um negócio jurídico com a realização de outro. E a razão para isso é de uma simplicidade evidente a quilômetros de distância: não existe "outro" negócio jurídico diferente daquele que foi realizado e que durou sete anos [2004 a 2011].

Motivos para a escolha do procedimento de reorganização adotado

447. Com efeito, a atribuição de valor de mercado às participações aportadas na Associação foi uma medida tomada com o fim de conferir a adequada transparência à transação, haja vista que o valor da nova companhia (a Impugnante) passou a ser representado nas demonstrações financeiras com base em seu justo valor de mercado, de modo que ficasse claro para os investidores de cada uma das companhias participantes do negócio a relação entre os ativos e passivos aportados a e correspondente participação societária de cada um no capital da Impugnante.

449. (...) o Grupo Pão de Açúcar e o Grupo Sendas optaram pela constituição de sociedades de propósito específico (Rio Patea e Serra do Andaraí) que reunissem, em princípio, o patrimônio que seria aportado na associação (a valor contábil), para posterior conferência a mercado das participações societárias (conferência esta sujeita ao disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/02).

452. Pode-se perguntar: por que o Grupo Pão de Açúcar e o Grupo Sendas não efetuaram o aumento de capital diretamente na Impugnante?

453. (...) o aumento direto na Impugnante envolveria a necessidade de entrega de diversos ativos em integralização, destacando-se os estoques de cada um dos inúmeros estabelecimentos e os respectivos pontos comerciais, além de inúmeras obrigações correlatas em lugar de dois - e somente dois! - ativos na forma de participações societárias.

454. Assim, a transmissão desses ativos e passivos a valor de mercado seria extremamente onerosa - e aqui, srs. Julgadores nos mais diversos sentidos e aspectos (tais como o financeiro, temporal, de disclosure, etc.) por conta da necessidade de contratação de laudos de avaliação a mercado para cada tipo ativo e passivo aportados!

458. Uma vez destacado esse patrimônio e os negócios correspondentes, as partes puderam valorizar o negócio e aumentar o capital da Impugnante com a entrega das participações acionárias, aí sim, a valor de mercado.

459. Ora, tendo os patrimônios segregados, todo o processo de avaliação, precificação, auditoria e aumento de capital foi simplificado. Convenhamos, é muito mais fácil

sob o ponto de vista operacional, avaliar economicamente participações societárias que apresentam uma universalidade de bens (diga-se, um negócio), do que avaliá-las

460. Além disso, como esta nova etapa envolvia partes não relacionadas (com acionistas minoritários) fez-se, tal como expressamente autorizava o já citado art. 36 da Lei nº 10.637/02, a conferência de Rio Patea e Serra do Andaraí a valor de mercado. Cumpre-se aqui ressaltar que esta era justamente a finalidade de tal dispositivo.

461. Todas as operações societárias em tela foram efetuadas sequencialmente, pois, efetivamente, as partes tinham o objetivo final declarado de combinar seus negócios no Rio de Janeiro. (...) Trata-se, portanto, de negócio complexo, composto por mais de um ato jurídico individual coligado.

37. Porém, o papel de cada ato jurídico individualmente analisado foi atingido em estrita consonância com o interesse declarado das partes, e a divisão dos negócios no Rio de Janeiro foi de essencial importância para a combinação posterior desses negócios, ao contrário do que quer fazer crer a Sra. Auditora-Fiscal.

463. Neste momento, parece-nos conveniente lançar mão da seguinte lição do Prof. Marco Aurélio Greco, que, de certa forma, resume o objetivo maior da Impugnante nesta peça:

"Ou seja, sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. Como se vê, o Fisco não pode interpretar os negócios privados como bem entende, apenas com o intuito de enquadrá-los na hipótese tributariamente mais onerosa. Não é isto que estou sustentando.

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo...". (GRECO, Marco Aurélio. "Planejamento Tributário", Ed. Dialética, 2º ed., 2008, p. 203)

Crítica aos procedimentos alternativos sugeridos pela autuante

466. A Impugnante passa a descrever e analisar cada uma das estruturas alternativas sugeridas, ainda que de forma velada, pela Sra. Auditora-Fiscal.

467. (...) não se está aqui a negar que a estruturação da associação não poderia ser realizada de outra forma, mas há uma distância imensa entre a existência de diversos caminhos societários para se constituir uma real joint venture e considerar que um desses caminhos é simulado, mesmo quando ele seja legalmente previsto e tenha alcançado a finalidade de constituir a joint venture.

468. (...) o primeiro caminho alternativo sugerido seria a incorporação direta das empresas Rio Patea e Serra do Andaraí pela Impugnante, sem prévia constituição das participações societárias. Confira-se:

"Destaca-se que a suposta operação de aquisição das participações societárias com ágio antes de ocorrer a incorporação, permitiu apropriação da amortização de ágio ao resultado do exercício, isso não ocorreria se a SENDAS DISTRIBUIDORA S/A tivesse incorporado as sociedades RIO PATEA e SERRA DO ANDARAI sem ter participação em seus capitais, ainda que a incorporação fosse por valor superior ao valor patrimonial, não seria possível considerar o valor aumentado 'pago' ao resultado do período a título de despesas. Nesta situação, a diferença registrada a maior constituiria custo de aquisição, que poderia ser

utilizado, numa hipotética operação de venda futura do acervo adquirido, para se calcular a existência de ganho de capital. "

470. Ora, se "a incorporação fosse por valor superior ao valor patrimonial" estaríamos diante de uma incorporação a mercado. Esta é uma operação absolutamente atípica, e sob o ponto de vista operacional mais tortuosa e onerosa para a Impugnante, pois, nos termos do art. 440 do RIR/99, o qual trata da reavaliação em processos de incorporação, fusão e cisão (e aqui estamos diante de fatos ocorridos antes da edição Lei nº 11.638/07) geraria a necessidade de laudos de avaliação econômica individualizado em relação a cada um dos bens, direitos e obrigações que compõe o acervo patrimonial incorporado. Além de gerar reservas de reavaliação reflexas nas empresas do Grupo Pão de Açúcar e do Grupo Sendas.

471. Como já se viu, adotando-se este caminho a criação da joint venture teria, inevitavelmente, inconvenientes financeiros e temporais os quais poderiam comprometer, inclusive, a sua própria criação.

38. O outro caminho sugerido é o aporte direto dos ativos/passivos na Impugnante. Confira-se:

"No Acordo de Investimento e de Associação e no Acordo de Acionistas da Sendas S/A, celebrados em 05 e 29 de fevereiro de 2004, respectivamente, cujo ponto principal a atingir era o aproveitamento da relação operacional existente entre SENDAS e CBD no Estado do Rio de Janeiro, visando alcançar objetivamente um maior mercado, com a criação de uma nova empresa regional de distribuição, SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.

Verifica-se no caso em questão que a aquisição de participações societárias e posterior incorporação, constituiu uma forma indireta de atingir o objetivo final, ou seja, transformar o custo de aquisição do patrimônio em despesa dedutível, pois na verdade uma única operação ocorreu, resumindo, tal ato jurídico não se justificaria se na verdade o intuito fosse somente o ato de incorporar, concluindo-se portanto, que houve simulação de negócio jurídico com o fim específico."

473. Com relação a este caminho, a Impugnante teceu, linhas atrás, as motivações de ordem negocial e econômica que justificaram o porquê de não ter sido esta a via eleita para implementar a joint venture.

39. Convém, agora, focar nas consequências tributárias dessa alternativa, para comprovar que os efeitos tributários de uma e outra modalidade são praticamente equivalentes.

475. Primeiramente, devemos focar esta análise na ponta dos subscritores dos bens, direitos e obrigações, que, no caso concreto dos autos, seriam as empresas do Grupo Pão de Açúcar e do Grupo Sendas. Tais conferências a mercado seriam reguladas pelo disposto no art. 439 do RIR/99.

476. Em linhas gerais, tal dispositivo estabelece que, se uma determinada sociedade subscreve capital em uma outra sociedade mediante conferência de bens a valor de mercado, a tributação do respectivo ganho não deverá ocorrer de forma imediata. Deverá ser diferida em função da ocorrência dos eventos descritos em seus respectivos incisos.

477. Como se vê, a única diferença que existe entre esta regra do art. 439 e aquela a que se refere o já extinto art. 36 da Lei nº 10.637/02 é que esta é específica em relação àquela, já que versa apenas sobre a subscrição a mercado de participação societária, ao passo que aquele outro diploma normativo trata dos demais tipos de bens.

478. Aliás, pode-se dizer que, antes do advento do art. 36, as conferências de participações a mercado submetiam-se a tal diploma normativo, como atualmente submetem-se, tendo em vista que tal dispositivo foi revogado.

479. De todo modo, a diferença fundamental entre tais dispositivos é a de que o artigo 36 deslocou o momento da tributação do ganho de capital para os eventos de realização da própria participação societária, enquanto o art. 439 a difere em função da realização próprios bens subscritos, bem como de outros eventos.

480. Em outras palavras, considerando que não há uma diferença tão grande entre os citados dispositivos, resta claro que o aporte direto dos bens não geraria uma desvantagem fiscal significativa, para efeito dos seus respectivos subscritores GPA e SENDAS. Por outro lado, as desvantagens operacionais seriam imensas, tal como já se demonstrou!

481. Analisemos, agora, a alternativa do aporte direto sob a perspectiva da Impugnante.

482. Ora, caso os bens, direitos e obrigações fossem aportados a valor de mercado, já se mencionou que cada um deles deveria ser objeto de laudo de avaliação econômica individualizado, o que, na prática, além de majorar absurdamente os custos operacionais da operação, exigiriam um tempo muito mais longo para suas respectivas confecções.

483. Convenhamos, o que é mais fácil? A produção de dois Laudos Econômicos que avaliam as participações societárias enquanto itens representativos de uma universalidade patrimonial, que, além de tudo facilita a implementação da premissa de que cada uma das partes deve ter 50% de participação (situação que responde pelo caminho adotado pelos controladores da Impugnante) ou a avaliação econômica individualizada de cada um dos bens, direitos e obrigações que seriam aportados diretamente na Impugnante (situação sugerida pela Sra. Auditora-Fiscal)?

484. A Impugnante elenca, abaixo, algumas das exigências legais para que as avaliações a mercado sejam efetuadas:

a) deverá ser feita avaliação por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores (art. 7º da Lei nº 6.404/76);

b) os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados e estarão presentes à assembléia que conhecer o laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas (Cfe. § 1º do art. 8º da Lei nº 6.404/76). Para fins de registro da transferência desses bens, deve haver a identificação individualizada de cada um dos bens;

c) caso haja aceitação pelo subscritor do valor aprovado pela assembléia, os bens serão incorporados ao patrimônio da sociedade, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva

d) os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor (Cfe. § 4º do art. 8º da Lei nº 6.404/76); e

e) com relação à publicação e transferência dos bens, existe disposição específica (Cfe. § 2º do art. 98 da Lei nº 6.404/76) determinando que a ata da assembléia geral

que aprovar a incorporação (devidamente arquivada) deverá identificar o bem com precisão, contendo todos os elementos necessários para a transcrição no registro público.

485. De toda forma, uma vez que os referidos bens, direitos e obrigações fossem aportados diretamente na Impugnante, eles seriam registrados em sua contabilidade pelos valores de mercado, e estariam sujeitos às depreciações e amortizações de acordo com as regras legais específicas, que variam em função de suas respectivas naturezas.

486. Por exemplo, no caso específico dos direitos de exploração das lojas, direitos estes garantidos pelos respectivos contratos de locação com prazo certo e determinado, o tratamento tributário seria idêntico ao do valor do ágio apurado, isto é, seriam amortizáveis e dedutíveis de acordo com o art. 325, aliena "c", do RIR/99, pelo prazo contratual de exploração! (...)

487. Em outras palavras, em sendo aceito o caminho sugerido pela Sra. Auditora-Fiscal, não há dúvidas de que os bens registrados mediante o aporte a mercado na Impugnante seriam passíveis de amortização e depreciação dedutíveis.

488. Ou seja, o efeito fiscal na Impugnante da estrutura por ela proposta seria semelhante àquela que corresponde, aos seus olhos, a uma simulação com o objetivo de gerar indevida economia de tributos!!

Dever de considerar as despesas de depreciação e amortização inerentes ao negócio dissimulado

40. Mesmo na hipótese de a simulação ser declarada, a presente autuação não poderia simplesmente glosar a integralidade das despesas com ágio, pois dever-se-ia considerar as despesas de depreciação e amortização inerentes à situação supostamente real encoberta pela simulação. Ou seja, não poderia deixar de ser considerada, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, sob pena de nulidade! (§ 491) A que hipótese poder-se-ia aplicar o art. 36 da Lei nº 10.637/2002?

494. Aliás, nesse sentido, convém fazer a seguinte indagação: se o art. 36 da Lei nº 10.637/02 não pode ser aplicado no caso dos autos, em que hipótese poderia o ser? Com todo respeito, se a sua utilização não for admitida no caso concreto da Impugnante esta Delegacia de Julgamento o transformará em verdadeira "letra morta". (...)

Espaço de tempo curto

499. Outro argumento mencionado pela Sra. Auditora-Fiscal refere-se ao suposto "espaço de tempo curto" dos atos praticados.

500. Com todo respeito, o fato de as empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAI terem sido incorporadas, num "curto espaço de tempo", não tem qualquer relevância na licitude ou ilicitude das demais operações societárias e do resultado final, a constituição da joint venture com o Grupo Sendas.

41. E a razão é simples: o fato de ter durado "pouco" não significa que tenha deixado de cumprido o seu papel no processo de constituição da joint venture. Nesse sentido, cumpre-nos transcrever as lições do Prof. Marco Aurélio Greco: (§ 501)

"Por exemplo, criar uma pessoa jurídica às 9 horas da manhã e extingui-la ao meio-dia é abuso? Pode ser e pode não ser. Depende, é preciso saber se há ou não motivo para a extinção (assim como deve havê-lo para a criação)." (GRECO, Marco Aurélio. "Planejamento Tributário", Ed. Dialética, 2º edição. 2008, pág. 226)

502. O que importa, para a caracterização da operação, é se as empresas serviram, como deveriam, às finalidades para as quais foram criadas e assim participaram do processo de formação da parceira entre o Grupo Pão de Açúcar e o Grupo Sendas.

507. Acaso tivéssemos que admitir a suposta curta duração como critério máximo de legalidade, o que aconteceria com as empresas denominadas de "sociedades de propósito específico"?

509. Será que as "sociedades de propósito específico" são todas ilegais, ou necessariamente concebidas para economizar tributos?

510. É óbvio que não; caso contrário, não contariam com ampla utilização não só no direito interno, como também em muitos países estrangeiros, além de referências expressas na regulamentação expedida pela Comissão de Valores Mobiliários e pelo Banco Central. A operação gerou despesas de amortização para a Impugnante, mas onerou CBD e Sendas com receitas tributáveis

42. A razão econômica para a reestruturação societária deve ser inferida a partir da análise do todo, isto é, considerando-se que a Impugnante foi constituída com reais interesses econômicos, e que, de um lado, os atos societários geraram despesas para a Impugnante, e, de outro lado, receitas tributáveis para CBD e Sendas. (§ 541)

43. O reconhecimento da diferença entre o valor contábil dos ativos transferidos e o correspondente valor de mercado dos mesmos gerou um ganho de capital para os subscritores, cuja tributação foi diferida em razão do art. 36 da Lei nº 10.637/02. Assim, pode-se afirmar que nessa operação não se visou afastar a ocorrência do ganho de capital, nem evitar que essa diferença fosse tributada. (§ 542)

A autuante recorreu à interpretação econômica do fato gerador

44. O que se verifica é que a Sra. Auditora-Fiscal buscou apenas o resultado econômico das operações societárias. Ou seja, o que lhe interessou foram determinados efeitos econômicos das operações societárias praticadas pelos controladores da Impugnante. (§ 544)

545. Ao fazer isto, não há mais que se falar em conceitos e pressupostos de simulação, que foi colocada como fundamento do auto de infração, mas sim no instituto da interpretação econômica do fato gerador, esta sim, absolutamente repudiada pela doutrina e pela jurisprudência do País.

Alusão ao art. 116, parágrafo único, do CTN

45. Em reforço à argumentação de simulação, o Sra Auditora-Fiscal fez alusão ao art. 116, parágrafo único, do CTN. Esta norma, que ficou conhecida como norma antielisiva, não foi ainda regulamentada, de modo que não produz efeitos. (§§ 547 e 549)

Conclusão

554. Ante todo exposto, resta absolutamente claro que a situação dos autos refere-se a uma associação efetiva entre dois gigantescos grupos econômicos que, mais do que partes não relacionadas, eram concorrentes até então!

555. Por esta razão, as autuações ora impugnadas devem ser totalmente canceladas, tendo em vista que, sob nenhuma circunstância, nem sob a égide de qualquer teoria, as amortizações de ágio podem ser enquadradas no conceito de simulação.

C.6 COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES NEGATIVAS DA CSLL ACUMULADOS EM PERÍODO ANTERIOR (§§ 556/566)

46. A questão de que trata este tópico da Impugnação já foi relatada no § 19, f, supra, por tratar-se de arguição de nulidade.

C.7 MULTA DE 150% (§§ 567/578)

Falta de menção ao motivo no TVF

47. 145. A Sra. Auditora-Fiscal não fez menção, no TVF, ao motivo para qualificar a multa. Para a aplicação da multa qualificada, é necessário comprovar o evidente intuito de sonegação ou de fraude

48. De início, é totalmente descabida a qualificação da multa porque, tal como foi exaustivamente demonstrado, não houve simulação.

572. Ademais, para a aplicação da multa qualificada, é necessário comprovar o evidente intuito de sonegação ou de fraude, a partir de ação ou omissão dolosa, o que efetivamente não foi realizado pela Sra. Agente-Fiscal.

49. Cita as ementas dos Acórdãos 1402-00.802 e 1401-00.155 para reforçar sua tese.

575. Ou seja, conforme claramente demonstrado, a multa de 150% deve ser afastada, tendo em vista que, no presente caso, restou evidenciado que não houve intuito de fraude nas operações praticadas pela Impugnante.

576 Quem age dolosamente realiza operações proibidas e busca, por todos os meios, ocultar seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, a fim de esconder essas operações, conduta totalmente distinta da adotada pela Impugnante (...).

50. Portanto, pelo acima exposto e pela ausência de motivo, a multa qualificada deve ser anulada, sem prejuízo das alegações preliminarmente estabelecidas.

C.8 DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS MORATÓRIOS DE ACORDO COM A TAXA SELIC (§§ 579/583)

51. A utilização da referida Taxa SELIC, para fins de exigência de juros moratórios, denota uma cobrança extorsiva, em completa desproporção com o conceito de indenização, pois expressa uma verdadeira punição.

52. É inadmissível a utilização a taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios, haja vista que essa taxa tem natureza de juros remuneratórios, o que majora a carga tributária da Impugnante, sem amparo legal.

53. Portanto, deve ser excluída a aplicação da Taxa SELIC para fins de cálculo dos juros moratórios.

C.9 SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO (§ 584/590)

584. Segundo consta, após 30 dias da lavratura de um AI, as autoridades fiscais vêm exigindo juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, sobre as multas constituídas em lançamentos fiscais.

586. No entanto, deve ser afastada a cobrança de juros moratórios sobre as multas constituídas nos AI's ora impugnados, tendo em vista que:

a) O artigo 161 do Código Tributário Nacional determina que somente "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"; ou seja, os juros moratórios devem incidir apenas e tão-somente sobre o valor principal do crédito tributário, ressalvado o direito de as autoridades fiscais exigirem a multa correspondente, sobre a qual, entretanto, não deverão incidir juros;

b) Não há Lei autorizando a cobrança de juros moratórios sobre os valores lançados a título de multa, e tampouco a Sra. AFRFB incluiu, nos AI's ora impugnados, qual seria o fundamento legal para a exigência de juros SELIC sobre as multas lançadas, em ofensa ao princípio da legalidade, consagrado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e no artigo 97 do Código Tributário Nacional;

c) Por conseguinte, também há ofensa ao artigo 2º, inciso I, da Lei nº 9.784/99, tendo em vista que os atos das autoridades administrativas estão totalmente vinculados à lei; e

d) Há ofensa ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que determina que os lançamentos tributários indiquem o fundamento legal para os valores cobrados (juros moratórios sobre as multas lançadas) e, por conseguinte, ao contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal), tendo em vista que a ausência da indicação do fundamento legal para a exigência de juros moratórios sobre as multas lançadas não confere à Impugnante a possibilidade de contestá-la devidamente.

54. Cita o Acórdão 101-96.008 para reforçar sua tese. imitação dos juros sobre multa de ofício a 1%

55. Caso venha a ser decidido pela cobrança de juros sobre dos a multa de ofício, que eles sejam calculados à taxa de 1% ao mês, conforme decidido no Acórdão 10195.802, de 19/10/2006.

C.10 EFEITOS DA RECOMPOSIÇÃO DOS AIS DE IRPJ E CSLL (§§ 591/594)

56. Considerando-se apenas (i) a falta de dedução, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores lançados a título de PIS e Cofins; (ii) o equívoco na apuração do ágio amortizado; e (iii) a falta de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, o valor lançado a título de IRPJ e CSLL (englobando principal, multa e juros) seria R\$ 415.655.576,20 menor, conforme planilhas de fls. 4.547/4.549.

C.11 PEDIDO DE DILIGÊNCIA (§§ 595/598)

598. (...) a Impugnante requer, no mínimo, a realização de diligência em seu estabelecimento Matriz para análise da documentação hábil e idônea tendente à verificação de documentos, comprovação dos fatos e das operações narradas anteriormente.

C.12 PEDIDO (§§ 599/601)

57. Ante o exposto, quer pela preliminar suscitada, quer pelos argumentos jurídicos de mérito, respaldados documentalmente, pede e espera a ora Impugnante, seja recebida e acolhida in totum a presente Impugnação, para ser cancelada a exigência fiscal na sua totalidade, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, Multa de Ofício, Juros e demais encargos acrescidos ao principal.

D PETIÇÃO

Em 15/02/2012, o Interessado juntou ao processo a petição de fls. 5.345/5.348, por meio da qual encaminhou os documentos descritos abaixo, que teriam sido mencionados na Impugnação:

a) CD-ROM contendo os Livros Registros de Saídas de todos os estabelecimentos, relativos aos meses de maio/06, dezembro/07 e julho/08 (Doc. 01) e CD-ROM contendo relatório analítico das vendas diárias individualizadas por loja (Doc. 02), a partir dos quais poderá ser testado e constatado que as receitas escrituradas nos registros fiscais foram devidamente escrituradas na contabilidade tempestivamente apresentada pela Impugnante nos autos do processo, em meio magnético (Docs. 04, 05 e 06 da Impugnação); e

b) Relatório da auditoria Magalhães Andrade Auditores Independentes sobre "Revisão da Prática Contábil das Operações que Transitam pela Conta Caixa" (Doc. 03), o qual demonstra a recomposição diária dos movimentos transitórios da conta 111.100 "Caixa", e conclui que se referida conta tivesse sido conciliada diariamente, EM TODOS OS DIAS dos meses fiscalizados (maio/06, dezembro/07 e julho/08) apresentaria saldos diários devedores.

59. Na Impugnação, foi encontrada referência apenas ao segundo documento, nos §§ 200/202 e 600.

E DILIGÊNCIA

60. Por meio da Resolução nº 12.000.082 (fls. 5.803/5.806), o julgamento foi convertido em diligência. As solicitações feitas por meio da referida Resolução foram transcritas abaixo, acompanhadas das respostas da autuante (Relatório de Encerramento, fls. 6.717/6.722):

1a SOLICITAÇÃO

12.1 Junte ao processo (i) a recomposição da conta caixa feita para o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008; e (ii) as planilhas mencionadas no § 8.3 supra¹. É

¹ 8. Analisando os arquivos magnéticos fornecidos pelo Interessado, a fiscalização verificou (fls. 4.288/4.289):

8.1 "1. Que não houve individualização das receitas de vendas, não se podendo distinguir efetivamente as respectivas operações diárias. [grifo no original]

8.2 2. A existência de lançamentos a crédito da conta caixa, referente a operações com fornecedores (conta 211.100), outras contas a pagar repasse (conta 216441) e outras contas referentes a despesas operacionais

necessário que os itens listados sejam apresentados com todos os registros/parcelas utilizadas na apuração dos saldos.

Resposta para o item (i):

- Estamos juntando as planilhas em excel elaboradas pelo sistema CONTAGIL, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008 da conta caixa e das contas expurgadas que aumentavam o saldo credor no período em questão, ou seja, não só o dia de maior saldo.

Resposta para o item (ii):

- As planilhas anteriormente solicitadas são as acima descritas, contudo, como o solicitado foram os valores que interferiram no saldo credor objeto da presente infração estaremos juntando como resposta ao presente subitem as planilhas apenas do dia em que ocorreu o maior saldo credor, ou seja 30/05/2006 , 30/12/2007 e 30/07/2008, em PDF e enviadas na forma em que foram elaboradas pelo CONTAGIL, em mídia digital.

2a SOLICITAÇÃO

12.2 Informe se é possível recompor a conta caixa a partir do Livro Diário, conforme se infere do que afirma o Interessado no § 9.1 supra. Caso seja possível, que junte ao processo esta segunda recomposição, para o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, e se pronuncie sobre eventuais diferenças que surgirem entre as duas recomposições.

Resposta:

- Conforme descrição feita pelo contribuinte e transcrita no Item 9.1 da presente Resolução -" na medida em que todos os registros (lançamentos a débito e crédito) do Livro Diário, em especial a conta 111.100 "Caixa", eram realizados diariamente na conta caixa ... " , salientamos porém que os valores referente as receitas de vendas não eram lançados individualmente, cabendo atentar para todas as solicitações feitas por essa fiscalização para que o contribuinte não apenas produzisse mas que apresentasse e comprovasse com documentação idônea o mecanismo descrito da conta CAIXA, conforme informação já dada em Termo de Verificação Fiscal datado de 26/12/2011, a seguir transcrito em parte no que se refere as considerações feitas quanto a existência de infração constatada pelo sistema CONTAGIL, na conta CAIXA. [A referida transcrição já foi relatada após o § 7 deste Acórdão].

3a SOLICITAÇÃO

12.3 Encaminhe a esta Turma de Julgamento, em arquivos digitais, além dos itens especificados no § 12.1, os originais apresentados pelo Interessado como Livro Diário e Livro Razão da conta caixa, assim como eventual segunda recomposição feita em atenção ao § 12.2.

contabilizadas no grupo 400000 (despesas). Esses valores aumentam os saldos credores apurados, mas devem ser desconsiderados, pois não representam receitas do Interessado, mas recursos de terceiros.

8.3 Através dessa análise, concluímos que esses valores estariam aumentando os saldos credores apurados, e, diante desta constatação, elaboramos planilhas individualizadamente para as contas enumeradas no parágrafo acima, para totalização e subtração de tais valores do saldo credor objeto da presente autuação, pois os mesmos correspondem a recursos de terceiro e não correspondem a receita da fiscalizada".

Resposta:

Em relação à solicitação acima, estamos enviando a mídia original enviada pelo contribuinte e a esta fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação datado de 22/08/2012.

Enviaremos também em mídia digital, os arquivos a seguir relacionados:

2006 - conta caixa 2006, saldo credor da conta caixa ano-calendário

2006, saldo credor da conta caixa maio 2006 e de 30/05/2006, conta despesas maio 2006 e de 30/05/2006, conta fornecedores e contas a pagar

- repasses maio 2006 e de 30/05/2006.

2007 - conta caixa 2007, saldo credor da conta caixa ano-calendário

2007, saldo credor da conta caixa dezembro 2007 e de 30/12/2007 e contas a pagar - repasses dezembro 2007 e de 30/12/2007.

2008 - conta caixa 2008, saldo credor da conta caixa ano-calendário

2008, saldo credor da conta caixa julho 2008 e de 30/07/2008, conta despesas julho 2008 e de 30/07/2008, conta fornecedores julho 2008 e de

30/07/2008 e contas a pagar - repasses julho 2008 e de 30/07/2008.

Quanto aos originais dos Livros Diário e Razão apresentados, relatamos que o contribuinte em questão já estava à época sob a legislação da IN86/2001, e portanto apresentou sua contabilidade em arquivos magnéticos, as mesmas foram trabalhadas no sistema CONTAGIL.

A época da fiscalização, quando da resposta à solicitação feita para apresentação de sua contabilidade, o contribuinte informa que os referidos livro físicos estariam a nossa disposição, porém deveriam ser transcrição fiel da contabilidade entregue em arquivo magnético, enviaremos os arquivos digitais utilizados por essa fiscalização.

4a SOLICITAÇÃO

12.4 Detalhe a(s) metodologia(s) empregada(s) na(s) recomposição(ões) do caixa, com ênfase, no caso da recomposição que serviu de base para o lançamento, na técnica empregada para suprir a falta dos livros auxiliares.

Resposta:

1º - Utilização do Contágil para verificação de saldo credor da conta CAIXA.

2º - Apuração anual dos saldos credores na conta caixa.

3º - Verificação do maior saldo credor por ano-calendário.

4º - Verificação no dia de maior saldo credor, os lançamentos que estariam afetando o saldo credor para mais.

5º - Elaboração de relação desses valores lançados que estariam aumentando a infração constatada.

6º - Redução do saldo credor da conta Caixa, de acordo com o somatório achado.

5ª SOLICITAÇÃO

12.5 Traga aos autos qualquer elemento ou informação, mesmo que não mencionado nos itens anteriores, mas que no seu entender contribua para esclarecer como foram apurados os saldos credores de caixa.

Resposta:

- Essa fiscalização não viu necessidade de acrescentar quaisquer outros esclarecimentos

6ª SOLICITAÇÃO

12.6 Cientifique o Interessado do inteiro teor desta Resolução, bem como de todos os elementos que, em função da diligência ora determinada, venham a ser juntados ao processo ou encaminhados a esta Turma de Julgamento, concedendo-lhe, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar razões de defesa relacionadas ao resultado da diligência.

Resposta:

- Enviamos por via postal, em 03/09/2013, cópia da Resolução DRJ/RJ-1 nº 12.000.082, de 16 de março de 2012, 2ª via do presente Relatório de Encerramento de Diligência e mídia contendo todos os arquivos enviados

61. O Interessado tomou ciência da Resolução 12.000.082, do Relatório de Encerramento e da "mídia contendo todos os arquivos enviados à DRJ/RJO" em 09/09/2013 (fl. 6.745) e, em 07/10/2013, apresentou o Aditamento de fls. 6.746/6.761.

62. Preliminarmente, arrola os arquivos que recebeu e solicita reabertura do prazo de 30 dias, caso, "na mídia anexada aos autos e enviada a essa D. DRJ/RJ1, haja outros arquivos além daqueles acima listados".

63. Além dos argumentos que constam da Impugnação, acrescenta:

16. Nesse contexto, não custa lembrar a sistemática de registro contábil adotada pela Requerente, a qual, como se verá adiante, novamente foi ignorada pela D. Fiscalização:

36. Não fosse o suficiente, a situação se agrava quando se observa o conteúdo do item "IV- Detalhe" do Relatório Fiscal. Uma rápida leitura dá a aparência (como se verá, falsa) de que os trabalhos foram feitos a partir de uma verdadeira verificação dos registros da conta caixa, seguida da devida conciliação dos valores intermediários (transitórios): (...)

37. Contudo, o que se constata ao analisar o conteúdo dos arquivos magnéticos disponibilizados pela D. Fiscalização é que, ao revés, não houve nenhuma nova recomposição da conta contábil 111.100 "Caixa".

38. No fundo, o que o sistema Contágil fez foi importar os dados do razão contábil com os movimentos da conta, convertendo-os, de uma linguagem "TXT" para uma linguagem "PDF". O que se chamou de apuração anual dos saldos credores na conta caixa não passa de uma identificação dos saldos credores diários apresentados conforme escriturados originalmente no razão da conta. A identificação do maior saldo credor consistiu em selecionar, dentre todos os saldos credores constantes do razão contábil, o maior deles tal como se apresenta no razão. (...)

40. Para exemplificar, confirmam-se os arquivos magnéticos no formato "PDF" que se encontram gravados na pasta "ARQUIVOS 2006", do CD-ROM, sob a denominação de "RAZÃO CONTA CAIXA 2006" (fls. 6486 a 6492) e "MAIOR SALDO CREDOR 2006" (fls. 6493 a 6500). Tais arquivos "PDF" contêm os registros escriturados no razão contábil da conta 111.100 "Caixa", no período de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2006, conforme disponibilizado tempestivamente pela Requerente, tanto durante o procedimento regular de fiscalização, quanto novamente no decorrer do procedimento de diligência.

41. O que a análise desses arquivos revela é que (...) não expurgou dos saldos contábeis credores diários (...) NENHUM dos registros intermediários (transitórios) relacionados com o recebimento de vendas, correspondentes bancários, dentre outros, que eram conciliados apenas no final do mês:

42. A única medida realizada pela D. Fiscalização, na tentativa de supostamente recompor o saldo da conta 111.100 "Caixa", diz respeito às deduções, do valor correspondente ao maior saldo credor do ano-calendário de 2006 (R\$ 377.366.511,02), das quantias de R\$ 51.332,18 e R\$ 3.107.804,25, que estariam aumentando a infração constatada.

43. A abertura analítica da composição dessas quantias encontra-se nos arquivos magnéticos, no formato "PDF", denominado, respectivamente,

"FORNECEDORES MAIO 2006" / "FORNECEDORES 30 MAIO 2006" (fls. 6568 a 6571) e "DESPESAS MÊS MAIO 2006" / "DESPESA 30 MAIO 2006" (fls. 6523 a 6525).

44. Sem embargo ao procedimento, que pelo menos reduziu os efeitos danosos da imputação de omissão de receitas impropriamente imposta a Requerente, não se pode deixar de registrar que tal dedução não guarda qualquer relação com os registros intermediários (transitórios) da conta 111.100 "Caixa". Aliás, basta uma breve análise da composição dos valores, comparativamente com os registros da conta 111.100 "Caixa", para se identificar que sequer transitaram por tal conta.

45. Saliente-se que o mesmo critério equivocado foi replicado para os anos-calendário de 2007 e 2008. (...)

47. Não obstante, não há qualquer menção no Relatório de Diligência quanto ao motivo que a levou a deixar de expurgar os efeitos dos lançamentos transitórios na referida conta, para apurar os saldos da conta caixa e, por consequência a ocorrência ou não da infração que foi imputada à Requerente.

48. Como já se demonstrou nos presentes autos, a comprovação de que a referida conta era transitória foi efetuada em diversas ocasiões, no decorrer do processo de fiscalização. Mais do que isto: pode ser facilmente constatada a partir do simples confronto entre os dados constantes dos Livros Razão e aqueles integrantes do demonstrativo acostado por ocasião da elaboração do Relatório de Diligência. (...)

54. Resta claro, portanto, que a D. Fiscalização não respondeu aos quesitos determinados por essa D. DRJ/RJ1. Prova disto é que todas as referências contidas em seu Relatório Fiscal dizem respeito a elementos coletados por meio de intimações feitas ainda durante o período de fiscalização, anteriores, portanto, a própria lavratura dos Autos de Infração.

III - Do pedido

55. Diante de todo o exposto, serve a presente para reiterar os termos da Impugnação apresentada, requerendo-se o cancelamento integral dos lançamentos tributários lavrados contra a Requerente.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo, RECORRENDO DE OFÍCIO DA PARTE CANCELADA:

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO DE ENQUADRAMENTO LEGAL. DEFICIÊNCIA SUPRIDA PELA DESCRIÇÃO DOS FATOS.

As deficiências na fundamentação de direito podem ser supridas pela fundamentação de fato, ou seja, não há nulidade se o autuado demonstra, através da própria Impugnação, que entendeu, por meio da descrição dos fatos, que infrações lhe foram imputadas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras administrativas é defeso afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade. Tal atividade é de competência privativa do Poder Judiciário.

OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO EM DETERMINADA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA - QUESTÃO JÁ RESOLVIDA EM OUTRO PROCESSO - REAPRECIÇÃO NA MESMA INSTÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL - RESPEITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA

Para que uma questão seja admitida, deve haver interesse processual na sua resolução. Assim, se determinada questão já foi resolvida num processo e ressurgir em novo feito, não deve ser admitida neste último, pois nova discussão, além de desnecessária e inútil, pode gerar decisão conflitante com a primeira, o que atentaria contra o princípio da segurança jurídica.

Em casos como esses, a melhor solução é aplicar a decisão em vigor, de mesma instância ou de instância superior. Dessa forma, como a questão ampla defesa, pois tanto o contribuinte quanto o fisco podem ou puderam apresentar provas e argumentos, de modo a defender suas opiniões e influenciar a decisão sobre o assunto.

RESOLUÇÃO DE QUESTÕES. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL.

Por falta de interesse processual, deixa-se de resolver questões que não têm influência sobre o resultado do julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO.

Exonera-se o contribuinte do crédito tributário correspondente à omissão de receita presumida, quando os saldos credores considerados no lançamento não são verdadeiros saldos credores de caixa.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ORIGINADO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA EM QUE HOUVE SIMULAÇÃO. GLOSA. MANUTENÇÃO DOS VALORES EFETIVAMENTE AMORTIZADOS.

Quando o ágio se originar de reorganização societária em que houve simulação, mantém-se apenas a glosa dos valores efetivamente amortizados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TERMO INICIAL.

A contagem do prazo decadencial não se inicia no momento de formação do ágio, mas a partir do fato gerador ocorrido no período de apuração a que a despesa de amortização compete.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CSLL, PIS E COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO.

Exonera-se o contribuinte do crédito tributário correspondente a omissão de receita, quando os saldos credores considerados no lançamento não são verdadeiros saldos credores de caixa.

Valores exonerados e mantidos pela DRJ:

Infração	Ano-calendário	Valor no lançamento	Valor mantido
Omissão de receitas	2006	374.207.374,40	0,00
Omissão de receitas	2007	306.077.667,23	0,00
Omissão de receitas	2008	391.544.341,80	0,00
Amortização de ágio indedutível	2007	91.969.359,62	91.969.359,62
Amortização de ágio indedutível	2008	439.013.328,40	93.377.359,38

No caso, cancelou a omissão de receitas por saldo credor de caixa, bem assim ágio amortizado em 2008 (EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL)

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação quanto à parte mantida e aduzindo em complemento a nulidade do auto de infração, por considerar que a fiscalização teria se equivocado quanto à identificação quantitativa da matéria tributável da amortização do ágio no ano-calendário de 2008 e que a DRJ "corrigiu" erro no

Processo nº 15563.720259/2011-33
Acórdão nº **1401-001.624**

S1-C4T1
Fl. 558

lançamento", quando na verdade deveria ter acatado o pleito da Recorrente no sentido de anular todo o lançamento.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os recursos (voluntário e de ofício) preenchem os requisitos de admissibilidade.

RECURSO DE OFÍCIO**O recurso de ofício cinge-se a dois itens:**

1) OMISSÃO DE RECEITAS -SALDO CREDOR DE CAIXA - CANCELAMENTO

2) ÁGIO AMORTIZADO EM 2008 (EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL)

1) OMISSÃO DE RECEITAS -SALDO CREDOR DE CAIXA - CANCELAMENTO

A DRJ cancelou a referida omissão de receitas em face da atipicidade da conta caixa, onde os saldos eventualmente credores não representariam omissão de receitas, pois precisariam ser recompostos tendo que se estornar determinadas operações, o que não foi feito pela fiscalização.

Eis os fundamentos para o cancelamento da DRJ:

93. O Interessado alega que em sua contabilidade há uma conta denominada Caixa que não é de fato uma conta Caixa tradicional. Tal conta, por ser transitória, não teria natureza credora nem devedora, de modo que eventuais saldos credores não seriam verdadeiros saldos credores de caixa.

94. Nas operações de venda de bens, a conta Caixa era creditada diariamente em contrapartida a Bancos (vendas à vista) ou Contas a Receber (vendas a prazo). Ao final do mês, fazia-se um lançamento a débito do caixa e a crédito de uma conta de receita. Nos pagamentos a fornecedores, debitava-se Caixa e creditava-se Banco, no momento da emissão do cheque. Em seguida, na compensação do título, creditava-se Caixa e debitava-se Fornecedores ou Despesas. Finalmente, nas operações como correspondente bancário, creditava-se diariamente Caixa, debitando-se Banco e, ao final do mês, debitava-se Caixa, creditando-se Outras Contas a Pagar.

95. Devido a esta metodologia, os saldos credores escriturados não podem ser considerados como omissão de receita, porque não representam efetivamente os

saldos da conta Caixa. Para apuração de eventuais saldos credores e aplicação da presunção de omissão de receita, é necessária uma recomposição, por meio da qual:

- a) Sejam estornados os débitos e créditos referentes a pagamentos de fornecedores e operações como correspondente bancário, pois representam valores que não transitaram pela conta Caixa, ou que são receitas de terceiros.
- b) As receitas com vendas sejam desdobradas em partidas diárias.

96. Visando a esta recomposição, o Interessado foi intimado a apresentar "Livro Auxiliar ou ficha que discrimine de forma individual os ingressos de recursos na conta Caixa, oriundos das operações de vendas, obedecendo a ordem cronológica das mesmas, de acordo com o art. 258, § 1º, do RIR/99" (fl. 244).

97. No TVF, fl. 4.288, a autuante informa que o "contribuinte apesar de intimado não apresentou a contabilidade auxiliar solicitada" e, a partir dos arquivos magnéticos fornecidos, constata que "não houve individualização das receitas de vendas, não podendo distinguir efetivamente as respectivas operações diárias". Mesmo assim, conseguiu apurar os saldos credores considerados no lançamento.

98. Para esclarecer de que forma tal apuração foi feita, esta 9ª Turma converteu o julgamento em diligência, solicitando-se à unidade autuante que detalhasse a metodologia empregada na recomposição do caixa, com ênfase na técnica empregada para suprir a falta dos livros auxiliares. Em resposta, a própria autuante informou que:

- a) utilizou o "Contábil para verificação de saldo credor da conta CAIXA";
- b) apurou os saldos credores anualmente;
- c) verificou qual era o maior saldo credor do ano-calendário;
- d) verificou que, no dia de maior saldo credor, havia "lançamentos que estariam afetando o saldo credor para mais";
- e) para determinar o saldo credor considerado, subtraiu do saldo indicado na escrituração os lançamentos identificados na etapa anterior.

99. Por meio do Memorando da fl. 6.797, a unidade autuante encaminhou "1 DVD contendo arquivos explicativos solicitados pela DRJ/RJ I, em Resolução nº 12.000.082 de 16.03.2002, item 3". Na referida mídia, encontram-se planilhas com os saldos credores de caixa usados no lançamento: "RAZÃO CONTA CAIXA 2006", "CONTA CAIXA 2007" e "RAZÃO CONTA CAIXA 2008" (fls. 6.809/6.815, 6.816/6.823 e 6.824/6.831).

100. Comparando-se estas planilhas com as de fls. 148/166, que contêm os saldos credores escriturados, verificamos que não houve qualquer recomposição de caixa, já que os saldos são os mesmos.

101. Além disso, os valores que a autuante subtraiu do saldo escriturado, por conforme se percebe comparando a tabela da fl. 4.289 com arquivos obtidos na diligência: "FORNECEDORES 30 MAIO 2006" (fl. 6.832), "DESPESAS 30 MAIO 2006" (fls. 6.833/6.835), "REPASSE 30 DEZ" (fl. 6.836), "REPASSE 30 JUL 2008" (fl. 6.837), "FORNECEDORES 30 JUL 2008" (fls. 6.838/6.839) e "DESPESAS 30 JUL 2008" (fl. 6.840).

102. Para corretamente recompor a conta caixa, como já vimos, além de desdobrar as partidas mensais de vendas em partidas diárias, dever-se-ia estornar todos os lançamentos, a débito ou a crédito, referentes a recursos de terceiros

(serviços como correspondente bancário), bem como os correspondentes a valores que não transitaram pelo Caixa (pagamentos a fornecedores). Entretanto só foram expurgados valores lançados nos dias de maior saldo credor anual. Cabe observar, em prol da clareza, que a autuante não tinha elementos suficientes para desdobrar as partidas mensais, pois o Interessado não forneceu os registros auxiliares.

103. Sendo assim, deve-se exonerar o Interessado do crédito tributário correspondente à 1ª infração, pois os saldos credores considerados no lançamento não são verdadeiros saldo credores da caixa.

Com razão a DRJ, a Recorrente, por uma opção administrativa e contábil, lançava todos os movimentos financeiros de entradas e saídas de recursos eram registradas em contrapartida da conta 111.100 "CAIXA", a qual apesar de também se prestar a controlar recursos mantidos em espécie, prestava-se preponderantemente à função de **conta transitória** de fechamento, com o intuito de facilitar a conciliação financeira e fechamento contábil.

Ou seja, apesar de denominada "Caixa", não faz as vezes de uma conta Caixa tradicional, onde somente existe fluxos financeiros. Tal conta, por ser transitória, não teria natureza credora nem devedora, de modo que eventuais saldos credores não seriam de fato saldos credores de caixa, logo não se aplicaria a presunção de omissão de receita.

Dessa forma, seria necessária uma recomposição mesmo nessa conta nos termos bem delineados pela DRJ, o que não foi feito pela fiscalização.

Inclusive essa foi a mesma conclusão a que cheguei no julgamento do processo nº 15563.000871/2008-91. ora sendo julgado em conjunto com este.

Naquele processo, tendo-se dúvidas também quanto a este aspecto, baixou-se o processo em diligência para que a fiscalização investigasse melhor os fatos e sanasse a dúvida quanto aos esquemas contábeis.

No corpo do relatório Fiscal, constou observações da FIPECAF em sentido favorável à Recorrente, esclarecendo ainda a atipicidade de sua contabilidade:

OBS - Da própria FIPECAF

Considerando que o fechamento do ciclo contábil é mensal, é natural que os saldos intermediários apresentem saldo credor, embora não exista nenhuma anormalidade na sistemática adotada pela empresa, PORÉM, "nosso grifo", Esta sistemática contábil teve um uso bastante disseminado dentre as redes de varejo brasileiras, cabe citar a seguinte passagem contida no Manual de Contabilidade Societária:

Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheque, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos.

A FIPECAF apresenta, ainda, uma ANÁLISE DO MOVIMENTO CONTÁBIL DA CONTA 111.100 - CAIXA, EM AGOSTO DE 2004, que apresenta saldo final devedor e apresenta, ainda, no Quadro 3, a amarração do débito na conta 111.100 - Caixa com as contas de Receita, tendo também conferido os valores do Razão contábil de receitas com o montante das receitas informado no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, para o mês de agosto de 2004 e, finalmente, efetuaram a amarração das receitas líquidas mensais com as Demonstrações Contábeis, base dos lançamentos (...)

Bem assim, o Fiscal, após ouvir novamente os esclarecimentos não só do contribuinte, mas dos relatórios da Consultoria e do FIPECAF, chegou também à conclusão favorável à Recorrente, como já se suspeitava:

Estamos concluindo nosso relatório, e concluindo pela procedência das alegações da Recorrente, fazendo constar mais uma vez que as dificuldades de se fiscalizar uma empresa do porte de SENDAS DISTRIBUIDORA S/A tendo, ainda, um sistema de contabilidade ultrapassado e sobrecarregado de informações, complicações com a logística, tendo em vista estar em São Paulo a contabilidade da empresa, contabilidade mesmo, ou seja, documentos e pessoal, vide as dificuldades encontradas para que se firmasse convicção de algo tão simples quanto a escrituração da conta Caixa, tendo sido contratada Auditoria Independente de Escritório especializado, que precisou de duas auditorias para chegar aos valores definitivos, assim como, a contratação da "FIPECAF1", que aliás deve ser elogiada em seu brilhante trabalho, para formar o convencimento deste douto Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, passando ainda por uma diligência desgastante e longa, que finalmente, apesar das dificuldades encontradas, chega ao seu fim.

Estamos anexando a resposta da Recorrente, mais os relatórios de Magalhães Andrade Auditores Consultores Advogados e também da FIPECAF1

Por todo o exposto, nego provimento integral ao Recurso de Ofício.

2) ÁGIO AMORTIZADO EM 2008 (EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL)

Tabela 1

Infração	Ano-calendário	Valor no lançamento	Valor mantido
Amortização de ágio indedutível	2007	91.969.359,62	91.969.359,62
Amortização de ágio indedutível	2008	439.013.328,40	93.377.359,38

A DRJ acertadamente cancelou parte do ágio considerado amortizado pela fiscalização no ano-calendário de 2008, por se tratar na verdade de uma confusão feita pelo autuante ao não conseguir distinguir o lançamento da provisão determinada pela IN CVM 319/99, art. 6º, § 1º do ágio efetivamente amortizado. Conforme Tabela II abaixo, diferentemente do que aconteceu para ano-calendário de 2006 e 2007, na DIPJ 2009 (Ano-calendário de 2008), tanto o ágio quanto a provisão foram lançados conjuntamente na linha 27, de modo que o valor informado para 31/12/2008 representa o ágio menos a provisão (R\$ 498.652.236,71 - R\$ 345.635.969,02 = R\$ 153.016.267,69). Portanto, o ágio amortizado em 2008 seria de R\$ 93.377.359,38 (= R\$ 592.029.596,09 - R\$ 498.652.236,71), e não R\$ 439.013.328,40 (= R\$ 592.029.596,09 - R\$ 153.016.267,69), como considerou a fiscalização.

A DRJ bem esclareceu essa falta de distinção:

106. Na tabela abaixo, constam os valores declarados nas DIPJ 2008 e 2009 (fls. 42 e 86), Ficha 36A, Linhas 27 "Ágios em investimentos" e 30 "(-)Deságios e provisões para perdas prováveis em investimentos".

Tabela 2

Linha/Data	31/12/2006	31/12/2007	31/12/2008
27	683.998.955,71	592.029.596,09	153.016.267,69

30	474.182.830,94	410.359.583,87	973.967,99
----	----------------	----------------	------------

107. Para 31/12/2007 (DIPJ 2008), segundo o Interessado, foi declarado na linha 27 o valor do ágio em investimentos, enquanto, na linha 30, foi lançada a provisão determinada pela IN CVM 319/99, art. 6º, § 1º. Na DIPJ 2009, tanto o ágio quanto a provisão foram lançados na linha 27, de modo que o valor informado para 31/12/2008 representa o ágio menos a provisão (R\$ 498.652.236,71 - R\$ 345.635.969,02 = R\$ 153.016.267,69). Portanto, o ágio amortizado em 2008 seria de R\$ 93.377.359,38 (= R\$ 592.029.596,09 - R\$ 498.652.236,71), e não R\$ 439.013.328,40 (= R\$ 592.029.596,09 - R\$ 153.016.267,69), como considerou a fiscalização.

108. Para provar suas alegações, junta aos autos o "Balanço analítico consolidado em dezembro-08" (Doc. 10, fls. 4.857/4.860), em que constam os valores de 498.652.236,71 e 345.635.969,02 a título de ágio e provisão; e a nota explicativa nº 11 de demonstrações contábeis publicadas no DOE (Doc. 11, fls. 4.861/4.865), que registra amortização de 93.377 mil em 2008.

109. Acrescento que na Ficha 5A da DIPJ 2009, linha 21, fl. 71, o Interessado declarou "Encargos de Amortização" no valor de R\$ 93.377.359,38.

110. Por todo o exposto, considero comprovado que no ano de 2008 a amortização de ágio foi de R\$ 93.377.359,38.

Em face dos argumentos expostos na decisão recorrida, os quais aqui os encampo integralmente, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminar de Nulidade

Alega a Recorrente a nulidade do auto de infração, por considerar que a fiscalização teria se equivocado quanto à identificação da matéria tributável e que a DRJ "corrigiu" o erro no lançamento", quando na verdade deveria ter acatado o pleito da Recorrente no sentido de anular todo o lançamento.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que **auto de infração trouxe todas as razões da autuação** e estas foram efetivamente levadas ao conhecimento, da interessada, levando a mesma a defender-se plenamente através impugnação e do recurso que ora se enfrenta.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter se equivocado em relação à matéria de fato e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de matéria meritória, mas não de nulidade, que já foi inclusive enfrentada em sede de Recurso de Ofício. O erro no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência corrigido pela DRJ e que já foi analisado no recurso de ofício, não é motivo de nulidade do lançamento, mas tão somente o seu ajuste no aspecto quantitativo como de fato aconteceu, sem que isso comprometa todo o lançamento.

Reitere-se o que já foi dito, por importante, apesar de a matéria tributada ou melhor o aspecto material da regra-matriz de incidência está em estrita conformidade legal, como se demonstrará mais adiante no voto e pecou meramente no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência que foi inclusive dado causa pela própria Recorrete ao preencher inadequadamente os campos da ficha de controle.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

DECADÊNCIA

Não há que se falar de decadência do lançamento referente à glosa de ágio, justamente porque a contagem inicial do prazo decadencial toma como marco inicial não o momento da formação do ágio como quer fazer crer a recorrente, mas o momento de sua dedutibilidade. Isso porque a contabilização do ágio, na operação de integralização de aumento de capital, enseja mero lançamento contábil de natureza patrimonial, sem repercussão imediata na determinação do lucro líquido, do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Diante da não ocorrência de fato gerador, não há possibilidade jurídica de lançamento de ofício e, conseqüentemente, de início da contagem do prazo decadencial, bem como esclareceu a DRJ:

105. Conforme o art. 150, § 4º, do CTN, a contagem do prazo decadencial não se inicia no momento de formação do ágio, mas a partir do fato gerador. Considerando que a apuração do lucro real foi anual, e que as despesas glosadas competiam aos anos-calendário 2007 e 2008, os fatos geradores ocorreram em 31/12 daqueles anos. Portanto, o termo final do prazo decadencial é 31/12 de 2012 e 2013, respectivamente. Como a ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2011 (fls. 4.298, 4.303, 4.309 e 4.315), não houve decadência.

Afasto, portanto, a decadência.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Conforme relatado, no presente processo, a autuante fundamenta a glosa da amortização na ocorrência de simulação durante a reestruturação societária do Interessado, enquanto este defende que foram legítimos os negócios jurídicos atacados.

Porém, essa questão já foi resolvida no julgamento do processo nº 15563.000871/2008-91, que se julgou em conjunto com este e que trata também da amortização do mesmo ágio, oriundo da reestruturação societária em foco. A diferença entre os dois feitos é que no presente processo analisa-se a amortização nos anos-calendário 2006 a 2008, enquanto no outro o período de apuração é o mais antigo, 2004. Mas essa diferença relacionada aos anos em que a glosa foram feitas não tem qualquer influência sobre a questão principal e levantada acima, que diz respeito exclusivamente ao conjunto de fatos que

constituem a já mencionada reestruturação e que já foi julgado no processo n. 15563.000871/2008-91.

Dessa forma, tratando-se dos mesmos fatos e mesma questão de direito relacionada, adota-se aqui também o mesmo entendimento defendido no processo vinculado nº15563.000871/2008-91:

(...) A DRJ manteve a glosa da amortização do ágio, em síntese, com os seguintes fundamentos:

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A DRJ manteve a glosa da amortização do ágio, em síntese, com os seguintes fundamentos:

As integralizações feitas por CBD, NOVASOC e SENDAS nas empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, e as incorporações destas ao interessado representam operações estruturadas exclusivamente para reduzir ou suprimir tributos. Não há como sustentar que tais operações visavam à constituir uma joint venture entre os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, pois as integralizações podiam ser feitas diretamente na SENDAS DISTRIBUIDORA, alcançando-se, assim, o alegado propósito negocial. Mesmo na sequência de atos escolhida pelos sócios, as incorporações eram dispensáveis, pois a constituição se completou com a integralização das participações.

(...)

Nas operações objeto de análise nestes autos, os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, apesar do seu histórico de concorrência, não disputavam mercado entre si, mas uniam esforços para alcançar objetivos comuns. Somente o efetivo tributário intragrupo pode explicar o fato de CBD e SENDAS terem atribuído, nas integralizações feitas em RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, o valor de R\$ 10.000,00 aos direitos de cada um na exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas no Estado do Rio de Janeiro. A prova e quantificação do erro no valor das integralizações são os próprios laudos confeccionados segundo a capacidade de geração de resultados futuros. Em vez de atender a algum propósito negocial, o objetivo foi rebaixar artificialmente o valor do capital social, de modo a maximizar a diferença entre este e as avaliações, ou seja, o ágio.

Cita doutrina de Ricardo Mariz, para depois concluir:

136. A descrição acima aplica-se perfeitamente ao caso sob análise. O indício "proximidade temporal de atos", já descritos acima, nos §§ 20 a 25, quase chega a transmutar-se em coincidência temporal, já que todos os documentos têm data de 29/02/2004, exceto as incorporações, datadas de 30/04/2004. A disparidade de valores já foi comentada, quando tratamos de operações com partes relacionadas (§§ 134 e 135). O desfazimento de efeitos também está presente: num mesmo dia, pessoas entram e saem de sociedades, recebem e transmitem participações. A inexistência de causa econômica, além da economia fiscal, também já foi apontada e comentada (§ 133).

137. Está correta, portanto, a interpretação dada pelo autuante ao conjunto das operações de reestruturação societária: houve simulação com a prática de atos que não tinham qualquer propósito negocial, pois visavam apenas à economia de tributos e eram desnecessários à constituição da joint venture. A simulação se

comprova também por meio dos valores atribuídos às integralizações nas sociedades de passagem: foram artificialmente rebaixados, com o objetivo de maximizar o ágio dos investimentos, conforme comprovam os laudos de avaliação.

Discordo da DRJ em algum de seus fundamentos, porém, o lançamento deve ser mantido, principalmente porque existe um ponto principal descrito no auto de infração com o qual estou de pleno acordo e que também foi abordado com um dos fundamentos da DRJ.

Porém, antes de adentrar nesse ponto fundamental e no que discordei da DRJ, passo a tecer algumas considerações preambulares que reputo pertinente quando estamos diante da validação de um planejamento tributário. Bem assim porque em sua defesa a Recorrente tenta macular o auto de infração, seja levantando uma suposta obscuridade quanto a quais seriam os negócios simulado e dissimulado, bem assim que os efeitos da desconsideração da simulação seriam outros, não levados adiante pelo fiscal.

Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer que abuso de formas pode até ser o meio utilizado e que termina por descambar em um abuso de direito, simulação ou fraude à lei. Porém, a descrição dos fatos não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Como se verá mais adiante tais conceitos servem muito mais para a análise da qualificação da multa. O que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico. E a meu juízo, foi o que o fiscal fez perfeitamente, no caso concreto. A desconsideração do negócio jurídico não oponível ao fisco levou necessariamente ao tratamento das amortizações do ágio como despesa desnecessária, isso porque não é possível haver dispêndio com amortização de algo que inexistente.

Afasto aqui também eventual cerceamento do direito de defesa ou nulidade do lançamento.

A parte relevante da defesa concentra-se em demonstrar o propósito negocial como um todo na associação do grupo Sendas com o grupo Pão de Açúcar (CBD).

De fato, se visto sob um ponto de vista geral, as operações descritas de reestruturação e reorganização do grupo sendas com o grupo Pão de Açúcar não careceram de propósito negocial. O propósito negocial da associação efetuada é um fato notório, porém a forma como se deu é que macula o aproveitamento do ágio. Na verdade, vendo os fatos de forma retrospectiva a partir do que se desenrolou no futuro pode-se concluir que essa associação inicial foi uma etapa do processo de aquisição do grupo Sendas pelo grupo Pão de Açúcar, mas que até o momento dos fatos aqui tratados tal aquisição ainda não havia se dado. Porém, se a ausência de propósito negocial pode ser uma condição que por si só possa invalidar o planejamento tributário, a simples presença dela não é uma condição suficiente para

validá-lo, isso porque pode ocorrer outras situações que maculem o planejamento, como de fato foi o que ocorreu, senão vejamos.

E o ponto crucial dessa mácula encontra-se no fato de que as partes deixaram de ser interdependentes na medida em que os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, apesar do seu histórico de concorrência, passaram a não mais disputar o mercado entre si, e uniram esforços para alcançar objetivos comuns, que passou inicialmente pela tentativa de formarem uma joint venture.

Na verdade, o que aconteceu foi que essa joint Venture que se consubstanciou na criação da SENDAS Distribuidora deixando o controle acionário na mesma de forma paritária, ou seja, sendo dividido entre os dois grupos envolvidos (Grupo Sendas e o grupo Pão de Açúcar (CBD)).

Toda a cadeia de eventos que se deu nas empresas de passagens Serra do Andaraí (SENDAS) e Rio Patea (CBD), em curto espaço de tempo, nada mais é do que destacar os ativos e direitos de exploração de cada um dos grupos para fazer parte da Recorrente, reavaliar esses ativos a preço de mercado e, por fim, aproveitar o ágio de si mesmo.

É como se cada um dos grupos (CBD e Sendas) fizesse separadamente e dentro do seu próprio grupo tais operações de reavaliação do ativo e não as tributasse, gerando o conhecido ágio interno e no caso também, o ágio de si mesmo, sabidamente não oponível ao Fisco. De um lado, o CBD, a partir de uma "empresa de gaveta", cria a Rio Patea. Aloca-se como sócios, aumentando o capital a própria CBD e a NOVASOC (outra empresa do grupo CBD). Essas duas empresas em pouco tempo retiram-se da sociedade e transferem os seus controles acionários para empresa SE, outra empresa do grupo CBD. Subsequentemente, reavalia-se esses ativos (Rio Patea) e subscreve-se e integraliza-se o capital com cotas da Rio Patea na Sendas Distribuidora (Recorrente), que tem controle paritário. Gera-se o ágio nesse momento através de laudo e logo em seguida a empresa de passagem Rio Patea contendo somente acervo do CBD é incorporada pela Sendas Distribuidora (Recorrente) cuja metade do controle é da própria CBD e passando a seguir a aproveitar esse ágio. No outro lado, como o mesmo modo de operar age o Grupo Sendas, através da criação da empresa Serra do Andaraí e reavaliando todo seu acervo de 97 fundos de comércio.

Causa espanto o fato de a CBD e SENDAS terem atribuído, nas integralizações feitas em RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, o valor de R\$ 10.000,00 aos direitos de cada um na exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas no Estado do Rio de Janeiro. Esse aviltamento proposital só foi possível com a certeza de que havia uma estruturação passo a passo no caminho de formarem uma única empresa com participações equitativas (meio a meio) onde o ganho adviria através da criação de um ágio fictício, porque foi sobrevalorizado através do aviltamento inicial dos valores patrimoniais dessas integralizações (capital social inicial). O passo seguinte seria avaliá-las agora sim a preço de mercado e obter o ágio sobrevalorizado a ser deduzido.

O contexto delineado acima permite dizer que se criou um ambiente favorável, semelhante ao que acontece nas situações intragrupo. A DRJ também sublinhou esse aviltamento do capital social:

Nas operações objeto de análise nestes autos, os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, apesar do seu histórico de concorrência, não disputavam mercado entre si, mas uniam esforços para alcançar objetivos comuns. Somente o efetivo tributário intragrupo pode explicar o fato de CBD e SENDAS terem atribuído, nas integralizações feitas em RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, o valor de R\$ 10.000,00 aos direitos de cada um na exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas no Estado do Rio de Janeiro. A prova e quantificação do erro no valor das

integralizações são os próprios laudos confeccionados segundo a capacidade de geração de resultados futuros. Em vez de atender a algum propósito negocial, o objetivo foi rebaixar artificialmente o valor do capital social, de modo a maximizar a diferença entre este e as avaliações, ou seja, o ágio.

Esse aviltamento do capital social se deu justamente porque as partes deixaram de respeitar um critério super importante para a validade da existência do ágio, que é o fato de as partes serem interdependentes, onde as aquisições se dão a preço de mercado. Essa situação conduziu inexoravelmente também a existência do denominado "ágio de si mesmo", também muito bem colocado tanto pelo autuante quanto pela DRJ.

De observar que tanto o aviltamento do capital social quanto a presença do ágio de si mesmo também estão muito bem delineados no TVF, que faz parte integrante do auto de infração:

133.A questão é de singela visualização. Basta sintetizá-la, conforme abaixo.

133.2 De acordo com o Relatório e documentação acostada aos autos, SENDAS e SÉ acionistas majoritárias de SENDAS DISTRIBUIDORA S/A, instituída em 29.02.2004, se tornaram, ambas, únicas sócias de RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, respectivamente, em 19.04.2004 e 15.04.2004. \

133.3 A RIO PATEA, instituída em 09.01.2004 por Marcelo Turssardi Paolini e Celina Pannunzio, com capital subscrito de R\$ 100,00, teve seu capital inicialmente aumentado, também em 19.04.2004, pelos adquirentes originais CBD e NOVASOC, igualmente sócias de SENDAS DISTRIBUIDORA S/A, mediante transferência do fundo de comércio da primeira, avaliado em R\$ 10.000,00, e transferência do acervo líquido e fundo de comércio da segunda, avaliados em R\$ 114.709.239,00. As mesmas, na mesma data, cederam a total de suas participações à SENDA DISTRIBUIDORA S/A, de que eram sócias.

133 A SERRA DO ANDARAÍ, instituída em 03.09.2003, com capital de R\$ 100,00, pelos sócios Marcelo TrussardiPaolini e Celina Pannunzio, foi adquirida pela SENDAS em 15.04.2004, tendo seu capital aumentado para R\$ 15.000,00, em moeda corrente, R\$ 4.950,00 e transferência do fundo de comércio, avaliado em R\$ 10.000,00.

133.5 Ambas, SENDAS e SE, transferem a totalidade de suas cotas na RIO PATEA e na SERRA DO ANDARAÍ, em, respectivamente, 19.04.2004 e 28.05.2004, para SENDAS DISTRIBUIDORAS/A.

133.6 Através da AGE de 30.04.2004 foram incorporados os patrimônio líquidos das duas sociedades a SENDAS DISTRIBUIDORA, fls. 74/106, Anexo II).

133.7 Em 30.06.2004 SENDAS DISTRIBUIDORA, mediante 4a. alteração contratual (fls. 142/146, Anexo II), resolve, incorporar RIO PATEA, por avaliação de R\$ 618.340.702,00, sendo que o acervo líquido e fundo de comércio que lhe foram transferidos em 19.04.2004, somassem R\$ 114.729.139,00.

133.8 Em 28.05.2004, SENDAS DISTRIBUIDORA, mediante 3a. alteração contratual (fls. 183/185, anexo II), resolve incorporar SERRA DO ANDARAÍ por avaliação de R\$ 853.904.369,00, sendo que o fundo de comércio, que lhe foi transferido em 15.04.2004, para aumento do capital, somasse R\$ 10.000,00.

133.9 Inequivocamente, evidencia-se a aquisição, com ágio, do próprio acervo líquido no primeiro caso, transferido, ex ante, para terceira pessoa jurídica, incorporada ex post, e dos próprios fundos de comércio, em ambos os casos, avaliados, individualmente, em R\$ 10.000,00 para efeitos de suas transferências a

terceiras pessoas jurídicas, ex ante, em, respectivamente, 19.04.2004 e 15.04.2004, e, em sequência, incorporadas, com ágio em 30.04.2004.

133.10 Não há dúvidas de que as operações em sequência objetivaram produzir, exclusivamente, ágio de si mesmo.

Mas não é só isto, as sucessivas alterações contratuais deixa claro que transfere ações de um empresa para outra como se parte de um grupo já se fizesse.

81. Na mesma data acima (protocolo JUCESP), por intermédio da 2.ª Alteração do Contrato Social, o sócio CBD resolveu retirar-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas 15.000 quotas representativas do capital social que possuía ao SÉ, pelo valor nominal de R\$ 1,00 cada quota, totalizando o preço de R\$ 15.000,00, assumindo o pagamento dentro do prazo de 02 anos (fls. 137 a141).

82. No mesmo ato acima, o sócio NOVASOC também resolveu retirar-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas 114.714.239 quotas representativas do capital social que possuíam ao SÉ, pelo valor nominal de R\$ 1,00 cada quota, totalizando o preço de R\$ 114.714.239,00, assumindo o pagamento dentro do mesmo prazo.

83. Ainda na data acima (protocolo JUCESP), por intermédio da 3.ª Alteração do Contrato Social, o SÉ, detentor da totalidade do capital da sociedade, em decorrência do aumento de capital da SENDAS DISTRIBUIDORA S/A, resolveu ceder e transferir para esta as 114.729.239 quotas de sua propriedade (fls. 142-146)

Não restam dúvidas, portanto, de que as operações em sequência terminaram produzindo o ágio interno e o ágio de si mesmo. Na prática, o ágio de si mesmo denota que não houve nem aquisição envolvendo terceiros. E de fato, não houve. O que houve, como já se disse alhures, foi apenas que os dois grupos resolveram reavaliar seus ativos, equalizando os preços um com o outro de forma paritária (meio a meio), onde o fiel da balança foi o aporte financeiro feito pelo grupo Pão de Açúcar na Rio Patea. Ao final tais ativos foram acomodados na SENDAS DISTRIBUIDORA também meio a meio. Ou seja, não houve até esse ponto, qualquer aquisição de um grupo pelo outro, mantendo-se a independência cada qual do seu acervo original. Como também já se disse, aqui se tratou apenas de uma etapa preparatória para um futura aquisição do grupo Sendas pelo grupo Pão de Açúcar, que de fato ocorreu depois dos fatos aqui tratados.

Outrossim, em seu recurso a Recorrente se agarra na possibilidade de o art. 36 da Lei nº10.637/2002 poder diferir o ganho de capital na operação, porém este permissivo legal não dá azo ao contribuinte de criar situações artificiais de aproveitamento do ágio.

Portanto, comprovada está o abuso de direito na medida que pelas provas dos autos constatou-se que os valores atribuídos às integralizações nas sociedades de passagem foram artificialmente rebaixados, com o objetivo de maximizar o ágio dos investimentos, conforme comprovam os laudos de avaliação; bem assim também ficou caracterizada a existência do chamado "ágio de si mesmo" em operações intragrupo que também macula toda a operação.

Por, todo o exposto, nego provimento a este item.

Por, todo o exposto, nego provimento a este item

Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

No ataque à essa questão geralmente se utiliza do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não quer dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

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

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa –, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser

recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA

Em que pese o fato de que com o provimento parcial da DRJ e ratificado na negativa do recurso de ofício, em relação ao erro de cálculo da glosa do ágio de 2008, não mais restou IRPJ/CSLL a recolher, mas apenas recomposição do saldo de prejuízos fiscais e bases negativa da CSLL, e que, portanto, a multa qualificada por esse motivo também cairia, passo a enfrentar tal matéria, pois foi objeto de lançamento e tem repercussão na representação para fins penais.

No meu entender a recorrente não agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.

Na verdade, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.

Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.

No caso concreto, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.

Neste item, ainda em reforço a minha tese, alinho-me com o entendimento do julgador Jefferson, através de declaração de voto, proferida no processo nº 11516.721207/2012-70 cujos fundamentos para desqualificar a multa de ofício transcrevo-os abaixo:

Inicialmente, de se destacar que a divergência com o voto apresentado pelo Relator, e que motivou a elaboração da presente Declaração de Voto, refere-se

apenas à qualificação da multa de ofício decorrente das glosas de despesas de amortização de ágio.

Como visto, o Relator considerou cabível a qualificação da multa no presente caso, externando o seguinte entendimento:

Já mostramos que a Interessada agiu conscientemente do objetivo que queria alcançar, que coordenou, previamente, todos os passos necessários no sentido de atingir o que almejava: de se encaixar dentro da situação posta no art.386 do RIR/99 e com isto se beneficiar da dedutibilidade fiscal, ali permitida, da amortização do ágio. Vimos que este procedimento burlava as regras fiscais e, absolutamente, não se pode concordar com a tese da Interessada que teria agido dentro das normas legais e de atos normativos, de modo que não lhe poderia ser atribuída esta penalidade qualificada. Encontra-se comprovadamente nos autos que a Interessada criou situações entre as suas empresas, por meio de trocas de participações societárias, no sentido de adquirir a roupagem legal necessária que lhe permitisse utilizar-se do benefício fiscal do artigo 386 do RIR/99. Foi tudo forjado, tudo planejado para se conseguir a redução artificial do lucro tributável, por meio da introdução de despesas inexistentes. E o que basta.

Com a devida vênia, e em razão de todo o contexto jurisprudencial no qual todos os atos foram praticados, ousar discordar desse entendimento, pelas razões a seguir apresentadas.

Para avaliar a pertinência da aplicação da multa qualificada, deve-se, analisar a norma a que ela se vincula e decidir se a conduta da impugnante coincide com os pressupostos condicionantes da sanção. O agravamento (qualificação) da multa encontra-se prevista no art. 44 da Lei nº 11.488/2007, a seguir reproduzido (destacou-se):

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

De plano se depreende que o dispositivo legal não é norma autônoma, na medida em que apenas estabelece parâmetros quantificadores da multa a ser aplicada "no caso de lançamento de ofício". Em especial, o parágrafo 1º - que define os pressupostos sob os quais a multa aplicada deve ir de 75% a 150% - é comando que tão-somente dosa ou calibra a sanção. Trata-se, pois, de regra a ser observada após configurada a conduta contrária à norma que ensejou a aplicação da multa. Na medida em que a ilicitude da conduta da impugnante -que ensejou o lançamento de ofício em auto de infração - reveste-se da condição de pressuposto para a aplicação da multa, ela (a ilicitude da conduta) não deve ser levada em conta na calibragem da sanção. A qualificação da multa deve ser considerada sobre os aspectos de dolo/culpabilidade inerentes à conduta (aspectos subjetivos) já anteriormente considerada ilícita ao invés de focar aspectos de legalidade/ilegalidade daquela conduta.

Verifica-se, pela leitura do texto legal, que é exatamente a presença de dolo o fator comum na descrição das hipóteses em que aplica-se o percentual de 150%, conforme se vê na transcrição dos dispositivos legais referenciados no § 1º do artigo 44 da Lei nº 11.488/2007 (destacou-se):

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para a qualificação da multa, é necessário e suficiente que se certifique a presença isolada de um dos três institutos citados (sonegação, fraude ou conluio).

À luz dos elementos trazidos aos atos, não parece caber dúvida de que a contribuinte praticou uma ação que repercutiu diretamente em características do fato gerador, no sentido de diminuir o quantum a ser recolhido a título de tributo. Exige-se, porém, - à força da redação do citado artigo - que, adicionalmente, tal ação tenha sido, além de ilícita, dolosa. Assim, é na existência do elemento subjetivo "dolo" na ação da contribuinte que se resume a questão da qualificação da multa.

Na medida em que a legislação não dá contornos precisos e incontroversos à figura do dolo, pelo menos dois entendimentos são possíveis,

■ A presença de dolo na conduta estaria plenamente caracterizada pela vontade de se obter um resultado, abstraindo-se da consciência de que tal conduta constitui um ilícito.

■ A presença de dolo na conduta dependeria, além da vontade de se obter um resultado, a consciência da ilicitude dessa conduta.

O primeiro entendimento assume identidade entre os conceitos de dolo e de vontade. Deste ponto de vista, seria razoável impor a multa qualificada pois há elementos no processo suficientes para configurar uma conduta determinada pela vontade de se buscar a economia tributária. Como não restaria dúvidas de que o contribuinte quis obter a redução no pagamento do tributo (quis o resultado), estaria configurado, a partir desta perspectiva, o elemento pessoal (dolo) necessário à qualificação.

Porém, tal interpretação não se me apresenta como aquela que melhor se harmoniza com o sistema normativo tributário, pelas razões que a seguir são expostas.

Na medida em se trata de recrudescimento na aplicação de uma sanção, surge a necessidade de se buscar, nesta conduta que se avalia, elemento subjetivo diferenciado que justifique tal "sobre-apenamento". A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se, constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. Portanto, é razoável supor que a qualificação da multa revista-se da natureza de excepcionalidade. Ora, se da interpretação de tais hipóteses agravantes resulta uma situação reconhecidamente recorrente, ou seja, presente na maioria das situações em que se aplica a sanção, então a qualificação da multa perde a natureza

de excepcionalidade, convertendo-se em regra. Ao se identificar o dolo previsto na legislação fiscal com a mera vontade de se obter o resultado, ocorre exatamente essa ampliação, a qual inverte o entendimento quanto ao caráter excepcional da multa qualificada - metamorfoseando-a em regra.

Para que se evite tal inversão, exige-se uma interpretação mais restritiva de conduta dolosa, que pode ser obtida ao adicionar-lhe - ademais da vontade de se obter o resultado - uma necessária consciência da ilicitude. Sob esse conceito mais restrito, exigem-se elementos que comprovem não apenas que a ação do contribuinte estivesse direcionada à obtenção de um resultado específico (redução no pagamento de tributos), mas que, ademais, estivesse presente a consciência do caráter ilícito da(s) ação(ões) empreendidas para obtê-lo.

Assim, tendo por pressuposto que a conduta dolosa é devidamente caracterizada por esse dois elementos (vontade de se obter o resultado e consciência da ilicitude da conduta), constata-se que, no caso em tela, a consciência quanto à subsunção ao tipo legal não foi caracterizada pela autoridade lançadora. O contribuinte, por seu turno, insiste na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina.

Inegável que o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a ela. A existência da controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, evidência suficiente para sustentar a existência interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preenchem a "moldura legal" fixada pela norma. Os limites definidos pela lei comportam espaço para interpretações divergentes. O entendimento da autoridade tributária da ilicitude da operação (ou, mais precisamente, do aproveitamento fiscal do ágio gerado em tais operações) é passível de contestação -embora dele eu não discorde.

Da leitura da peça impugnatória apresentada pelo contribuinte, não se pode refutar a hipótese de que toda a operação de reorganização tenha sido concebida e executada sob a convicção de sua inteira legalidade. Por mais exótica e desprovida de sentido econômico (além da óbvia economia tributária, é claro) que toda a operação possa aparentar, não há uma clareza normativa inegável que a proíba. Tanto é assim, que a autoridade fiscal - de forma precisa e correta, destaque-se - teve que se socorrer da doutrina contábil e de notas explicativas de órgãos estranhos à administração tributária (no caso, a CVM) para fundamentar sua interpretação, da qual aqui não se diverge.

Por seu turno - e consistentemente com sua interpretação do conceito de dolo - a autoridade fiscal não se esmerou em buscar indícios de que, além do elemento volitivo, também estaria presente a consciência da ilicitude. Em síntese, no entender desse julgador, não se caracterizou de forma concludente uma conduta dolosa, necessária à aplicação da multa qualificada. Não é excessivo repetir: não se trata de afastar a punibilidade decorrente da ilicitude - com a qual se concorda - o que se afasta é o agravamento da sanção.

Por todo o considerado, entendo que para o caso presente cabe a imposição da multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 11.488/2007, sem a qualificação prevista em seu parágrafo 1º.

Por todo o exposto, desqualifico a multa de 150% para 75%.

Processo nº 15563.720259/2011-33
Acórdão n.º **1401-001.624**

S1-C4T1
Fl. 575

Lançamentos reflexos(PIS, COFINS E CSLL)

Como não há questões novas vinculadas aos lançamentos decorrente afora as já enfrentadas, aplica-se aos demais tributos (PIS, COFINS e CSLL) o mesmo tratamento dispensado ao de IRPJ.

Por todo o exposto, NEGOU provimento ao Recurso de ofício e quanto ao Recurso voluntário, afastou a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, DOU provimento PARCIAL apenas para desqualificar a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto