



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

Processo nº 15563.720356/2013-98
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-002.694 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2018
Matéria IRPJ E CSLL - ÁGIO
Recorrentes SENDAS DISTRIBUIDORA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

DECADÊNCIA - ÁGIO - PRAZO QUE SE INICIA DO FATO GERADOR E NÃO DOS ATOS QUE CONTRIBUÍRAM PARA A SUA OCORRÊNCIA - A jurisprudência deste Conselho é uníssona a afirmar que a decadência ocorre quanto ao fato-signo presuntivo de riqueza, ensejador da obrigação tributária, e não dos atos/fatos pretéritos, de efeitos prospectivos, que apenas contribuem para a materialização da hipótese de incidência.

ÁGIO CRIADO INTRAGRUPOS, COM USO DE EMPRESA VEÍCULO EM OPERAÇÕES CONCATENADAS SEM UM PREVALENTE INTENTO NEGOCIAL - INDEDUTIBILIDADE

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, tais como: a proximidade temporal de atos; a realização de negócios intragrupos; a disparidade infundada de valores; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal.

ÁGIO - LAUDO FRAUDE - SUBAVALIAÇÃO DE ATIVOS - AMORTIZAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE

A minguada de vedação explícita constante da legislação de regência, nada impede que o contribuinte amortize ágio surgido a partir de reestruturação societária interna. Todavia, a atribuição falseada de valores irreais aos ativos utilizados para adquirir a participação societária que, quando liquidada, culminou com a amortização do ágio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, tendo

votado pelas conclusões do relator os conselheiros Carlos César Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado; e ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos César Candal Moreira Filho, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida-se de auto de infração em que, originariamente, constatou-se:

a) omissão de receitas a partir da verificação de saldo credor em conta-caixa, exigindo-se, pois, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS sobre os valores ditos excedentes;

b) a dedução alegadamente indevida de parcelas de amortização de ágio nos anos de 2009 e 2010, sob a alegação de artificialidade das operações societárias praticadas que culminaram, ao fim e ao cabo, com a mais valia apropriada pela recorrente.

Quanto a infração descrita em "a", tanto o TVF de fl. 605 a 615, quanto ao acórdão da DRJ, são absolutamente franciscanos quanto ao exposição do fato, limitando-se a afirmar que a infração teria se dado por se identificar existência do aludido saldo credor e que eventuais erros incorridos na escrituração da aludida conta não seriam suficientes para atestar a sua regularidade ou afastar a pretensão fiscal.

Quanto a infração apontada em "b", a fiscalização aponta, primeiramente, que a reorganização societária teria, segundo declaração do contribuinte, o fito de criar uma *joint venture* entre o Grupo Pão de Açúcar e o Grupo Sendas.

Pois bem. Ainda de acordo com o TVF, o contribuinte, Distribuidora Sendas S/A, detinha 900.000.000 ações em seu capital social, as quais teriam sido subscritas da seguinte forma:

a) SENDAS S/A - 450.000 ações das quais, 250.000 foram integralizadas "*através de seu acervo líquido*", outras mediante a entrega de 15.000 cotas detidas por esta na empresa SERRA DO ANDARAÍ Empreendimentos e Participações Ltda., e as demais em espécie, ao longo de 4 anos);

b) CBD - Companhia Brasileira de Distribuição - 25.002.941 integralizados através de "*parte de seu acervo líquido*";

c) NOVASOC Comercial Ltda. - 2.019.195 ações integralizadas através de "*parte de seu acervo líquido*";

d) SE Supermercados Ltda. - 222.977.864 "*ações ordinárias e 200.000.00 de ações preferenciais, no valor total de R\$ 422.977.846*"; a despeito de confuso o TVF neste ponto, aparentemente, este último valor teria sido integralizado mediante conferência de 114.729.239 quotas representativas do capital social integral da empresa RIO PATEA Empreendimentos e Participações Ltda.

Vale dizer, a SENDAS DISTRIBUIÇÃO foi criada em 2003, cujos sócios são a SENDAS S/A, a empresa SE Supermercados Ltda. (majoritários), CBD e NOVASOC (conforme doc. de fl. 245), tendo deliberado o aumento do seu capital em fevereiro de 2004; em abril deste mesmo ano, ocorreu a incorporação, pela recorrente, das empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ sendo esta operação o cerne efetivo da demanda.

Continuando a sua descrição dos fatos, a fiscalização discorre sobre a RIO PATEA, apontando os seguintes eventos:

a) janeiro de 2004 - a empresa é criada com capital social de R\$ 100,00 e dois sócios (pessoas físicas);

b) 19 de abril de 2004 - os sócios transferem, gratuitamente, as suas cotas para as empresas NOVASOC (1 quota) e CBD (99 quotas);

c) **19 de abril de 2004** - NOVASOC e CBD deliberam o aumento do capital social da RIO PATEA para R\$ 114.729.239,00, das quais a CBD integralizou 14.950 e a NOVASOC 114.714.189 (R\$ 114.714.189,00); ambas integralizaram o citado capital social mediante entrega de ativos, contas a receber e **direitos de exploração de fundos de comércio de suas lojas estabelecidas no Estado do Rio de Janeiro**;

d) **19 de abril de 2004** - NOVASOC e CBD cedem a sua participação à SE Supermercados pelos valores, respectivamente, de R\$ 15.000,00 e R\$ 114.729.239 e esta última integraliza o capital da recorrente mediante conferência destas cotas, a valor contábil.

Em seguida, expõe a estória da empresa SERRA DO ANDARAÍ:

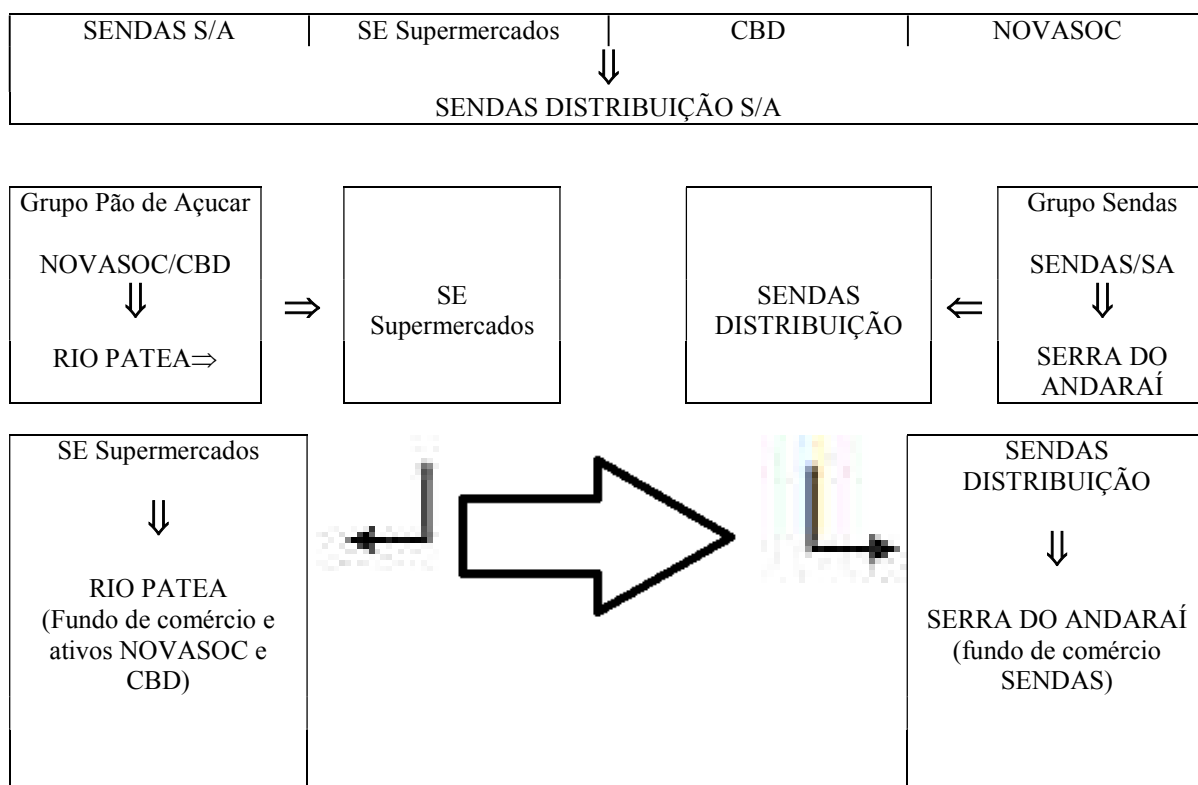
a) a empresa foi criada em setembro de 2003, com capital social de R\$ 100,00; divididos entre os mesmos sócios (pessoas físicas) da empresa RIO PATEA;

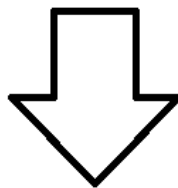
b) em 15 de abril de 2004, assim como ocorrido com a empresa RIO PATEA, os sócios pessoas físicas transferiram, a título gratuito, todas as quotas de sua titularidade à empresa SENDAS S/A;

c) em 19 de abril de 2004, a SENDAS resolve aumentar o capital social para 15.000 quotas, integralizando-as mediante pagamento de R\$ 4.900,00 em espécie e o restante através **da cessão de direitos de exploração de fundo de comércio afeito às suas lojas estabelecidas no Rio de Janeiro, direitos estes avaliados (oficiosamente) em R\$ 10.000,00**;

d) em 28 de maio de 2004, a SENDAS integraliza o capital da recorrente mediante a conferência, a valor contábil, das 15.000 quotas de sua titularidade na empresa Serra do Andaraí.

Os sucessivos atos societários acima descritos podem ser representados a partir da seguinte demonstração gráfica:





SENDAS DISTRIBUIÇÃO



RIO PATEA

SERRA DO ANDARAÍ

A incorporação das empresas RIO PATEA e SERRA do ANDARAÍ geraram para o contribuinte valores de ágio no importe, respectivamente, de R\$ 618.340.702,00 (laudo de fl. 352 e ss, da lavra da *PriceWaterHouseCoopers* calcado em expectativa de resultados futuros) e R\$ 853.904.369,00 (laudo de fl. 402 e ss, também calcado em expectativa de rentabilidade futura), os quais foram amortizados e deduzidos da base de cálculo do IR e da CSLL sendo este o objeto da autuação, mormente por se entender:

- a) inexistir, no caso, intento negocial;
- b) as operações pactuadas se deram num curto espaço de tempo e em sequência;
- c) todas as operações se derem *intra grupo*, tratando-se, a ver da fiscalização, de ágio de si mesmo ou ágio interno.

Pois bem. Cientificada do auto de infração, o recorrente opôs a sua impugnação sustentando, em apertada síntese, o que se segue:

- a) em preliminares:
 - a.1) a nulidade material do auto de infração em relação à omissão de receita (conta caixa credora), sob alegação de que o fisco não teria emendado os esforços necessários à real apuração do ilícito tributário, em violação aos preceitos do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235/72;
 - a.2) a necessidade de reconhecimento da conexão deste feito aos processos de nºs 15563.000871/2008-91 e 15563.720259/2011-33, cujo objeto seria a mesma operação aqui tratada já tendo havido, inclusive, decisão favorável ao contribuinte quanto a este último tema, proferida no feito de 2011;
 - a.3) a decadência do direito do fisco de questionar as operações que culminaram com o ágio cuja amortização se discute neste processo.
- b) no mérito:
 - b.1) conta caixa com saldo credor
 - b.1.1) inoccorrência de omissão de receitas já que a conta considerada pelo fisco não seria "caixa" mas, meramente, conta transitória de controle de todas as suas

operações (vendas, fornecedores, correspondentes bancários, etc); sustentou mais que os lançamentos ali realizados advinham, principalmente, da conta transitória de vendas registrada sob o nº #111.199 (que não seria uma conta "caixa"), cuja conciliação era feita, somente, ao final do mês (em especial após a criação de novo plano de constas incorrido a partir da instalação do sistema SAP); demonstrou, por fim, por documentos acostados à impugnação, a efetiva inexistência de saldo credor na aludida conta (fato que, alega, foi reconhecido nos autos do processo de nº 15563.720259/2011-33);

b.1.2) ainda que mantida autuação anteriormente tratada, a fiscalização teria que abater do cálculo do IR e da CSLL os valores relativos ao lançamento reflexo concernente ao PIS e a COFINS;

b.3) ágio

b.3.1) após discorrer longamente sobre o contexto da reunião dos Grupos Pão de Açúcar e Sendas numa *joint venture*, passou a sustentar a inocorrência de simulação nas operações tratadas no TVF, justificando a criação das empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ na necessidade de reunir o patrimônio "*que seria aportado na associação (a valor contábil), para posterior conferência à mercado das pasrticipações*", alegou, outrossim, que tal procedimento estaria autorizado pelo art. 36 da Lei 10.637/02, então vigente.

b.3.2) afirmou mais, neste caso, que adoção dos procedimentos acima tratados teria auxiliado na "*equalização das participações*", justificando, destarte, o curto espaço de tempo entre cada operação na necessidade de viabilizar, o quanto antes, a associação (*joint venture*);

b.3.3) justificou a adoção desta formatação em detrimento daquela sugerida pela fiscalização no TVF (aporte direito, mediante integralização, na empresa recorrente) no elevado custo que alternativa aventada pelo fisco encerraria (necessidade elaboração de laudos para cada ativo das empresas do grupo que fosse utilizado para integralizar o capital do contribuinte);

b.3.4) disse, ainda, que mesmo que adotada a alternativa sugerida pela Auditoria Fiscal, a incorporação dos ativos diretamente na recorrente também geraria amortização e depreciações dedutíveis do IR e da CSLL, com efeitos tributários semelhantes ao da operação efetivamente praticada;

b.3.5) sustentou, por fim, a inexistência de similitude entre os fatos descritos em acórdão paradigma citado pela Fiscalização (101-96.724 da lavra do antigo Conselho de Contribuintes) e os verificados na operação objeto desta autuação e invocou decisões do CARF que, a seu sentir, dariam sustentação a sua tese;

c) premeu pela inaplicabilidade da multa de ofício ao caso a luz de sua boa-fé e de preceitos do CTN que, entende, lhe socorrem (v.g., o art. 112);

d) sucessivamente, pediu o afastamento da qualificação da multa, tendo em conta a inexistência de provas do intento doloso fraudulento, invocando precedentes deste Conselho para dar suporte à este pedido;

e) finalmente, aduziu a ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

A DRJ de Juiz de Fora, ao analisar o caso, houve por bem, em decisão unânime, por dar parcial provimento à impugnação a fim de excluir as exigências concernentes à omissão de receitas (reconhecendo que o contribuinte teria provado a real natureza da conta analisada pela Fiscalização e a inexistência, efetiva, de saldo credor) e reduzir a multa de ofício aplicada, afastando a sua qualificação. Limitando-se, outrossim, a reproduzir trecho do voto proferido no Acórdão nº 12.27.905 - 2ª Turma da DRJ/RJ1, de 22/12/2009, (processo nº 15563.000871/2008-91), manteve intocada o restante da autuação.

Com a exoneração parcial do crédito tributário, a DRJ recorreu de ofício à este Conselho.

O contribuinte foi intimado do resultado do julgamento em 03/05/2016 (doc. de fl. 5662) e interpôs seu recurso voluntário em 01/06/2016 (doc. de fl. 5848), repetindo os argumentos de sua impugnação e requerendo, outrossim, a manutenção da decisão de 1º grau quanto a exoneração do crédito em relação ao saldo credor de conta caixa e a redução da multa de ofício.

Os autos, então, foram encaminhados para este Conselho para a competente análise.

Este o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

No caso foram interpostos recurso de ofício e voluntário; todavia, como a questão de mérito do recurso voluntário é prejudicial a, pelo menos, uma das matérias tratadas no RO (multa qualificada), permitam-me analisá-lo ao final do meu voto já que, caso seja acolhida a tese do recorrente, afastar-se, por consentâneo, a aplicação de qualquer penalidade, ao menos, em relação à glosa de despesas com o ágio.

I Do recurso voluntário

Conheço do recurso porque tempestivo.

I.1 Preliminar de decadência relativa aos fatos que originaram o ágio amortizado.

Esta alegação não é nova, em especial em autuações relativas à amortização de ágio e cujas operações, usualmente, são praticadas há mais tempo (considerando, inclusive, o prazo de 5 anos para que se promova a predita amortização).

O fato, contudo, é que a decadência a que alude o art. 150, §4º, do CTN (e também a contemplada pelo art. 173, I) refere-se ao direito de lançar o tributo uma vez verificada a ocorrência de seu fato gerador. Isto é, o quinquênio tratado nestes preceitos tem o seu termo *a quo* a partir da constituição (na sua acepção técnica) da obrigação tributária que, na hipótese em testilha, se dá a partir da concretização do fato signo presuntivo descrito na

norma de incidência do IRPJ e, também, da CSLL, qual seja, a disponibilidade de renda e a apuração do lucro líquido... a decadência, pois, não abarca os fatos pretéritos que contribuam para a formação do fato impositivo; a extinção a que alude o art. 156, V, do CTN é do direito de lançar o tributo e não do direito de examinar as premissas que detenham repercussão na formação da obrigação.

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho é praticamente uníssona, como se extrai das ementas abaixo reproduzidas:

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONTAGEM A PARTIR DA DEDUÇÃO.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial diz respeito à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que ocorreu o fato gerador (RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. Acórdão nº 9101-003.059, sessão de 12/09/2017).

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AFASTAMENTO.

O prazo decadencial só se inicia após a ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante a data da contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. Deste modo, o prazo decadencial será pautado ou pela disposição do artigo 173, inciso I, do CTN ou do artigo 150, § 4º do mesmo diploma, porém, nunca pelo momento da reorganização societária, que não representa reflexo fiscal algum, num primeiro momento (RECURSO VOLUNTÁRIO. Acórdão nº 1402-002.489, sessão de 16/05/2017)

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN (RECURSO VOLUNTARIO, acórdão nº 1301-002.562, sessão de 15/08/2017).

Diante disso, voto por afastar a preliminar suscitada.

I.2 Mérito

1.2.1 Glosa de despesas com ágio formado a partir da incorporação das empresas Rio PATEA e SERRA DO ANDARAÍ

I.2.1.1 Prefacialmente.

Tenho sempre me pronunciado em julgados de minha relatoria ou naqueles em tive a oportunidade apenas de manifestar voto, que o direito tributário, enquanto ciência que revolve a relação jurídica instaurada entre Administração Pública e administrado, sussume-se aos mesmo princípios constitucionais aplicáveis ao direito administrativo.

Neste particular, assim como na ciência administrativa, também o direito tributário se calca nos princípios (ou superprincípios) que norteiam o Estado Democrático de Direito e dos quais decorrem todos os demais princípios e garantias contidas em nossa *Lex Magna*, quais sejam, a segurança jurídica e a igualdade.

Destes exsurge, como consequência lógica, o princípio da legalidade que, para Administração e Administrados, assume feições quase que opostas: se, quanto a Administração, a lei é o norte para a prática dos atos que lhe competem (e que, portanto, somente podem ser praticados mediante prévia autorização legislativa - *rule of law, not of men*), ao administrado é franqueado fazer tudo o que a lei não lhe proíbe (art. 5, II, da CF88).

Sob a ótica da Administração Pública, discorrendo, justamente, sobre este princípio, **Celso Antônio Bandeira de Mello**, com muita propriedade (e um pouco de acidez, que lhe é peculiar, diga-se) pontifica:

Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos serviços, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito Administrativo (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 101).

Citando Michel Stassinopoulos, o autor acima conclui a essência deste primado, assentando que a Administração Pública "*além de não poder atuar contra legem ou praeter legem*" (....) "*só pode agir secundum legem*" (op. loc. cit).

Já, sob o prisma do cidadão, calha invocar o escólio de **Roque Antônio Carraza**, que, de sua sorte, resume o significado máximo da legalidade inserta no art. 5º, II, da CF88 a partir da "Declaração de Direitos de 1789:

A liberdade consiste no poder de fazer tudo o que não ofende outrem; assim o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites além daqueles que assegurem aos outros membros da sociedade destes mesmos direitos. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei (IN CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 253

Daí as minhas várias ressalvas à interpretação extensiva ou ao uso de métodos integrativos para vedar ao contribuinte o gozo de benefícios ou o uso de instrumentos, legalmente previstos e dotados de eficácia, quando praticados de forma concreta (e não fictícia), para, dentro de uma estrutura maior, obter vantagens de ordem tributária. Venho, destarte, sempre sustentando a observância à legalidade estrita e, principalmente, na seara tributária, á tipicidade cerrada.

Sei, neste particular, de vozes muito mais preparadas que a deste relator que se insurgem contra a tipicidade cerrada (e as respeito e, não minto, as estudo).

Não desconheço, também, as teorias modernas e aplicação da teoria dos sistemas abertos de Lhumann e defesa da interrelação do direito com o meio em que se insere (teoria essencial à evolução desta ciência a partir de seus próprios elementos e pelas "irritações" externas a fim de que, por meio da chamada "autopoiese", possa se adequar à dinâmica da realidade social). E no arcabouço jurídico tributário, a interdisciplinariedade vem se mostrando essencial a fim de permitir que este mesmo arcabouço possa tratar de questões que evoluem em velocidades que suplantam a própria criação legislativa (*ex vi* a tributação de softwares, tanto na esfera Federal como Estadual, e as consequências oriundas da evolução tecnológica dos meios de comunicação).

Mas, insisto, é preciso lembrar que o direito tributário advem do próprio direito administrativo e, dadas as consequências patrimoniais da concretização do fato jurídico tributário, não posso concordar, e não conformo, com a relativização do princípio da legalidade (ainda que embasada no princípio da isonomia como, por vezes sustenta, o Estado - curiosamente aviltado por este, notadamente, no caso do IR, quando fixa, ao avesso da progressividade fiscal, uma única alíquota para a sua exigência). Até porque, os sistema jurídico tributário foi, de fato, construído para proteger o contribuinte da *longa manus* do Estado, numa clara reação aos desmandos incorridos nos períodos em que vivemos num Estado Totalitário.

Voltando-nos à interpretação do direito, não só a Constituição dedica todo um capítulo às "Limitações ao Poder de Tributar", como a própria Lei Complementar Tributária, *ex ratione materiae*, o CTN, discorre ao longo de todo o seu corpo sobre garantias voltadas ao contribuinte contra, justamente, a pretensão de se subverter o princípio contido no art. 5º, II, da CF88, como, v.g., se observa das regras encartadas nos arts. 3º (tributo enquanto

obrigação decorrente de lei), 97 (tipicidade cerrada), 105 (irretroatividade), 106 (retroatividade benigna da lei), 108, §1º (limitações ao emprego da analogia e a necessidade de observância aos preceitos do já citado art. 97), 110 (impossibilidade de se alterar institutos e conceitos de direito privado a fim de se impor a obrigação principal) e 114 (que define o fato gerador a partir da situação predefinida na Lei), dentre outros.

Ainda que se permita, neste particular, a influência das demais áreas da ciência a fim de viabilizar a verificação da *mens legis*, tal exercício hermenêutico deverá, sempre, se atentar para os primados da legalidade: sob o vértice da Administração Pública e, também, sob o prisma do cidadão.

E é sob tais premissas que me permito interpretar a regra inserta no art. 116, parágrafo único do CTN e a sua aplicação aos fatos descritos nesta demanda.

1.2.1.2 O art. 116 e o caso concreto.

A meu sentir, o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104, não inovou o ordenamento e, por certo, não constitui, como sustentam alguns, "norma geral antielisiva". Trata-se, e só pode tratar, a vista do princípio maior da legalidade, de norma complementar que visa atacar, exclusivamente, a prática de atos ilícitos evasivos, e não os atos elisivos.

E, dadas as minhas convicções já expostas anteriormente, sou absolutamente avesso à adoção de critérios meta-jurídicos para a verificação da ocorrência ou não de simulação ou dissimulação; especificamente, a figura da "elusão fiscal" é, em verdade, uma ficção ilegal (*rogata maxima venia*) já que, intento negocial, operações entre partes relacionadas, velocidade da prática de atos societários, são critérios que **podem** auxiliar na apuração do intento fraudulento **mas não podem ser determinantes para a aplicação da regra inserta no art. 116 supra; o determinismo, aqui, é dado pela verificação, in concreto, de uma prática ilícita (na sua essência).**

Vale lembrar que nem mesmo a legislação adjetiva considera os critérios acima para a tipificação dos fatos ilícitos "simulação" e "dissimulação"; neste particular, o Código Civil adota, muito antes, critérios objetivos (e não subjetivos) para atestar a ocorrência de atos eivados de ineficácia (o ato é nulo e não anulável), como se extrai das preposições contidas no seu art. 167:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Em especial a previsão contida no inciso I poderia indiciar o predito "*subjetivismo*"; trata-se de subjetivismo aparente; no caso, o ato ou fato praticado é fictício; é inexistente; os direitos não são transmitidos (ainda que formalmente se diga o contrário)... em linhas gerais, a partes formalmente pactuantes não percebem, efetiva e concretamente, os efeitos do negócio que, outrossim, atingem, "*sob os panos*", terceiros não aventados no instrumento negocial.

Exempli gratia, determinada pessoa formaliza com um terceiro um contrato de locação de determinado bem, sem pagar "vírgula" a este (a título de alugueres), mantendo, outrossim, um "contrato de compra e venda de gaveta" com o real proprietário do imóvel. Aqui, vejam bem, o contrato formal não traz efeitos concretos às partes avençantes, envidando consequências patrimoniais ocultas para aqueles que se encontram combinados oficiosamente. **Ou seja, os negócios simulados são ineficazes não só à luz dos preceitos acima mas, objetivamente, à vista das próprias consequências concretas que deveriam encerrar** (o locador não recebe alugueres porque, ao fim e ao cabo, a locação não existe materialmente - em substância).

Cabe, aqui, trazer as críticas trazidas pela Doutrina justamente sobre os preceitos do art. 116, parágrafo único, que elucidam a necessidade premente de vincular tal comando aos limites, precisamente, da legalidade:

Para aqueles que aspiravam à ampla e inovadora consagração de uma cláusula geral anti-elisiva, a Lei Complementar 104/2001, restrita à figura clássica da simulação, foi, como na fábula de Horácio, retomada por La Fontaine, a montanha que pariu um rato (parturiunt montes, nascitur ridiculus mus).

Em nossa opinião bem andou o Congresso Nacional em formular um novo parágrafo único do art. 116 do modo que fez.

Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de uma fato típico - o ato dissimulado -, em razão do princípio da verdade material que o revela à plena luz.

*Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos, fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-Elisiva*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 156/157).*

No caso em análise temos que:

a) O Grupo Pão de Açúcar e o Grupo Sendas se uniram a fim de abarcar o mercado varejista, em especial, no Rio de Janeiro;

b) para tanto constituíram duas empresas de propósito específico para o fim **declarado e confessado** de servir, exclusivamente, de empresas-veículo a fim de transmitir ativos de empresas componentes de cada grupo à recorrente (empresa que personifica e operacionaliza a união sob a forma da alegada *joint venture*);

c) a viabilização das transmissões dos ativos, na forma tratada anteriormente, passava, necessariamente, pela integralização do capital das preditas empresas mediante entrega de acervos líquidos afeitos a cada grupo e, ao final, pela incorporação destas empresas pelo contribuinte autuado;

d) tal incorporação, por força de determinação legal, tem que ter um conteúdo econômico desdobrado no valor do patrimônio líquido e a mais valia (art.385 e incisos do Decreto 3.000/99- RIR), não havendo disposição legal (ao menos não há época da operação) que determine que semelhante operação seja feita por valor contábil (daí o ágio).

Todos os atos acima geraram efeitos concretos às partes contratantes, inclusive patrimoniais, com a cessão de intangíveis das empresas NOVASOC, CDB, SE Supermercados e Sendas; não há, no caso, provas ou indícios de que tais atos ocultaram um negócio oficioso, oculto, concedendo direitos à terceiros não indicados nos atos formalmente praticados; os efeitos pretendidos e declarados pelas partes efetivamente ocorreram (mediante transferência dos ativos ao recorrente).

Mesmo que incorrido entre partes relacionadas o ágio gerado (ágio interno) não encontrava, à época, vedações legais, razão pela qual o gozo dos benefícios daí advindos foi obstado, apenas, pela Lei 12.973/14, essa sim, norma antielisiva (se foi necessária a edição de norma específica para afastar a dedução da amortização do respectivo ágio é que, até então, o ordenamento vigente **não a vedava - legalidade estrita preconizada pelo art. 5º, II, da CF88 segundo a qual é franqueado fazer tudo o que a lei não proíbe**).

O fato dos negócios terem sido pactuados, registrados e publicizados num curto espaço de tempo em nada contribui para a verificação de qualquer tipo de simulação, mormente quando, como já dito, tais operações geraram, e ainda geram, efeitos concretos para as partes contratantes.

Por fim, se a opção adotada pelas empresas gerou, de fato, uma economia tributária, tal consequência é indissociável das demais consequências patrimoniais também observadas; o planejamento tributário, insista-se, é franqueado e autorizado por lei, desde que praticado através de atos concretos (sem a interposição de negócios fictícios - evasão, na acepção mais estrita da palavra). A escolha da estrutura operacional de determinada reorganização societária é direito e garantia constitucional do contribuinte e, sobre ela, não cabe ao fisco opinar para dizer que este ou aquele passo é mais ou menos complexo, pena de malferir o já citado princípio da legalidade e, mais, a própria garantia da livre iniciativa (art. 170 da CF88).

De toda a estrutura proposta e concretizada, contudo, há apenas uma etapa que causa perplexidade, aventada, inclusive, pelo próprio Acórdão Recorrido; e tal perplexidade exsurge do valor atribuído pelas empresas e CDB SENDAS aos ditos ativos intangíveis utilizados para integralizar parte do capital majorado das empresas-veículo. Esta situação foi, de fato, tratada pela instância inferior e cujo trecho transcrevo a seguir:

133. Nas operações objeto de análise nestes autos, os GrupoPão 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.

Este, a meu ver, é o único ponto que desafia, efetivamente, questionamentos mais incisivos, principalmente se considerarmos que as empresas-veículo tinham, como únicos ativos, os direitos de exploração dos fundos de comércio. E, frise-se, os laudos de avaliação apontaram para valores muito superiores àqueles declinados nos atos de integralização de seus respectivos capitais sociais.

Neste passo, cabe-nos verificar se os valores atribuídos pela SENDAS eram verdadeiros ou fictícios, numa tentativa de majorar o montante de ágio amortizável.

1.2.1.3 Da integralização dos intangíveis.

Em seu recurso, o contribuinte se limita a justificar o valor de R\$ 10.000,00 empregado na integralização dos "direitos de exploração de fundo de comércio do lojas" a partir da natureza destes direitos, qual seja, intangíveis, e nas disposições da Lei 10.637, art. 36, que permitia a integralização mediante entrega de participações societárias a valor contábil... Vejam o que dispunha o predito artigo, *verbis*:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

O fato, todavia, que causa estranheza, é que o valor destes intangíveis foi fixado em montante absurdamente inferior àqueles verificados pela própria PriceWaterHouseCoopers no laudo de avaliação levantado para embasar a incorporação tratada nesta demanda.

Notem que os laudos lavrados em relação à CBD, NOVASOC e SENDAS, e concernentes à janeiro de 2004 (fls. 4032/4038 - anexos - descrição de ativos/acervo líquido), não descrevem tais ativos intangíveis (até porque, até o advento das leis 11.638/2007 e 11.941/2009, não se reconhecia nenhum tipo de ativo intangível no balanço patrimonial das empresas brasileiras)... ou seja, os preditos direitos não foram avaliados a partir da escrita contábil das empresas em testilha; estes valores não tiveram origem nos balanços, nem tampouco foram objeto de avaliação prévia que atestasse o valor que lhes foi atribuído.

Verdade seja dita, a luz do fato acima, as disposições do revogado art. 36 da Lei 10.637/02 **não aproveitam ao recorrente**, porque o próprio valor das participações utilizadas para integralizar o capital da recorrente estava eivado por informações inverídicas.

Com efeito, o fato dos preditos "direitos de exploração de fundo de comércio" deterem natureza de ativos intangíveis, pela ausência de apontamento destes bens nos balanços das empresas, não autorizam, *in casu*, a eleição de um valor à esmo ou, pior, que atendessem à interesses aparentemente escusos. Havia critérios suficientes para se estipular um montante que refletisse, minimamente, a realidade!

Lembrem-se que mesmo que não tenham sido transferidos os fundos de comércio das lojas situadas no Rio de Janeiro, a cessão do direito de sua exploração viabilizaria o gozo de todos os frutos advindos deste direito; potencialmente, as empresas PATEA e SERRA DO ANDARAÍ deteriam, quando menos, o resultado de todas as vendas realizadas nestas lojas (que, destaca-se, englobam os supermercados Pão de Açúcar, Extra e Sendas - comércios varejistas notoriamente grandes); **e, cabe o destaque:**

a) em relação à Serra do Andaraí, estamos falando dos direitos de exploração de 97 lojas;

b) em relação à Patea, a cessão de direitos abarcou 43 lojas.

É, perguntem-se, especificamente em relação à Serra do Andaraí, realmente crível que este "intangível" valesse parcos R\$ 10.000,00?

Não, não só não é crível, como o próprio laudo trazido ao feito pelo recorrente comprova que tal valor **não é, nem de longe, verdadeiro.**

Notem: os laudos de avaliação das empresas Patea e Andaraí foram lavrados em **26 de fevereiro de 2004**, sendo que a integralização de seu capital pela conferência dos citados direitos de exploração de fundo de comércio (lojas), se deu **em 15 de abril de 2004**. Neste laudos, diga-se, avaliou-se o valor de mercado das duas empresas, **cujos únicos ativos eram os direitos retro referidos**, considerando-se a expectativa de rendimentos futuros, utilizando-se do critério de fluxo de caixa a descontado. O resultado de tais avaliações foi:

a) os direitos de exploração empenhados na Patea valiam, **em fevereiro de 2004, R\$ 618.340.702,00;**

b) os direitos de exploração integralizados na Serra do Andaraí valiam, **em fevereiro de 2004, R\$ 853.904,369,00.**

Estes documentos comprovam **que antes da operação concretizada em 19 de abril de 2004** os Grupos envolvidos na operação (na qual insere o recorrente) sabiam, de antemão, que o valor de R\$ 10.000,00 atribuído aos "ativos intangíveis" ora tratados eram irreais; e mais, sabiam, também, **que no ato incorporação das empresas PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, verificaria-se o ágio abordado neste processo, fiando-se, na idéia (que ao final se revelou equivocada), de que poderiam afastar eventuais questionamentos sob a escusa de se tratarem de bens "intangíveis" e, também, com espreque na já tratada Lei 10.637/02 (art. 36).**

Vale, outrossim, destacar que, realmente, até 2007, os ativos intangíveis, como já dito, não precisavam constar dos balanços; nada obstante, algumas regras, mesmo que não existentes à época das operações em análise, dão conta que os direitos transmitidos **não seriam, nem mesmo, classificáveis como intangíveis**. Neste ponto, veja-se o que dispõe o CPC 04/2010, no item 4:

4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativa.

Ainda que o CPC seja uma orientação voltada à contabilização das empresas e somente tenha sido alçada ao patamar de norma com o advento da Lei 11.638, as considerações ali apostas não são desarrazoadas. No caso em análise, o que seria mais significativo? Ora, os laudos da *Deloitte* e da *Price*, demonstram, a toda monta, que os elementos mais significativos **eram os fundos de comércio que, ao fim, foram de fato avaliados, e, neste passo, pelo que dispôs o CPC 27, os preditos "direitos" não poderiam, como já antecipado, sequer ser classificados como "intangíveis"**.

Não bastasse isso, ainda que tenham sido cedidos apenas os direitos de exploração do fundo de comércio (e não fundo em si), como já dito, dentre os efeitos desta cessão estaria a exploração de, pelos menos, um dos elementos componentes do estabelecimento comercial e que estaria identificado nos três laudos concernentes às empresas cedentes (NOVASOC, CDB e SENDAS): os clientes.

E nos três laudos, o valores atribuídos à este ativo, alçam as seguintes somas:

a) NOVASOC: R\$ 50.069.643,91

b) CDB: R\$ 40.228.951,86

c) Sendas: R\$ 12.032.357,74

Estas contas, em verdade, não descrevem ativos intangíveis e suscito-as, apenas, para ilustrar que, num excesso de boa vontade, poder-se-ia admiti-las como parâmetros para determinação do valor dos direitos transmitidos; e ainda assim, os montantes suplantam, para além da conta, os lúdicos R\$ 10.000,00 declinados pelas empresas.

A meu ver, não se está diante de simples hipótese de simulação (tratada no art. 116 do CTN e no art. 167 do Código Civil); houve, particularmente neste ponto, fraude fiscal, na acepção mais pura do art. 72 da Lei 4.502, porquanto escancarada a própria falsidade da informação constante dos atos societários especificamente realizados entre as empresas NOVASOC, CDB e Pátea, e Sendas e Serra do Andaraí. E, não bastasse isso, não seria pouco razoável a identificação, também, do conluio tratado no art. 73 do mesmo diploma legal:

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 impôsto devido 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.

Notem, aqui, que o lançamento em análise, a partir dos fatos acima identificados, não só permitiria o uso do art. 116, parágrafo único, para desconsiderar a totalidade da reestruturação pactuada pelo vício identificado na mais importante etapa de toda a operação, como teria, também, fundamento nos preceitos do próprio art. 149, VII, do CTN.

A toda evidência, o ágio amortizado pelo contribuinte teve origem em ato ilícito e inválido para todos os fins, mormente a luz dos artigos 116 e 149 do CTN razão pela qual, ainda que não concorde com parte dos argumentos contidos no acórdão da DRJ, não tenho como dissentir de suas conclusões.

Nada obstante as minhas considerações, vale destacar, a maioria de meus pares diverge, apenas, quanto as premissas sustentadas em relação a ocorrência de simulação nas operações societárias propriamente (a despeito de concordarem com premissa aventada neste tópico).

A maioria do Colegiado considera, neste particular, que verificada a concretização de operações *intragrupos*, com etapas sucessivas, concatenadas em curto espaço de tempo e, ainda, como uso de empresa-veículo, estaria suficientemente demonstrada a própria ausência de uma reestruturação calcada em intento negocial, revelando, outrossim, artificialidade que, quando menos, justifica e legitima, *per se* (e, portanto, a par dos argumentos por mim tratados neste tópico) as conclusões tanto da fiscalização, como da própria DRJ. Neste particular, prevaleceu o entendimento de que, a despeito de haver, de fato, vícios graves em relação à avaliação de ativos, tratada logo acima, a análise das operações, em si, já revelaria a impossibilidade de gozo dos benefícios do art. 386 do RIR, dada a inexistência de efeitos reais e concretos extraíveis da reestruturação pactuada, pelo que, cabível a glosa intentada neste feito.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, neste ponto.

1.2.2 Juros sobre multa

Este colegiado e boa parte das Turmas deste Conselho vem, cada vez mais, perfilhando-se ao entendimento de que a exigência de juros sobre a multa de ofício é lícita. Neste sentido, são inúmeras as decisões, conforme se extrai das ementas abaixo reproduzidas:

<i>JUROS</i>	<i>SOBRE</i>	<i>MULTA.</i>
<i>As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic</i>		
	<i>(Acórdão:</i>	<i><u>1301-002.233</u></i>

Número do Processo: 16561.720184/2013-35
Data de Publicação: 22/06/2017).

JUROS SOBRE MULTA.
As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic
(Acórdão: 1301-002.278
Número do Processo: 10830.016637/2009-45
Data de Publicação: 20/06/2017).

Diante disto, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

I.2.4 Conclusão parcial - recurso voluntário.

Por todo o exposto anteriormente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

II Do recurso de ofício.

II.1 Do saldo credor na conta caixa.

Constatado que os valores exonerados pela Decisão recorrida ultrapassam os limites consignados na Portaria 63/17, conheço do recurso de ofício.

Esta questão foi exaustivamente analisada no acórdão da DRJ e também nos processos correlatos tratados tanto na decisão de primeira instância como na impugnação e recurso voluntário.

A conta que ocasionou o *quid pro quo* é, pelos documentos trazidos ao feito, conta transitória para registro temporário de vendas; não é conta-caixa (que registra o numerário disponível na empresa), mas, tão só, conta de fechamento contábil, como sustentado pelo recorrente e confirmado, sem máculas, pela decisão de primeira instância:

Em função da sistemática usada pela empresa, comprovada por documentos anexados aos autos, os saldos contabilizados no período de janeiro a maio de 2009 não são os efetivos saldos de caixa, portanto, não podem ser considerados omissão de receita.

Para se apurar o verdadeiro saldo da conta é necessário que se faça uma recomposição do Caixa da empresa, desdobrando as partidas mensais de vendas em partidas diárias e, além disso, estornar lançamentos referentes a terceiros (serviços como correspondente bancário) e outros valores que não transitaram pelo caixa.

A impugnante efetuou essa recomposição e apresenta um resumo à fl. 2.754, sendo que, da análise desse resumo em conjunto com as cópias dos Razões analíticos das contas contábeis 111.101 "Caixa", 111.102 "Caixa -Resíduos e

Origens", 111.103 "Fundo Fixo de Caixa" e 111.199 "Transitória de Vendas", anexadas pela impugnante (arquivo não paginável – fl. 3.014), conclui-se que, de fato, o saldo credor de caixa apurado pela fiscalização não existe.

A vista disso, voto por negar provimento, neste ponto ao recurso de ofício.

II.2 Multa qualificada

A fundamentação legal do ato administrativo nada mais é que a própria motivação legal do ato, ou seja, a disposição normativa que autoriza a imposição de multa pecuniária por descumprimento de seus dizeres, que difere do motivo fático. Araújo Cintra, citado por Lucia Valle Figueiredo, esclarece:

Entendemos, portanto, como motivos do ato administrativo, o conjunto de elementos objetivos de fato e de direito que lhe constitui o fundamento. Isto significa que, para nós, os motivos do ato administrativo compreendem, de uma lado, a situação de fato, que lhe é anterior, e sobre a qual recai a providência adotada, e de outro lado, o complexo de normas jurídicas por ele aplicado àquela situação de fato.¹

A descrição do motivo legal o do motivo fático no auto de infração, ou em qualquer ato administrativo em que se vise a imposição de deveres ou penalidades, é da própria essência do ato; é elemento integrante do mesmo, sem a qual o ato é nulo. Mas não basta apenas a presença dos motivos legal e fático no ato para validá-lo; tem que haver uma compatibilidade, uma relação de pertinência lógica, entre estes motivos sob pena de, também, crivar de invalidez o ato administrativo, como salienta, neste particular, Celso Antônio Bandeira de Mello:

Para fins de análise da legalidade do ato, é necessário, por ocasião do exame dos motivos, verificar:

- a) a materialidade do ato, isto é, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato;*
- b) a correspondência do motivo existente (e que embasou o ato) com o motivo previsto na Lei.²*

Aliás, o referido jurista, ao discorrer acerca da teoria dos motivos determinantes, bem anda ao afirmar que “os fatos que serviram de suporte” a decisão do agente de praticar determinado ato (*in casu*, a lavratura do auto de infração) “*integram a validade*” deste mesmo ato. Diz, ainda, o mencionado autor:

Sendo assim, a invocação de ‘motivos de fato’ falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato.³

¹ CINTRA, Araújo. *Motivo e Motivação do Ato Administrativo*. Apud. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p.p. 112.

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 12.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 341.

³ Op. cit. p. 346

Vale destacar que, para a prática dos atos administrativos, o agente incorre num silogismo clássico; cabe a ele, pois, partindo da clássica lição de Kelsen, analisar a norma jurídica, identificar o seu antecedente e, em especial, seu núcleo prescriptivo (premissa maior), e, a seguir, apurar a concretização efetiva e material no mundo fenomênico do fato jurídico relevante (premissa menor); a partir daí, aplicar o consequente da proposição normativa (conclusão). Por esta razão, a descrição da motivação fática e jurídica se torna essencial, porque, apenas a partir do conhecimento das premissas adotadas pelo agente, se torna possível identificar a validade do exercício lógico e, notadamente, se se estaria diante de um silogismo, propriamente dito, ou de um sofisma (com a adoção de premissas equivocadas).

Nesta esteira, sem a efetiva descrição dos motivos fáticos e jurídicos ou, a descrição conflitante entre estes, traz ao sujeito passivo do ato inegáveis dificuldades à sua exata compreensão; tratando-se, principalmente, de ato que culmine penalidades ou estabeleça exigências patrimoniais, a falta da declinação de tais motivos (ou seu apontamento equivocado), encerra, a toda monta, inegável barreira à ampla defesa (já que se torna, se não impossível, ao menos difícil a análise da correção técnica do citado "*exercício lógico*" intentado pelo agente), tipificando, nesta esteira, hipótese de cerceamento descrita, v.g., no art .59, II, do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

O TVF não aborda em momento, algum, os motivos que o levaram a concluir pela tipificação dos preceitos pertinentes à multa qualificada.

O dolo e fraude não se presumem...

O caso em testilha, vale o destaque, se amoldaria (analogicamente) às hipóteses de "*inépcia da inicial*", tratadas pelo Código de Processo Civil, donde se observa que "*da descrição dos fatos, não decorre logicamente a conclusão*"... não estamos falando, por óbvio, de um processo judicial, e não pretendo invocar o digesto processual civil para invalidar o auto de infração; mas, como já dito, tanto a elaboração processual como a lavratura de auto de infração (ato administrativo por excelência) pressupõem a formação de um silogismo perfeito; quando se observa, lado outro, o *sofisma*, assim como peça inicial será indeferida, o ato administrativo será considerado inválido.

Á minguia da descrição dos motivos de fato que justificariam a imposição da multa qualificada, voto negar provimento ao RO.

II.2.3 Conclusão parcial - recurso de ofício.

Pelo exposto voto negar provimento ao recurso de ofício.

III. Conclusão Final.

A luz de tudo o que foi elucidado e aventado acima, voto por negar provimento ao recurso ofício e, quanto ao recurso voluntário, por negar-lhe provimento.

Processo nº 15563.720356/2013-98
Acórdão n.º **1302-002.694**

S1-C3T2
Fl. 5.880

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca