



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720667/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.565 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2019
Recorrente BANCO ITAUCARD S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2007, 2008

ÁGIO TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. LAUDO NECESSIDADE

Apesar de ser possível a transferência do ágio, necessária a comprovação de que esse foi fundamentado, quando da sua formação, em laudo comprovando a sua formação. Não tendo sido juntado aos autos laudo comprobatório da operação da época dos fatos, impossível considerar o aproveitamento do ágio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

MULTA. CONSUNÇÃO

As multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade do auto de infração, arguida de ofício pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, vencido também o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues. No mérito, acordam em dar provimento parcial ao recurso para (i) por maioria de votos, reduzir a multa isolada pela aplicação do princípio da consunção, vencidos os conselheiros Cláudio Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; e (ii) por unanimidade de votos, negar provimento em relação aos juros de mora sobre multa de ofício. O Conselheiro Daniel Ribeiro Silva manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira. Ausente momentaneamente a Conselheira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

Relatório

Cuidam os autos de novo julgamento de recurso voluntário anteriormente julgado pela 2ª Turma da 1ª Câmara dessa sessão (12/02/2014) em que, por maioria de votos, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a glosa de amortização de ágio e cancelando as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Trata o processo de Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, com acréscimo de multa isolada, multa de ofício e juros. A infração principal lançada foi a de falta de adição ao lucro real, e à base de cálculo da CSLL, de despesas indedutíveis relativas à amortização de ágio, sendo que os lançamentos de janeiro a julho de 2007 se referem à empresa Banco Itaú Cartões S/A, pelos quais responde a interessada como sucessora, e os de agosto de 2007 a dezembro de 2008 se referem à própria interessada.

A Fiscalização analisou os efeitos tributários relativos à reorganização societária ocorrida quando da aquisição de mais uma parte da operação de cartões de crédito da empresa Credicard pelo Grupo Itaú, que era de titularidade dos Grupos Itaú, Citibank e Unibanco.

A acusação concluiu pela diferença entre um primeiro ágio, apurado em 2004 (item 3.3 do Termo de Verificação Fiscal), e um segundo, calculado em 2006 (item 3.8), apesar de serem do mesmo valor. Provas disso seriam a apuração de ganho de capital quando da capitalização da Finaustria, a impossibilidade da transferência de ágio na aquisição de investimento por realização de capital e a contratação de nova avaliação em 2006.

Concluiu, também, não ser possível se admitir que o fundamento do primeiro ágio seja a rentabilidade futura, pois o laudo de avaliação que assim o classificou foi elaborado somente em 2006. Isso contrariaria “o mandamento expresso no §3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que determina a elaboração de uma demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração, o que não foi realizado, uma vez que esta demonstração do laudo só foi produzida 2 anos depois da operação societária analisada, deixando de ser análise de rentabilidade futura, para ser um atestado do que efetivamente ocorreu.

Já o segundo ágio também não poderia ter sua dedutibilidade admitida, por ter se dado entre sociedades ligadas, todas sob o comando do Grupo ITAÚ, configurando-se assim, um **ágio interno**.

O relator do voto *quando do primeiro julgamento pela câmara ordinária* entendeu, primeiramente, que poderiam ser aceitos novos documentos, ainda que apresentados

somente por ocasião de sustentação oral em sessão de julgamento do Recurso Voluntário (efls. 1.339/1.394).

Consignou que não haveria impedimentos legais de que o laudo fosse apresentado posteriormente, desde que houvesse demonstração da rentabilidade futura em demonstrações contemporâneas ao surgimento do primeiro ágio de 2004 e, com base nas provas carreadas aos autos, julgou comprovado que o ágio de 2004 estava fundamentado na rentabilidade futura, afastando a autuação relativamente a essa parte.

Desfez, ainda, outro fundamento da autuação que alegava diferença entre os ágios de 2004 e 2006. Assinalou tratar-se do mesmo valor transferido pela conferência de capital do investimento adquirido com ágio.

Aceitou que o propósito dessas operações societárias foi o de manter segregada a base de cartões de crédito oriunda da Credicard por certo tempo, para maximizar a precisão da avaliação de sua performance, afastando o último fundamento da autuação, que afirmava que o ágio de 2006 tinha sido criado artificialmente entre empresas do mesmo grupo, tratando-se de “ágio interno”.

Contudo, ainda que admitindo a validade das operações que permitiram o aproveitamento do ágio pelo Itaú Cartões, não concordou com a dedução em sua integralidade, pois entendeu não ser possível admitir que as operações societárias na parte em que “recriaram” o ágio de 2004 em sua integralidade, nele reincluindo a parcela já amortizada contabilmente pela Itaucard, lembrando que o ágio já amortizado contabilmente teve efeitos fiscais ao compor o custo de aquisição quando a Itaucard subscreveu o capital da Finaustria com o investimento da Tulipa evitando, assim, a ocorrência de ganho de capital tributável.

Concluiu pela exclusão da parcela de R\$ 132.148.674,46, chegando-se a um ágio passível de amortização de R\$ 564.635.245,01, em 60 parcelas mensais de R\$ 9.410.587,42, reduzindo a glosa de amortização mensal de R\$ 11.613.065,32 para R\$ 2.202.477,90 (R\$ 11.613.065,32 R\$ 9.410.587,42), resultando na redução das infrações de IRPJ e CSLL.

Em voto vencedor, o colegiado decidiu, ainda, pela exoneração das multas isoladas, por entender ser inaplicável a exigência concomitante de multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Em Embargos de Declaração tempestivamente apresentados, a PFN apontou omissão do Acórdão de nº 1102001.018, que teria deixado de se pronunciar sobre a supressão de instância (efls. 1.396/1.397), vez que a juntada do Projeto Triatlo, elaborado supostamente em 18/02/2004, teria contrariado o princípio do efeito devolutivo dos recursos, já que esse documento não teria sido objeto de apreciação pela autoridade de primeira instância e, assim, também não poderia ser apreciado pela autoridade de segunda instância.

Em despacho fundamentado (efls. 1.424/1.425), o Presidente da Turma rejeitou os aclaratórios, por considerar que a PFN teria apenas levantado, em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, o argumento da preclusão, e não o da supressão de instância e, que, de forma

indireta, ao fazer referência ao art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, a decisão não teria incorrido em omissão.

Manejado Recurso Especial pela PFN apontando divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão nº 130100.058, que entendeu que a reorganização societária ocorrida entre as empresas do mesmo grupo econômico teve como intenção apenas forjar a existência de um ágio para reduzir o lucro tributável.

Aponta outra divergência jurisprudencial, agora em relação à possibilidade de juntada posterior de documentos, pois isso implicaria na supressão de sua análise pelo órgão de julgamento inferior e, em caso de ser admitida, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade.

Como último tema, aponta divergência jurisprudencial em relação à aplicação concomitante de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, em concomitância com a exigência de multa de ofício, no mesmo ano-calendário. E, ainda, na hipótese de não ser aceito o entendimento contido no item anterior, passa a demonstrar que o acórdão recorrido, ao cancelar a multa isolada, também divergiu da jurisprudência do Conselho, que admite a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, considerando ser legítima, a partir do ano-calendário 2007, a aplicação cumulativa de duas multas de ofício.

Pelo despacho de admissibilidade de efls. 1.520/1.529, o Recurso Especial da PFN foi admitido pelo Presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, em relação a todas as matérias divergentes suscitadas, com exceção da matéria multa isolada, cuja divergência restou caracterizada, apenas, em relação à aplicação da multa a partir do ano-calendário 2007.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (e-fls. 1.559/1.600)

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar o Recurso Especial da PFN, decidiu não conhecer do recurso no que respeita à matéria "ágio", por entender que as situações fáticas tratadas pelo acórdão do colegiado *a quo* e os paradigmas seriam distintas, o que impediria a caracterização da divergência jurisprudencial.

Decidiu, ainda, declarar a nulidade da decisão do colegiado *a quo*, para que nova decisão fosse proferida, desconsiderando os documentos apresentados pelo sujeito passivo em sustentação oral.

Cientificada dessa decisão e, contra ela, aviou Embargos de Declaração, imputando ao julgado o vício de omissão, pois não teria sido observado que os acórdãos, recorrido e paradigmas, tratam de situações que envolvem reorganização societária, grupo econômico, ausência de dispêndio econômico, operações realizadas sem propósito negocial.

Foram rejeitados os embargos da Fazenda, retornando os autos a este colegiado para nova decisão considerando preclusa a prova apresentada por ocasião da sustentação oral.

Vieram estes autos a julgamento, quando apresentou a contribuinte petição arguindo a aplicação do art. 24 da LINDB.

Baixaram os autos em diligência para que a Fazenda se manifestasse sobre a petição juntada aos autos quando da ocasião do julgamento.

Após a manifestação das partes, voltaram esses autos para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Domingues Costa Braga

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB. O dispositivo tem a seguinte redação:

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

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Adoto o entendimento exposto pela Ilustre Conselheira Lívia De Carli Germano e gravado no Acórdão nº 1401002.993, de 20 de novembro de 2018.

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

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

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

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

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

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, ademais, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o “auto-lançamento” ou o “lançamento por homologação”, não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em “situação plenamente constituída” antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da “segurança jurídica” acabaria por “engessar” o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

FATOS

Trata-se o processo de Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, com acréscimo de multa isolada, multa de ofício e juros. A infração principal lançada foi a de falta de adição ao

lucro real, e à base de cálculo da CSLL, de despesas indedutíveis relativas à amortização de ágio, sendo que os lançamentos de janeiro a julho de 2007 se referem à empresa Banco Itaú Cartões S/A, pelos quais responde a recorrente como sucessora, e os de agosto de 2007 a dezembro de 2008 se referem à própria recorrente.

As infrações de multa isolada decorrem do recálculo das estimativas mensais que foram reduzidas com base em balancetes de suspensão ou redução onde as despesas de amortização de ágio foram deduzidas.

A Fiscalização analisou os efeitos tributários relativos à reorganização societária ocorrida quando da aquisição de mais uma parte da operação de cartões de crédito da empresa Credicard pelo Grupo Itaú, que era de titularidade dos Grupos Itaú, Citibank e Unibanco.

A acusação concluiu pela diferença entre um primeiro ágio, apurado em 2004 (item 3.3 do Termo de Verificação Fiscal), e um segundo, calculado em 2006 (item 3.8), apesar de serem do mesmo valor.

O segundo ágio não poderia ter sua dedutibilidade admitida, por ter se dado entre sociedades ligadas, todas sob o comando do Grupo ITAÚ, configurando-se assim, um **ágio interno**.

Impugnado o lançamento, a Turma Julgadora de 1ª Instância o manteve integralmente.

Ao analisar o Recurso Voluntário interposto contra aquela decisão o colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a glosa de amortização de ágio e cancelando as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais (e-fls. 1.339/1.394).

A PFN, então, cientificada dessa decisão, contra ela apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 1.396/1.397), que foram rejeitados pelo despacho de e-fls. 1.424/1.425.

Na sequência a PFN manejou Recurso Especial (e-fls 1.430/1.472) alegando dissídio jurisprudencial em relação aos seguintes temas: (i) indedutibilidade do ágio; (ii) supressão de instância; (iii) cabimento da multa em concomitância com a de ofício e, (iv) cabimento da multa a partir do ano-calendário de 2007. Esse recurso foi integralmente admitido (despacho de e-fls. 1.520/1.529).

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (e-fls. 1.559/1.600)

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar o Recurso Especial da PFN, decidiu não conhecer do recurso no que respeita à matéria "ágio", por entender que as situações fáticas tratadas pelo acórdão do colegiado *a quo* e os paradigmas seriam distintas, o que impediria a caracterização da divergência jurisprudencial.

Pois bem, vieram esses autos para novo julgamento sendo considerada preclusa a prova apresentada por ocasião do primeiro julgamento nesse Conselho. Assim, devem ser os autos julgados desconsiderando o laudo de rentabilidade futura juntado aos autos, pois considerado precluso.

Necessário se faz repetir as razões de decidir do caso em análise, conforme julgado por esse Conselho:

A criação e aproveitamento do ágio em discussão se deu no contexto de reorganização societária do Grupo Itaú.

A criação do ágio ocorreu no ano de 2004, quando o Unibanco vendeu sua participação da empresa Credicard para os outros dois sócios, o Grupo Itaú e o Citibank.

A utilização do ágio se deu no ano de 2006, por meio de operações societárias de conferência de capital com ações, incorporação reversa e cisão parcial entre empresas do Grupo Itaú.

A acusação fiscal concentra-se

a) na diferença entre os ágios de 2004 e 2006;

b) na impossibilidade de se deduzir o ágio de 2006, por ter sido criado artificialmente entre empresas do mesmo grupo, tratando-se de “ágio interno”.

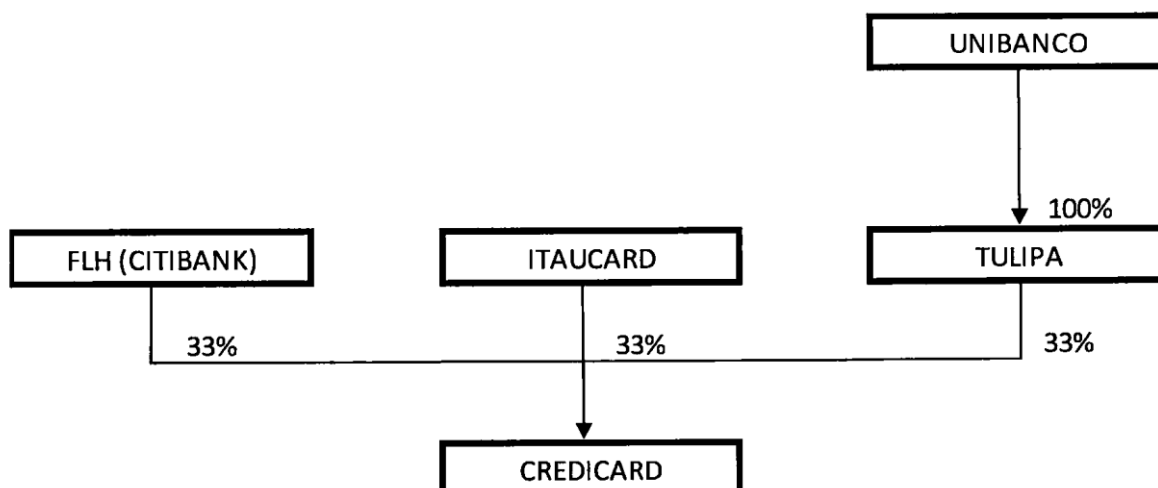
Já a defesa afirma que o ágio aproveitado no ano de 2006 é o mesmo criado em 2004, e que seguiu todas os requisitos legais que permitem sua dedutibilidade das base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em 05/11/2004, a Itaucard subscreveu capital na empresa Tulipa, subsidiária integral do Unibanco e que detinha participações do grupo na Credicard. Essa subscrição se deu em dinheiro e gerou um ágio de R\$ 720.810.951,18 contabilizado na Itaucard.

A acusação fiscal reconhece a existência desse ágio, mas argumenta que este não é o mesmo daquele, aproveitado em 2006 pois o laudo de avaliação apresentado para justificar o ágio foi elaborado apenas em 2006.

A defesa afirma que o laudo foi elaborado em 2006, mas com data base em 30/12/2004, e que seu conteúdo foi confirmado com uma avaliação complementar, elaborada após a lavratura do auto de infração.

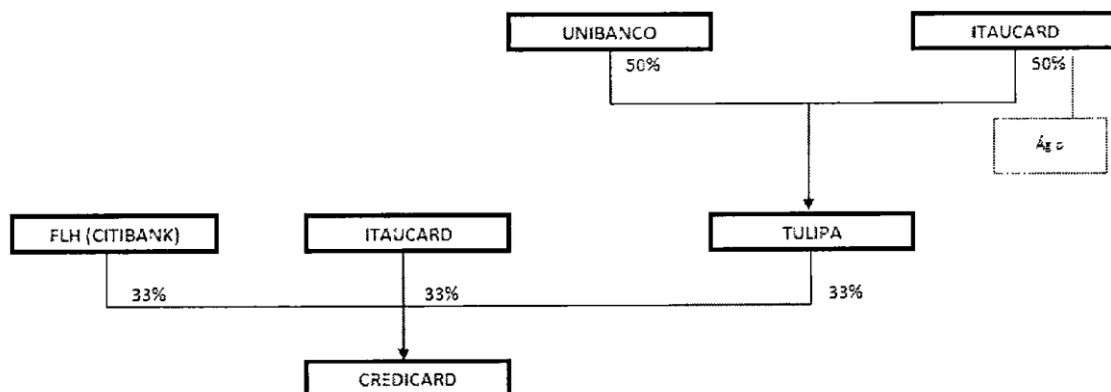
No ano de 2003 a credicard tinha o seu capital social detido por 3 grupos financeiros: (i) Itaú, através do Itaucard, (ii) Unibanco (através da Tulipa) e (iii) Citibank (através da FHL), cada um com 1/3 de seu capital social.



Ocorre que, em 2004, visando a aumentar sua participação na área de cartões, o Itaucard subscreveu o capital da Tulipa (detentora de 33% da Credicard).

Tulipa possuía capital social de R\$96.625.199,49, dividido em 74.038.116 ações ordinárias. Em assembléia realizada em 05/11/2004, foi aprovado o aumento do capital social da Tulipa em R\$1.545 milhões, mediante a emissão privada de 74.038.116 novas ações ordinárias, sem valor nominal, ao preço de emissão de R\$20,8727 por ação; tendo o Unibanco renunciado ao seu direito de preferência na subscrição de novas ações aceitando a subscrição do Itaucard, que integralizou as ações subscritas da Tulipa em dinheiro. Com isso, Tulipa passou a ter um capital social de R\$1.642.001.166,00, dividido em 148.076.232 ações.

A Tulipa era possuída integralmente pelo Unibanco e seu valor patrimonial (valor de equivalência patrimonial, MEP) era de R\$103.754.064,16. Para o Itaucard poder participar da Tulipa, na fração de 50%, ele teve que pagar (subscrever e integralizar as ações da Tulipa), o valor de R\$1.545.375.966,51. Com isso, o valor patrimonial (MEP) da Tulipa passou a ser de R\$1.649.130.030,67 (R\$103.754.064,16 + R\$ 1.545.375.966,51). Com a participação do Itaucard na Tulipa de 50%, o investimento do Itaucard na Tulipa ficou sendo: R\$824.565.015,34 de valor patrimonial (MEP) e R\$720.810.951,18 de ágio, correspondente à diferença entre o valor pago e o valor patrimonial.



Assim, o Itaucard adquiriu 50% da participação societária na Tulipa em dinheiro pagando um ágio de R\$720MM.

Posteriormente, foram realizadas várias operações societárias conforme demonstrado abaixo:

Ainda em 2004, o Unibanco vendeu o restante de sua participação na Credicard, possuída por meio da Tulipa, para o Citibank.

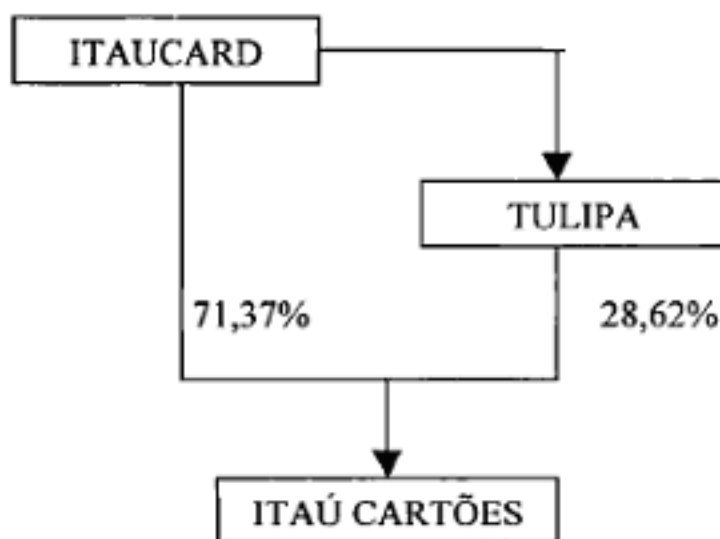
No ano de 2005, não houve alterações na composição societária, com a Itaucard possuindo participações na Credicard tanto diretamente (33,33%) quanto via Tulipa (16,66%).

Em março de 2006, ocorre uma cisão parcial da Tulipa, separando totalmente as participações do Citibank e da Itaucard.

Em abril de 2006, ocorre uma cisão parcial na Credicard, passando todo o patrimônio de propriedade da Itaucard para o Itaú Cartões.

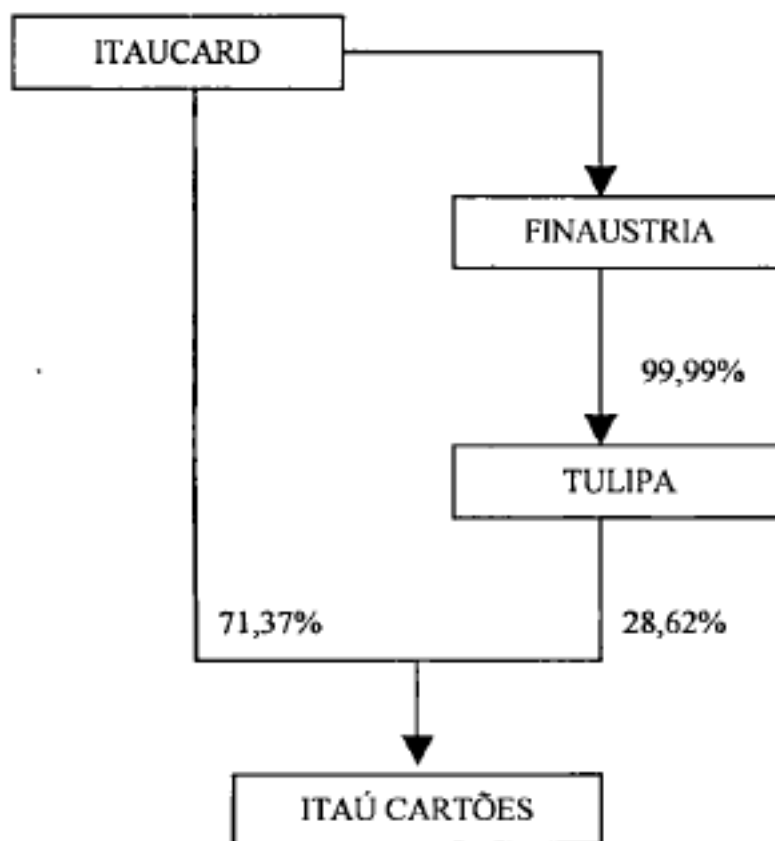
Já em julho de 2006, ocorre uma cisão parcial na Tulipa, que ficou apenas com a participação do Itaú Cartões em seu patrimônio, transferindo o restante para outra empresa do grupo: a Itaucard.

Nesse momento, a configuração societária estava pronta para a etapa de aproveitamento do ágio. A Itaucard era praticamente a única proprietária do Itaú Cartões, 71,37% diretamente e 28,62% via Tulipa, e a Tulipa tinha apenas como patrimônio as ações do Itaú Cartões. Segue a representação dessa situação:



Nesse momento, o ágio pago em 2004 encontra-se registrado na Itaucard, que já o havia amortizado contabilmente no valor de R\$ 132.148.674,46 (fl. 433).

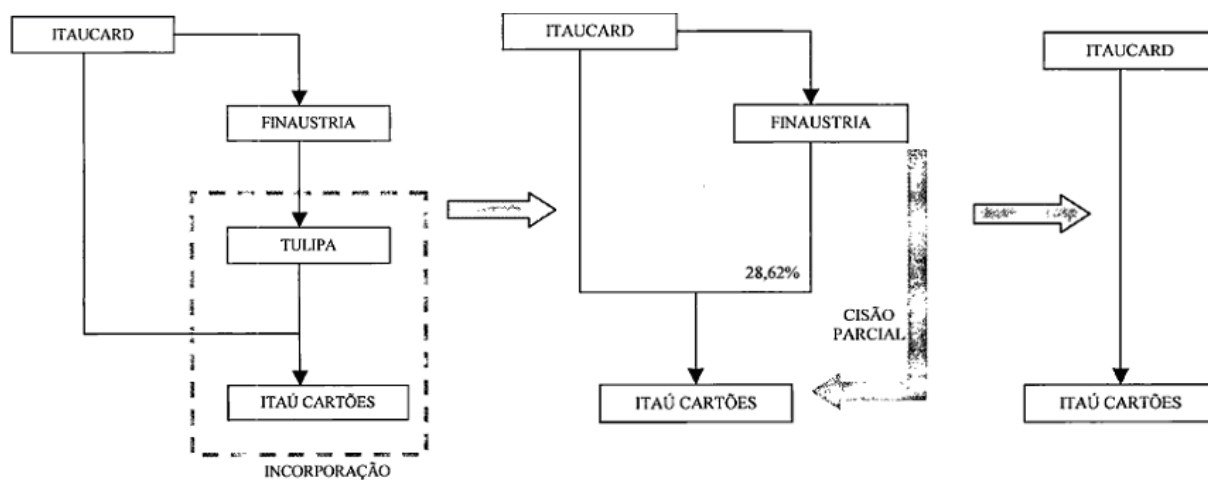
Em 30/9/2006, a Itaucard subscreveu o aumento de capital da Finaustria com o investimento que possuía na Tulipa.



Em 30/11/2006, o Itaú Cartões incorpora a Tulipa, passando a ser uma investida direta da Finaustria.

No mesmo dia, ocorre cisão parcial da Finaustria, transferindo-se parte do seu patrimônio para o Itaú Cartões, inclusive o investimento que possuía no próprio Itaú Cartões.

Segue o esquema gráfico:

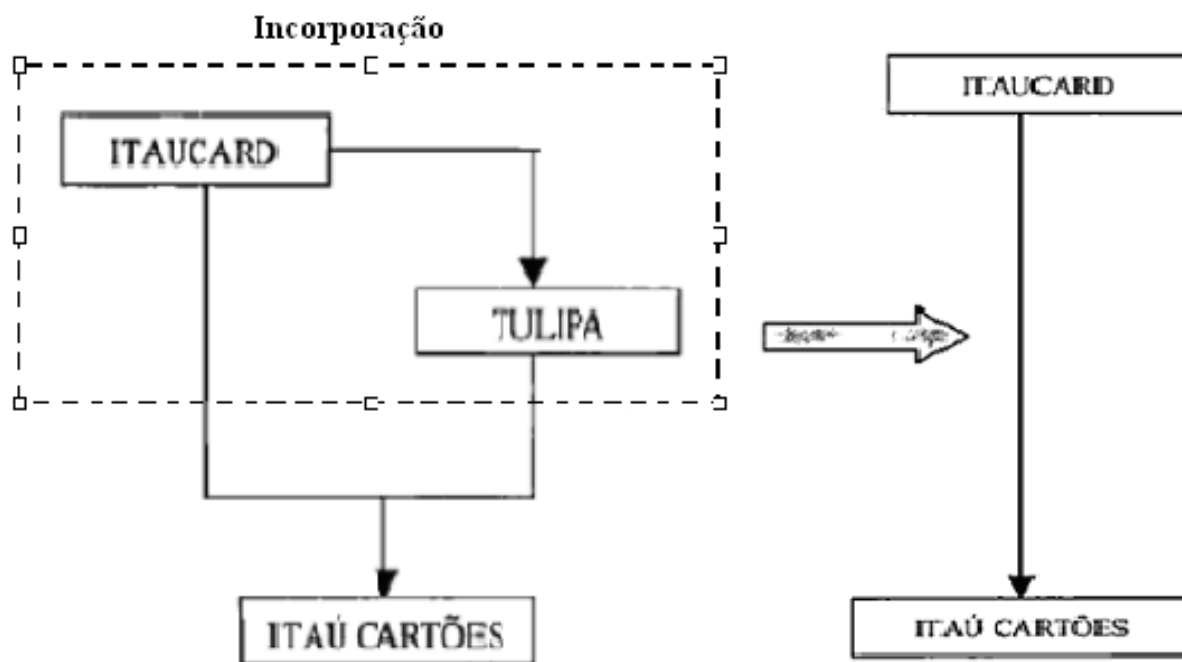


A compreensão das operações societárias em 2006, que redundaram no aproveitamento fiscal do ágio, deve se dar sob algumas premissas.

A primeira premissa é que existe ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre partes independentes, como admitido pela autoridade fiscal.

A segunda é que o direito ao aproveitamento do ágio existe de forma incontroversa em momento anterior dentro do grupo econômico.

No caso, o Grupo Itaú poderia ter se aproveitado do ágio mediante a incorporação direta da Tulipa pela Itaucard, como demonstra o gráfico abaixo:



Nesse caso, as amortizações se dariam na Itaucard. Contudo, o grupo econômico decidiu “descer” o ágio com o uso de empresa veículo, permitindo seu aproveitamento no Itaú Cartões.

A terceira premissa é que a conferência de capital com ações contabilizadas com ágio, pelo valor contábil, corresponde à transferência do mesmo ágio para a empresa que recebeu o aumento de capital.

Assim, devo discordar da afirmação da autoridade fiscal de que a simples conferência de capital sempre resulta em um ágio diverso do anteriormente existente.

Várias vezes essa situação já foi analisada por esse Conselho onde a investidora, detentora do ágio, não podia, por disposições contratuais e legais, incorporar a investida e amortizar o ágio. Por isso, criou empresa veículo e nela conferiu as ações da investida, realizando posterior incorporação reversa da empresa veículo pela investida e nela amortizando o ágio. Tal situação, muito comum no contexto das privatizações do final da década de 1990, foi admitida como válida, pois ficou comprovado que o aproveitamento do ágio poderia se dar mesmo sem as operações societárias, e que somente não se utilizou a incorporação direta por vedações legais e contratuais.

É legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações. A circunstância de a

reorganização societária de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97 ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. Precedentes dessa Corte Administrativa.

Acórdão 1102.000.982 - Julgado em 04/12/2013 - Relator: RICARDO MAROZZI GREGÓRIO

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PRIVATIZAÇÃO. TELECOMUNICAÇÕES. É legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97 ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. Precedentes dessa Corte Administrativa

Acórdão 1102.000.873 - Julgado em 11/06/2013 - Relator: JOÃO OTAVIO OPPERMANN THOME

Essa era a jurisprudência a época do primeiro julgamento que continua até os dias de hoje, no seguinte sentido:

ÁGIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEDUTIBILIDADE

É válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, podendo as quotas de amortização ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, se o ágio tiver sido regularmente constituído em operação realizada entre pessoas jurídicas independentes, lastreadas em expectativa de rentabilidade.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Acórdão 1301.002.608 - Julgado em 19/09/2017. Relatora: Amélia Nakako Morishita Yamamoto.

Com relação à necessidade de esse tipo de reorganização societária ter um contexto de propósitos negociais concretos, evitando-se situações onde se desenhe operações fictícias com o objetivo de obter vantagens tributárias a que o contribuinte não faça jus, em suas razões finais, o recorrente afirma que o propósito dessas operações societárias foi o de manter segregada a base de cartões de crédito oriunda da Credicard por certo tempo, para maximizar a precisão da avaliação de sua performance. Daí os 50% do acervo da Credicard terem sido vertidos ao Itaú Cartões (inclusive a parte do acervo pertinente ao investimento direto da Itaucard na Credicard).

Isso estaria evidenciado nas cartas enviadas ao Banco Central do Brasil BACEN de 17/8/2005 e 6/1/2006 (fls. 1.282 a 1.285).

De fato, nesses documentos, informa-se ao BACEN que os cartões de crédito da Credicard estavam separados em bases distintas: uma de propriedade do Itaú e outra do Citigroup. E que o Itaú resolveu manter segregada sua base no Itaú Cartões (anteriormente Itaú BI, até então inativo) com o objetivo de maximizar a precisão da performance dos cartões que viriam com a Credicard.

Assim, resta demonstrada a necessidade de simplificação societária, com incorporação da Tulipa, que não servia mais a nenhum propósito, já que todas as ações do Itaú Cartões já eram do Grupo Itaú, e também a motivação para se manter a base de cartões no Itaú Cartões.

E, diante dessa configuração societária, nada mais natural que o grupo econômico buscasse realizar o negócio de forma a obter a melhor configuração para usufruir do benefício tributário, que, no seu entender, era reduzir os tributos na empresa operacional.

Para os puristas que defendem que isso não seria possível, tratando-se de abuso de direito, retruco com a hipótese da Itaucard ter incorporado a Tulipa, e depois ter feito a cisão parcial apenas do ágio para o Itaú Cartões ou para terceira empresa do grupo.

Nesse caso, os formalistas certamente admitiriam o planejamento em que primeiro se torna o ágio dedutível por incorporação direta e depois o transfere para outra empresa por cisão, alegando ter sido feito nos termos da legislação, apesar de chegar ao mesmo resultado das operações agora refutadas.

Ora, se é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido.

O que importa para se garantir o direito à dedução fiscal do ágio em outra empresa do grupo é o atendimento dos requisitos aqui discutidos: (i) tratar-se de ágio pago, decorrente de transação entre partes independentes; (ii) o direito à amortização poder se dar por incorporação direta em outra parte da estrutura societária; (iii) existir propósito negocial.

Assim, afasto o último fundamento da autuação, que afirmava que o ágio de 2006 tinha sido criado artificialmente entre empresas do mesmo grupo, tratando-se de “ágio interno”.

Portanto, o ágio aproveitado a partir de 2006, foi formado em 2004 e tem nessa operação realizada em 2004 a sua origem.

Pois bem, não há como discordar do acórdão anterior que julgou procedente em parte a autuação, o que se tem realmente, não são dois ágios e sim um único ágio formado em 2004 e "transferido" para as demais empresas por fusão, incorporação e fusão.

Contudo para o aproveitamento do ágio a legislação vigente a épocas previa algumas formalidades entre elas a apresentação de laudo, conforme abaixo (Decreto 1.598, art. 20 – referido na Lei 9.532, art. 20):

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

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas

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

Portanto, deveria ter sido apresentado o laudo que comprovaria a demonstração da rentabilidade futura, conforme explicitado acima.

Nesse sentido, não tendo sido demonstrada a origem do ágio, pois não foi devidamente arquivado o laudo da rentabilidade futura, deve ser julgado improcedente o recurso.

Multa isolada - consunção

A Recorrente sustenta, ainda, a impossibilidade de aplicação de multa isolada por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Neste caso, entendo que lhe assiste razão.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2012, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo ex-Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que fora integrante desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (e efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou iter preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-contidente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Esta questão já está superada no âmbito deste Colegiado, por força de súmula vinculante:

SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Pelo acima exposto, conduzo meu voto no sentido dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa isolada pelo princípio da consunção.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO DANIEL RIBEIRO SILVA

Com a devida vênia ao brilhante voto da nobre colega relatora, dela divirjo por entender que o lançamento deve ser anulado, pelas razões que passo a expor.

A decisão da DRJ, concordando com a acusação fiscal, desconsiderou o ágio formado em 2004 e concordou com a fiscalização de que ágio fora formado em 2006.

Esse ágio gerado entre empresas do grupo Itaú foi avaliado, segundo o laudo da empresa de consultoria, com base em investimento distinto daquele que serviu de base para apuração do primeiro ágio, não se confundindo, portanto, com este. Não se justifica, pois, a alegação da impugnante de que “sobre isso não controverteu o autuante” (fls.760), eis que a autuação resultou da constatação fiscal de que o ágio em questão é interno, baseado em operação sem propósito negocial entre empresas do mesmo grupo, conforme se extrai do trecho de fls.690 do Termo Verificação de Infração Fiscal:

Conclui-se então, que a única finalidade destas operações (...) seria o surgimento de um "segundo ágio" de modo artificial, visando gozar de um benefício fiscal, que seguramente não foi criado pelo legislador para atender esta situação criada pelo contribuinte.

Pois bem, aí esta devidamente configurada a nulidade do lançamento, tendo em vista que a motivação da autuação não pode ser mantida, pois em verdade o ágio que fora aproveitado e que se pretendia desconsiderar, fora aquele de 2004 e não esse de 2006. O que ocorreu em 2006 foram somente operações societárias que transformaram a sociedade sem a criação de qualquer novo direito ou obrigação, o que de per si não invalida o ágio.

A prova que foi considerada preclusa pela instância superior pretendia demonstrar que o ágio formado em 2004 teve como fundamento a rentabilidade futura e que ele poderia ser aproveitado em 2006, pois lícita e possível as operações societárias.

Contudo, o que se verifica é que a nulidade do lançamento pela fundamentação equivocada prejudicou o direito de defesa da empresa, pois a outra fundamentação colocada no TVF e mantida pela DRJ arguiam a nulidade de um ágio formado em 2006 e não o de 2004.

O sistema tributário pátrio está erigido sobre fundamentos constitucionais, notadamente os princípios da estrita legalidade, da tipicidade e da reserva de lei.

A partir do princípio da estrita legalidade, previsto em dois comandos constitucionais – um de maior alcance (Constituição Federal de 1988 – “CF/88”, art. 5º, II), inserido como direito e garantia individual, e outro voltado diretamente para o direito tributário (art. 150, I, CF/88) -, tem-se que o contribuinte somente está obrigado a fazer ou deixar de fazer o que está contemplado em lei.

O princípio constitucional da tipicidade, por sua vez, assegura que os tributos devem ser descritos em modelos, taxativamente relacionados, que demonstrem com precisão a situação econômica que procuram alcançar, sem margem para utilização de critérios subjetivos.

E, de acordo com o princípio da reserva de lei, o direito tributário brasileiro acolhe a reserva absoluta de lei, no que diz respeito à definição de todos os elementos essenciais da incidência tributária (art. 146, III, a, CF/88), ressalvadas as exceções constitucionais que autorizam a alteração de base de cálculo e alíquota por veículo normativo inferior.

Como consequência natural da aplicação conjunta dessas diretrizes, o contribuinte não é obrigado a pagar tributo sem a ocorrência do fato gerador.

A descrição lógica e comprovada dos fatos, em especial daqueles geradores de obrigação tributária, é elemento essencial do Auto de Infração e Imposição de Multa, sendo, sem ela, impossível conhecer os verdadeiros limites da acusação e seus derradeiros motivos, sob pena de se mutilar a regra tributária extraída do art. 142, do Código Tributário Nacional (“CTN”):

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

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

O lançamento é um ato jurídico de aplicação da lei ao caso concreto, mediante norma individual, onde se constata a ocorrência do fato jurídico que se subsume ao conceito abstrato e genérico da hipótese normativa tributária, a identificação do sujeito passivo, a apuração do montante a pagar, por meio da determinação da base de cálculo e da alíquota, previstas legalmente e a definição da exigibilidade do tributo.

Por expressa prescrição do art.142 do CTN, o lançamento é realizado por meio de ato vinculado da Administração Pública, o que significa não haver discricionariedade na sua realização: a Administração Pública, ao formalizar a sua pretensão, tem o dever de descrever e detalhar o fato gerador na autuação, diante da verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e consequente constituição do crédito tributário (lançamento), configurando e determinando a matéria tributável, sob pena de se colocar em risco a própria ocorrência do fato gerador.

A própria lei civil prescreve incumbir a quem alega (no caso, o Fisco) o fato constitutivo de seu direito (no caso, o fato gerador tributário), nos termos do art. 373, I, da Lei nº 13.105/2015 (Novo Código de Processo Civil – “NCPC”).

Em matéria tributária, a nulidade no lançamento tributário assume relevância pelo fato de a sua decretação implicar no cancelamento do instrumento que corporifica a cobrança e na inexigibilidade da exação que lhe é objeto; ou seja, afasta-se a exigência fiscal.

Em sendo sanável a nulidade, pode a autoridade tributária refazer o lançamento reputado nulo, desde que esteja dentro do prazo decadencial, salvo no caso de nulidade de cunho formal, considerada como tal aquela que toca aspectos formais do ato administrativo e que não lhe prejudicam a materialidade, hipótese em que o legislador tributário assegura ao Fisco a reabertura do prazo decadencial a partir do átimo da decretação da nulidade formal (e não mais à regra do período tangente ao fato gerador), nos termos do art.173, II, do CTN..

De um lado, o contribuinte tem a faculdade de alegar a nulidade no lançamento tributário, a fim de afastar a exigência por vício na sua constituição, antes mesmo de enfrentar a materialidade da exigência – em especial, sobre a ocorrência ou não do fato gerador tributário; e, de outro lado, a Administração Tributária, por seus órgãos julgadores, pronuncia-se acerca da existência da(s) causa(s) de nulidade e, uma vez presente, sobre a sua natureza formal ou material.

O tema “nulidade” transcende a discussão do lançamento tributário e assume a feição de ferramenta de controle da legalidade do ato administrativo fiscal: significa dizer que o Poder Público deve agir conforme lhe prescreve a Lei.

Com relação à motivação, ela é intrínseca ao próprio lançamento, fazendo parte da própria substância do ato. O erro na motivação do lançamento é causa pura e simples para a sua anulação não sendo possível sua convalidação ou saneamento sem a ocorrência de um novo ato de lançamento.

Quanto à natureza do vício, entendo que a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal, elementos substâncias e próprios da obrigação tributária, os

equivocos na sua determinação ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer novo ato de lançamento. Por isso, o equivoco não poderá ser convalidado. Essa é a jurisprudência desse Conselho:

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equivocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão 9303.003.811 - Julgado: 26/04/16. Relatora: VANESSA MARINI CECCONELLO

Por outro lado, o lançamento fiscal não deixa de ser um ato administrativo, o qual tem como um de seus elementos a motivação (fundamentação), conforme dispõe o artigo 50 da Lei 9.784/1999:

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

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

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

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

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

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

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

A motivação do lançamento envolve a fundamentação jurídica e seus pressupostos de fato e de direito. O pressuposto de fato é a ocorrência do fato no mundo fenomênico, ao passo

que o pressuposto de direito é a norma jurídica específica aplicável para aquele fato. Sendo assim, a ausência de motivação acarretará a nulidade do auto de infração por vício material.

Em resumo, o lançamento, sendo ato administrativo que afeta direitos ou interesses por excelência, não prescinde de motivo nem, por expressa previsão legal, de motivação. Se o auto de infração não indica circunstâncias de fato que justificam de maneira inequívoca a fundamentação da glosa do ágio, não pode o lançamento ser completado posteriormente, eis que teria nascido sem um dos seus elementos essenciais.

Não há como se afastar a nulidade do lançamento quando o fundamento se deu na desconsideração do ágio gerado em 2004, partindo da premissa que o ágio de 2006 foi um novo ágio (interno), ao passo que o lançamento se mantém sobre o fundamento de que o ágio de 2006, em verdade, tratou-se de uma transferência do ágio gerado em 2004, desconsiderado em razão do descumprimento de um requisito formal de sua validade.

O fundamento do lançamento se mostrou inexistente, razão pela qual, a manutenção do lançamento por fundamento diverso, escancara, de pronto, a nulidade do lançamento, bem como a inovação do critério jurídico.

Neste sentido, de ofício, voto pelo reconhecimento da nulidade do lançamento em razão do cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Sendo vencido na preliminar, acompanho os demais termos do voto na nobre colega relatora.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva