



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16561.000222/2008-72
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.814 – 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2017
Matéria DECADÊNCIA. ÁGIO.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Deve ser glosada a amortização do ágio deduzido em decorrência de uma operação de incorporação em que a pessoa jurídica que contabilizou o ágio não arcou com o seu ônus.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento, conforme decidido na Resolução nº 9101-000.015, de 07/04/2016. Por unanimidade de votos, acordam em rejeitar as preliminares de não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à tempestividade, quanto à nulidade do despacho que admitiu o recurso especial e quanto à inovação. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luís Flávio Neto. E, por voto de qualidade, acordam em rejeitar a preliminar de não conhecimento por ausência de divergência jurisprudencial, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que acolheram a preliminar. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto. Encerrado o prazo regimental, a Conselheira Cristiane Silva Costa não apresentou sua declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 1.574/1.603, contra Acórdão nº 1402-00.802, de 21 de outubro de 2011 (fls. 1.125/1.250 do volume 6 do processo digitalizado) que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário impetrado por BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A, nos seguintes termos:

*ASSINTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

*AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO
PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO*

TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E CSLL. Desqualificada a multa de ofício, a luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestado em recurso repetitivo, havendo antecipação do pagamento dos tributos, o transcurso do prazo decadencial ocorrerá em 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º, da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO

FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, 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.

Preliminar de Preclusão Rejeitada. Preliminar de Decadência Acolhida. Recurso Provido no Mérito.

Alega a recorrente divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão nº 105-17.219, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão, a Fazenda destaca o tema contra o qual se insurge: que o ágio foi suportado por empresa estrangeira, a SANTANDER HISPANO, que, posteriormente, o transferiu para a empresa brasileira SANTANDER HOLDING e, nessas circunstâncias, não foram cumpridas as condições para amortização previstas em lei e o laudo de avaliação com base em rentabilidade futura não é contemporâneo aos fatos. Fala da ausência de incorporação do investimento e pede que seja reformado o acórdão recorrido, restaurando-se o entendimento firmado na decisão de primeira instância que manteve o lançamento, inclusive com multa qualificada, na pessoa jurídica sucessora.

Pelo Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial - e-fls. 1.604/1.608 - o Presidente da Câmara *a quo* deu seguimento ao recurso.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1402-00.802, do Recurso Especial da PFN e do Despacho que o admitiu, em 26/11/2012, e apresentou Contrarrazões por meio da qual, em apertada síntese, requer a manutenção do acórdão recorrido aduzindo, em preliminares, que o recurso especial não pode ser admitido porque (i) apresentado intempestivamente, (ii) por não ter sido demonstrada a divergência, (iii) por apresentar inovação nas alegações de defesa.

No mérito, assinalou que as operações que levaram à aquisição das ações do Banespa teriam se desdobrado em 2 (dois) fatos jurídicos: (i) aquisição pelo SANTANDER HISPANO de ações do Banespa correspondentes a 97,02% de seu capital social, mediante o pagamento de R\$ 9,57 bilhões, que corresponderia ao custo de aquisição cuja contabilização deveria seguir a legislação da Espanha e, (ii) a aquisição pela SANTANDER HOLDING de ações do Banespa correspondentes a 97,02% de seu capital social, por meio da integralização

de capital social realizada pelo SANTANDER HISPANO, no valor de R\$ 9,57 bilhões, cujo registro deve seguir a legislação brasileira pelo método da equivalência patrimonial.

Afirma que, como resultado dessas operações, (i) o SANTANDER HISPANO deixou de possuir em seu ativo ações do Banespa e passou a possuir investimento em sociedade controlada - troca de ativos - no mesmo valor de R\$ 9,57 bilhões e, (ii) a SANTANDER HOLDING teve um aumento no seu ativo de R\$ 9,57 bilhões, correspondente ao investimento no Banespa avaliado pelo método da equivalência patrimonial, como contrapartida do aumento de capital social integralizado pelo SANTANDER HISPANO.

Salienta que, observando a legislação de regência, a SANTANDER HOLDING desdobrou o valor do custo de aquisição das ações do Banespa, de R\$ 9,57 bilhões, em custo de aquisição - R\$ 2,11 bilhões - e ágio - R\$ 7,46 bilhões. E após a incorporação do SANTANDER HOLDING pelo Banespa, o ágio passou a ser amortizável pelo cumprimento das regras previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

A contribuinte apresentou, também, Recurso Especial, protocolizado em 10/12/2012 (e-fls. 1.684/1.698), para invocar divergência jurisprudencial entre o Acórdão nº 1402-00.802 que, apesar ter provido o mérito do Recurso Voluntário, negou provimento à questão preliminar nele suscitada, que se refere à decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio.

O Presidente da Câmara *a quo* deu seguimento ao Recurso Especial manejado pela contribuinte por meio do despacho e-fls. 1.881/1.885.

Na sequência, a PFN oferece Contrarrazões (e-fls. 1.888/1.898), aduzindo que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio não se submete ao prazo decadencial tributário que deve ser aplicado à atividade tributante do Estado, ou seja, para constituição da correspondente obrigação tributária por meio do lançamento.

O processo foi, então, incluído na pauta da sessão de julgamento do dia 19 de janeiro de 2016, pauta esta publicada no DOU nº 5, de 8/1/2016, Seção 1 – Páginas 21/22.

Em 15/01/2016, a PFN apresenta Memoriais explicando que os autos contendo o seu Recurso Especial foram recepcionados no CARF em 21/03/2012, e não na data do protocolo que constou da primeira folha das razões recursais - 22/03/2012. Reforça os fatos alegados com a apresentação dos elementos acostados às e-fls. 1.956 e ss, e que correspondem ao histórico de movimento dos presentes autos.

Por meio do despacho de e-fl. 1.967, os autos foram retirados da pauta de julgamento, para que o patrono da contribuinte tivesse ciência dos Memoriais e documentos apresentados pela PFN.

Cientificada desses memoriais, em 01/02/2016, como comprova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fl. 1.971, a contribuinte apresentou, por seu patrono, em 15/02/2016, suas considerações (e-fls. 1.974/2.002), instruídas com os elementos de e-fls. 2.003 e ss.

Inicia suas alegações apresentando um "histórico normativo" a respeito das "regras processuais" que tratam de "necessidade de protocolos físicos". Assim, depois de se referir às regras vigentes para os períodos: (i) até 2007; (ii) de 2007 a 30/06/2009; (iii) a partir

de 01/07/2009 e, (iv) a partir de 09/11/2010, conclui que, a começar desta última data, passou-se a considerar tempestivo o REsp da PFN, nos casos de atos e termos processuais eletrônicos, o retorno dos autos ao CARF, no prazo de 15 dias, atestado no "documento de remessa e entrega". Por conseguinte, para as "petições físicas" juntadas em "processos físicos", deveria haver o "protocolo físico" e para as "petições digitais" juntadas em "processos eletrônicos", deveria haver o "Documento de Remessa e Entrega".

Afirma que a PFN teria sido cientificada pessoalmente do acórdão recorrido, em 06/03/2012, atestada por assinatura do servidor do órgão e, dessa forma, o prazo para interposição do recurso especial teria findado em 21/03/2012, o que demonstraria inequivocamente a intempestividade do REsp da PFN.

Afirma também que todo o trâmite processual até este momento se deu de forma "física", com a juntada manual do REsp aos autos pelo carimbo de recepção em 22/03/2012, e que somente em 14/06/2012 é que o processo teria sido digitalizado, recebendo o primeiro termo processual eletrônico referente ao Despacho de Admissibilidade do REsp da PFN.

Alega que a turma de julgamento da CSRF não poderá tomar conhecimento dos elementos apresentados nos memoriais da PFN, mais especificamente do que consta no Anexo II, que se referem à cópia da RM nº 11552 e à contrafé do REsp, esta última por conter irregularidades como: (i) a falta de autenticação da assinatura ou falta de cópia autenticada do documento; (ii) não existir na contrafé uma assinatura efetiva, mas apenas uma rubrica; (iii) não estar identificado o nome do titular da rubrica ou do servidor competente.

Insinua que a contrafé apresentada, em confronto com a original constante dos autos, não possui requisitos mínimos de autenticidade, mostrando-se inábil para comprovar a tempestividade, pois contém irregularidades e elementos que as originais, constantes dos autos, não teriam.

Refere-se, ainda, ao *"equivocado entendimento acerca do suposto trâmite eletrônico paralelo ao trâmite físico dos presentes autos"*, afirmando que o que importa é como foi praticado o ato controvertido, e não o processo em si, concluindo que à época, o processo era físico, bem como físico o ato de protocolo do recurso, realizado de forma física e intempestiva.

Por último, assinala que, ainda que fosse possível aplicar a portaria do processo eletrônico no presente caso, o REsp ainda seria intempestivo, em razão da ausência do "documento de remessa e entrega" dos autos no CARF.

Às fls. 2.079/2.101, a contribuinte protocoliza, **em 18 de março de 2016**, petição para aduzir intempestividade dos Embargos de Declaração que haviam sido interpostos pela Procuradoria, em face do acórdão nº 1402-00.802. Segundo a contribuinte, a PGFN pretendeu justificar a tempestividade de seus embargos de declaração sob o fundamento de que teria tomado ciência em 5/1/2012; entretanto, à fl. 1.253, consta que a data efetiva de entrega dos autos À PGFN, ocorreu em 4/1/2012, de forma que a data final para interposição dos embargos, já considerando a ciência ficta de que trata o § 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, seria dia 8/2/2012 e não o dia 9/2/2012.

Na seqüência, a contribuinte registra que, ao tempo dos embargos, vigia o Regimento do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, de forma que não havia que

se falar em registro na RM como suficiente para se considerar data de protocolo dos embargos em comento, e destaca que de acordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores judiciais, a tempestividade é matéria de ordem pública, colacionando acórdãos nesse sentido.

Por fim, busca concluir que, sendo os embargos intempestivos, não teria havido a interrupção do prazo para a interposição do recurso especial previsto no art. 65, § 5º, do antigo RICARF e que toda essa análise se faz necessária até porque o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial não teria feito essa avaliação da tempestividade da peça recursal, aduzindo, a partir daí, a nulidade do despacho de admissibilidade exarado pelo Presidente da 4ª Câmara.

Em 21/03/2016, a contribuinte apresenta a petição de e-fls. 2.104/2.107, requerendo o reconhecimento de conexão e redistribuição do processo de nº 16643.000144/2010-11, para esta mesma relatora a quem fora distribuído o presente processo. No entanto, a solicitação foi negada por meio do despacho do Sr. Presidente da 1ª Turma da CSRF (e-fls. 2.110/2.111).

Em sessão realizada em 07/04/2016, esta 1a. Turma da CSRF julgou o Recurso Especial manejado pelo sujeito passivo e, por unanimidade de votos, negou-lhe provimento. Na sequência, apreciando o Recurso Especial apresentado pela PFN decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pelo patrono da contribuinte, de intempestividade dos Embargos de Declaração manejados pela PFN e resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento da segunda preliminar aventada pelo patrono da contribuinte, de intempestividade do Recurso Especial da PFN, na realização de diligências. A decisão foi formalizada por meio da Resolução nº 9101-000.015 (e-fls. 2.113/2.120), de seguinte teor:

Revolvem os membros do Colegiado, Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte: Recurso conhecido e negado provimento por unanimidade de votos.

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional: Preliminares suscitadas pelo contribuinte:

a) de intempestividade dos embargos de declaração (Inexistência de interrupção do Prazo para Interposição do Recurso Especial): rejeitada por unanimidade. Afastada a proposta de converter o julgamento em diligência para que fossem juntados aos autos as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião das sustentações orais, formulada pelos Conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

b) de intempestividade do recurso especial: após discussão, o Colegiado resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que o CARF adote as seguintes providências:

i) anexe as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião da sustentação oral;

ii) explique o funcionamento do sistema que, à época, controlava a movimentação de processos entre a PGFN e o CARF, informando quem fazia os registros e o grau de hígidez desse sistema quanto à inalterabilidade das informações nele registradas; e

iii) informe qual a data efetiva do registro do sistema e da entrada física do processo no CARF, tanto em relação aos embargos de declaração, quanto em relação ao recurso especial da Procuradoria.

Vencido o Conselheiro André Mendes Moura, por entender que a diligência não seria necessária.

Em atendimento à Resolução, foram anexados aos autos os seguintes documentos:

- 1) certidões CARF - juntadas às e-fls. 2.121/2.125;
- 2) Nota Técnica nº 01 CEGAP/CARF/MF e anexos - juntados às e-fls. 2.127/2.156; e
- 3) Nota CODAC nº 78 e anexos - e-fls. 2.138/2.145;

Para fins de ciência do resultado das diligências, o presente processo foi encaminhado à PFN em 29/11/2016, conforme despacho de encaminhamento de e-fl. 2.157. A PFN apresentou, em 12/12/2016, a petição de e-fls. 2.156/2.162. Em apertada síntese, após pronunciar-se sobre a Nota Técnica nº 01 CEGAP/CARF/MF e a Nota CODAC nº 78, afirma ser incontestável a tempestividade das peças de defesa por ela apresentadas.

Requer, ao final, seja reconhecida a tempestividade dos embargos de declaração e do recurso especial interpostos respectivamente nos dias 08/02/2012 e 21/03/2012, assim como seja o recurso especial conhecido e provido no sentido de se manter a glosa em debate em sua integralidade.

A contribuinte também foi cientificada do resultado das diligência, em 04/01/2017, por meio da abertura de sua caixa postal eletrônica, como demonstra o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fl. 2.168, e, em 18/01/2017, solicitou a juntada eletrônica - e-fls. 2.169 - da petição de e-fls. 2.179/2.193.

Nessa petição a contribuinte aduz, em apertada síntese, que o processo era físico (papel), que à época dos fatos havia regras distintas para processos físicos e eletrônicos, que por ser processo físico não se poderia resolver as controvérsias por ele suscitadas a partir do sistema *eprocesso*, cujas telas seriam sigilosas, bem como por folhas de ponto de servidores, certidões e contrafês, e que se fosse para validar as petições e documentos que já estavam nos autos, não seria necessária a diligência.

A respeito da Nota Técnica nº 01 CEGAP/CARF/MF, aduz a necessidade de haver 2 (duas) vias iguais da RM, o que não se verificaria no caso dos autos. Chama de inconsistente o sistema *e-processo* em vista de que o registro da RM teria se dado às 17hs e 05 min, do dia 08/02/2012, enquanto que a folha de ponto da servidora indicaria sua saída da repartição às 17h do mesmo dia. Faz interpretações a respeito das telas do sistema *eprocesso* acostadas pela referida Nota Técnica nº 1 CEGAP/CARF/MF para dizer que como havia uma operação, no dia 22/3/2012, pendente de recebimento, o *eprocesso* não poderia ter sido recepcionado em 21/3/2012.

Taxa de inválidas as certidões expedidas pela Chefe de Serviço CEGAP/CARF/MF, por exigir que a veracidade das assinaturas e das rubricas dos servidores sejam atestadas por Tabela de Notas, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.935, de 1994

No que tange à Nota CODAC nº 78/2016, argumenta que o Relatório de Auditoria de Processo, anexo à nota traz informações incompletas e, assim, não se prestaria à

comprovação da tempestividade das peças de defesa da PFN e que o SECOJ não teria competência para receber o protocolo físico, que competiria ao SEDOC.

Ao final, afirma que o resultado da diligência não foi conclusivo ou suficiente a comprovar a tempestividade das peças de defesa apresentadas pela PFN, pugnando que a Turma Julgadora da CSRF reconheça a intempestividade desses recursos, com a consequente definitividade da decisão proferida pelo colegiado *a quo*.

No dia 13 de abril de 2017, a contribuinte apresenta o que chama de complemento à sua manifestação referente à Resolução nº 9101-000.015, fls. 2.227/2.240, por meio do qual, além de repetir o que já fora dito nas manifestações anteriores, informa que de acordo com a Portaria nº 58, de 1989 da Corregedoria de Justiça do Estado de São Paulo, para que seja feito o reconhecimento de firma, é preciso haver o nome da pessoa signatária e que de acordo com a Portaria GC nº 206/2013 da Corregedoria da Justiça do Distrito Federal, o ato de reconhecimento de firma é pessoal dos tabeliães. Cita o art. 410, inciso II, do Novo Código de Processo Civil, o Recurso Especial nº 302.469-MG, e reitera que como a Nota Cegap faz referência a duas vias, essas necessariamente deveriam ser iguais, e agora aduz que o cotejo comparativo deveria ser feito com o original das contrafês da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

Delimitação do Litígio.

De início, cumpre trazer à tona o disposto no Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

.....
*§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento **do recurso**, por ocasião do novo julgamento. (Negritei)*

Assim, em relação ao recurso da Fazenda Nacional, as questões preliminares que haviam sido examinadas, retornam para julgamento. Em relação ao recurso da Contribuinte, conforme constou da Resolução nº 9101-000.015 (e-fls. 2.113/2.120), de 07/04/2016, foi negado provimento, por unanimidade de votos, nos seguintes termos:

Revolvem os membros do Colegiado, **Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte: Recurso conhecido e negado provimento por unanimidade de votos.**

Isso porque o Recurso Especial da Contribuinte versava sobre decadência. Aduziu a então recorrente que o Fisco não poderia glosar despesas de amortização de ágio se o ágio foi pago em um momento anterior. O meu voto, acompanhado da unanimidade do colegiado, contudo, foi no sentido de que a decadência diz respeito ao direito de constituir o crédito tributário e que crédito tributário só existe quando há fato gerador. Por conseguinte só haveria fato gerador no momento em que o contribuinte deduziu a despesa na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para fazer constar, também, do presente acórdão, transcreve-se o que já constava do voto da Resolução nº 9101-000.015:

1 Recurso Especial da Contribuinte

Aduz a contribuinte que a auditoria fiscal não poderia questionar a legalidade dos atos que teriam dado direito ao aproveitamento do ágio surgido em 2001, porque transcorridos mais de 5 (cinco) anos entre os fatos que propiciaram o surgimento desse ágio, em 2001, e a lavratura dos autos de infração, em dezembro de 2008.

Nas contrarrazões apresentadas, a PFN afirma que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio não se submetem ao prazo decadencial tributário e que a preclusão, por ser instituto eminentemente processual, não se aplica à atividade fiscalizatória do Estado.

Em que pese muito bem fundamentada, não posso concordar com a tese da contribuinte e permitir seja dada tão extensa interpretação aos comandos que regem o prazo decadencial no Código Tributário Nacional.

Como leciona o Prof. Eurico Diniz de Santi, "Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário..." (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo. Max Limonad, 2000, p. 141, 142).

Nesse mesmo sentido é o entendimento já pacificado pelo STJ, assentado em vários julgamentos de recursos, com efeito de repetitivo, aos quais se deu a mesma interpretação e aplicação ao instituto da decadência no âmbito do direito tributário, como se verifica do seguinte trecho do voto proferido pelo Exmo. Ministro Luiz Fux, no julgamento do REsp 973.733/SC.

Deveras, a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

(*) destaquei

Portanto, os prazos decadenciais previstos no CTN Lei nº 5.172, de 1966 arts 150 e 173, aplicam-se exclusivamente à constituição de crédito tributário pelo lançamento.

É verdade que ao Fisco não compete desconstituir atos societários pactuados no passado, mas a validade desses instrumentos pode ser questionada, e até afastada, caso efeitos perniciosos decorrentes desses atos vierem a comprometer a apuração de tributos em períodos não alcançados pelo prazo decadencial, razão pela qual também não tem qualquer amparo a alegação da contribuinte de que existe preclusão processual no âmbito do procedimento fiscal.

No presente caso, o surgimento, em 2001, do ágio não produziu efeitos tributários dos períodos anteriores ao início da amortização, e, porque até então, então, não interferiu na apuração dos tributos ora em comento. Essa interferência veio a ser materializada com o início da amortização do ágio, no ano calendário 2002 e, subseqüentemente, nos anos de 2003 e 2004. Foi, então, a partir do ano calendário 2002, que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se viram reduzidas por influência direta da dedução do valor da amortização que passou a ser efetuada e é sobre esses anos calendário que deve se dar a análise da ocorrência, ou não, da decadência.

Ou, em outras palavras, o prazo decadencial deve ser contado a partir do momento em que se verificam os efeitos tributários do ágio, pois é aí que surge o fato gerador decorrente de toda a operação. Assim, descabe falar em fatos geradores decorrentes do ágio por ocasião do seu surgimento, daí porque inexistente contagem de prazo decadencial nesse período.

Portanto, neguei provimento ao Recurso Especial do Contribuinte porque rejeitei a tese da decadência em relação a períodos que não dizem respeito aos fatos

geradores objeto do lançamento de ofício ora em análise, nos termos do voto acima escrito e que foi lido e votado por ocasião desta sessão, de forma a se permitir adentrar na análise do conhecimento e mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Portanto, como restou consignado no voto, fazia-se necessário analisar o Recurso Especial da Contribuinte e decidi-lo até mesmo para adentrar no Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial da PFN

1.1 PRELIMINARES

1.1.1 TEMPESTIVIDADE DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Alega a contribuinte, como questão de ordem pública, às fls. 2.079/2.101, a intempestividade dos embargos, partindo do pressuposto de que, como a Fazenda Nacional contou que os autos chegaram à PGFN, em 5/1/2012 e, como há um carimbo à fl. 1.253 atestando que os autos foram recebidos na PGFN em 4/1/2012, os embargos interpostos no dia 9/2/2012 seriam intempestivos.

O desenho que a **contribuinte** faz para demonstrar como seria a contagem correta é o que abaixo colo:



Ocorre que, errou a PGFN quando disse que os autos foram entregues no dia 5/1/2012, mas também errou a contribuinte, quando disse que o prazo final para interposição dos embargos era o dia 8/2/2012.

É que, como bem observa a contribuinte, nesta época, já vigiam os §§8º e 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo os quais:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

.....
§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da

formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

Logo, na situação em apreço, como a Procuradoria não foi intimada pessoalmente, considera-se que ela foi intimada com o término do prazo de trinta dias, contados da data do protocolo em que os autos foram entregues àquele órgão.

Assim, se os autos foram entregues no dia 4/1/2012, o termo *a quo* para contagem dos 30 dias a que se refere a lei é o dia 5/1/2012 (tal como esboçado pela contribuinte) e o termo *ad quem* é o dia 3/2/2012. Ou seja, a ciência ficta da PFN ocorreu no dia 3/2/2012, **tal como esboçado acima pela contribuinte**.

O problema é que a contribuinte diz que o início do prazo dos embargos ocorre no dia 4/2/2012, **e aqui está o seu equívoco**, pois deixa de observar o disposto no parágrafo único do art. 5º do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Isso porque, conforme se pode observar do calendário de fevereiro de 2012, o dia 3/2/2012, data da ciência, foi uma sexta-feira:

Calendário

janeiro							fevereiro						
D	S	T	Q	Q	S	S	D	S	T	Q	Q	S	S
1	2	3	4	5	6	7				1	2	3	4
8	9	10	11	12	13	14	5	6	7	8	9	10	11
15	16	17	18	19	20	21	12	13	14	15	16	17	18
22	23	24	25	26	27	28	19	20	21	22	23	24	25
29	30	31					26	27	28	29			

Assim, o início da contagem do prazo para interposição dos embargos ocorreu no dia 6/2/2012, de forma que o término se deu no dia 10/2/2012. Portanto, quer tenham os embargos sido apresentados na data informada pela Procuradoria, dia 8/2/2012, quer

seja na data que a contribuinte afirma que ocorreu a apresentação, dia 9/2/2012, tem-se que os mesmos são tempestivos.

O equívoco da contribuinte, repito, está em considerar que o prazo fatal era 8/2/2012, quando o correto é que o prazo fatal ocorreu em 10/2/2012. É que as regras de contagem de prazo para realização de atos processuais jamais se iniciam em um sábado, ao teor do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

A única contagem que pode se iniciar independente de o dia da semana ser útil ou não, ou de que se trata de dia de expediente normal, é aquela que conta o prazo de trinta dias para determinação da data da ciência presumida, pois nesse caso não se tem norma escrita dispondo diferente, e nem se está determinando início de prazo para praticar atos processuais. Assim, os trinta dias para considerar ocorrida a ciência presumida prescindem da prática de qualquer ato processual e, portanto, admite-se que esse início possa ocorrer em dia não útil. No caso em apreço, ocorreu em 5 de janeiro de 2012, tal como demonstrado pela contribuinte. Esse 5 de janeiro poderia ter sido um dia de expediente normal ou não. Mas o início do prazo processual para praticar os atos, no caso, apresentação de embargos, ao teor do parágrafo único do art. 5º, jamais poderia se iniciar em dia não útil.

Por conseguinte, revela-se desnecessário analisar qualquer documento trazido na diligência, já que a discussão não está em quando os embargos foram apresentados, mas sim se se aplica a regra de contagem do Decreto nº 70.235, de 1972, ou se se despreza a lei e se começa a contar de um sábado.

Por esse motivo, inclusive, é que a alegação de intempestividade dos embargos já tinha sido analisada e rejeitada pelo colegiado, nos termos da Resolução nº 9101-000.015 (e-fls. 2.113/2.120), cuja decisão ora transcrevo:

Revolvem os membros do Colegiado, Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte: Recurso conhecido e negado provimento por unanimidade de votos.

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional: Preliminares suscitadas pelo contribuinte:

a) **de intempestividade dos embargos de declaração** (Inexistência de interrupção do Prazo para Interposição do Recurso Especial): **rejeitada por unanimidade**. Afastada a proposta de converter o julgamento em diligência para que fossem juntados aos autos as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião das sustentações orais, formulada pelos Conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Contudo, consoante consta da própria Resolução, como a Procuradoria havia trazido alegações em sede de sustentação oral que a sua peça de embargos teria sido apresentada no CARF no dia 8/2/2012 e não no dia 9/2/2012, alguns conselheiros entenderam que deveriam aproveitar a diligência para solicitar que também se confirmasse essa data efetiva.

Assim, por meio da Resolução nº 9101-000.015, solicitou-se que o CARF tomasse as seguintes providências:

i) anexasse as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião da sustentação oral na sessão realizada em 07/04/2016;

ii) explicasse o funcionamento do sistema que, à época, controlava a movimentação de processos entre a PGFN e o CARF, informando quem fazia os registros e o grau de higidez desse sistema quanto à inalterabilidade das informações nele registradas; e

iii) informasse qual a data efetiva do registro do sistema e da entrada física do processo no CARF, tanto em relação aos embargos de declaração, quanto em relação ao recurso especial da Procuradoria.

Em atendimento ao item “ii” da Resolução, é explicado por meio da Nota Técnica nº 01/CEGAP/CARF/MF, e-fls. 2.127/2.133, como funcionava a expedição e recebimento de documentos que, à época, ainda eram feitos em papel, mediante a utilização do sistema de Controle de Processos – COMPROT e também registro no sistema *eprocesso*, nos seguintes termos:

4. No que respeita ao item “ii” da Resolução, informo os seguintes procedimentos de recebimento de um processo em papel:

4.1. o processos em papel vinha acompanhado por uma Relação de Movimentação - RM, onde constava data de envio, o órgão de origem e de destino, com indicação dos processos movimentados/enviados, acompanhado dos respectivos volumes e apensos;

4.2. competia a um servidor fazer a conferência dos dados informados na RM e, se encontrada alguma inconsistência, o processo era devolvido ao órgão de origem, sem confirmação no sistema eletrônico (e-processo). Após a conferência do processo físico e não encontrada qualquer inconsistência, o servidor assinava uma das vias da RM que era entregue ao órgão de origem, como comprovação de recebimento;

4.3. a outra via da RM, que fica com o CARF, era entregue com os processo a um outro servidor do Secoj que, possuindo perfil e certificação digital, registrava no sistema eletrônico e-processo a entrada do processo no CARF;

4.4. o(s) processo(s) em papel que deveria(m) seguir para as Câmaras era(m) movimentado(s) fisicamente e acompanhado(s) da via da RM que ficava no CARF, para que o servidor que o(s) recebesse pudesse constatar a veracidade em relação a quantidade de volumes e apensos.

5. Ainda no que respeita ao item “ii” da Resolução, quanto ao funcionamento do sistema que, à época, controlava a movimentação de processo(s) entre a PGFN e o CARF, informo:

5.1. com a implantação do sistema e-processo em 2011, sistema responsável pelo controle dos processo administrativos fiscais no âmbito da RFB, PGFN e CARF, alguns procedimentos de recebimento de processos que antes aconteciam no sistema COMPROT passaram a ser feitos diretamente no e-processo. O e-processo não só gerencia processo digitais no CARF, mas também, contempla os processos em papel e para isso houve uma integração COMPROT e e-processo. Seguem telas abaixo para melhor entendimento:

[.tela..]

5.2. esse sistema só pode (e só podia) ser acessado por servidor habilitado e com certificação digital em quaisquer um desses órgãos:

[tela]

5.3. Caixa de Entrada (Confirmação-Papel) - O recebimento de todos os processos em papel que entravam fisicamente no CARF ocorria mediante recepção por meio desta funcionalidade do sistema:

[tela]

5.4. o primeiro passo para o recebimento da Relação de Movimentação - RM no sistema e-processo se dava quando se registrava no sistema o número do código COMPROT do órgão de origem, isto é, o órgão que estava enviando o processo, este número consta na RM:

[tela]

5.5. depois de informado o código COMPROT do órgão, eram apresentados todos os dados na RM:

[tela]

5.6. após conferir os dados, o servidor confirmava o recebimento da RM. A partir de então, ficava confirmada nos sistemas COMPROT e e-processo a entrada do processo no órgão:

Essa explicação é bastante esclarecedora porque demonstra o motivo de se ter **duas RM diferentes**: um servidor recebia o processo físico, conferia, e dava o recebimento da via da Procuradoria, que estava ali perante ele aguardando o documento para ir embora. Depois, outro servidor cadastrava o recebimento no sistema.

Neste ponto é bom já se deixar claro que, tal como afirma a contribuinte, trata-se de processo físico e que concorda-se que, àquela época, à vista dos autos, tanto o servidor do CARF, como o da PFN, carimbavam o recebimento na RM, e depois registravam o recebimento no sistema. Portanto, vale, sim, a data da RM, contudo é a data do protocolo de entrada no órgão e não a data de entrada na Câmara.

É que, como bem esclareceu a nota do Cegap, no seu item 3, quando transcreve o Regimento Interno então vigente, competia ao Secoj a recepção e triagem dos processos administrativos fiscais, de acordo com o seu art. 20 que ora transcrevo:

Art. 20. Ao Serviço de Controle de Julgamento (Secoj) compete:

*I - executar, **controlar e avaliar as atividades de recepção, triagem, digitalização, classificação e cadastramento de processos administrativos fiscais, inclusive por área de concentração temática e por grau de complexidade;***"

O procedimento descrito no item 4 na nota do Cegap também esclarece que somente após a entrada física no protocolo do órgão é que dava-se entrada no sistema Comprot e eProcesso.

Pois bem, no item 6, a Nota Técnica esclarece que a servidora do CARF Maria de Fátima Andrade dos Santos, atestou o recebimento dos embargos no sistema *eprocesso* no dia 8/2/2012, nos seguintes termos:

6.1. **Embargos** - Tela do Sistema e-processo mostra que o processo foi movimentado pela PGFN em 08/02/2012, pelo funcionário Eberval Pereira da Cruz, às 13h07minutos e 55 segundos e teve recebimento confirmado no CARF através do sistema e-processo às 17h05min e 23 segundos do mesmo dia (08/02/2012), pela servidora do CARF Maria de Fátima Andrade dos Santos, CPF 236.438.973-91, Matrícula SIPE 9489, que tem sua folha de ponto da época dos fatos juntada como **Documento 1 anexo a esta Nota Técnica**, para demonstrar que trabalhava no Secoj. Informo, também, que possuía certificação digital para acessar o sistema e-processo e por isso, recebia no sistema os processos papel que entravam no órgão, após a conferência física.

Do procedimento descrito no item 4, juntamente com o esclarecimento prestado no item 6 é possível concluir, sem qualquer sombra de dúvidas, que a servidora que fez o registro no sistema não poderia atestar esse recebimento sem estar de posse do processo fisicamente. Entender diferente seria afirmar que a servidora estava prestando informações falsas no sistema, acusação que corresponde a afirmar ter a servidora praticado um crime, o que exige inclusive provas.

A tela do sistema acostada à e-fl. 2.131 pela nota técnica corrobora a afirmação da Procuradoria de que protocolizara os embargos no dia 8/2/2012, pois, de outra forma não haveria como a servidora Maria de Fátima confirmar no sistema e até mesmo movimentar para a atividade Distribuir no dia 8/2/2012, e infirma a tese da contribuinte de que os embargos tinham sido protocolizados no CARF no dia 9.

Por essa razão, não se pode negar veracidade à contrafé trazida pela Procuradoria por ocasião da sustentação oral ocorrida em abril de 2016, acostada aos autos à e-fl. 2.124, RM 10688, por força do item “i” da Resolução nº 9101-000.015.

Por conseguinte, a divergência de data dessa via que a Procuradoria apresentou na sustentação oral em relação à via da RM que estava nos autos à e-fl. 1253, dá-se justamente em razão do procedimento descrito no citado item 4 da Nota Técnica Cegap, ou seja, a contrafé da PFN era preenchida pelo servidor que recebia fisicamente o processo e a outra via ficava nos autos, provavelmente sem assinatura, porque foi recepcionada depois pela Secretária da 4ª Câmara, como se pode verificar pela aposição do carimbo da servidora Antoniza Cavalcante Rodrigues, fato esse que a própria contribuinte aponta em sua manifestação trazida após a Resolução (e-fl. 2.175), o que se verifica, também, à fl. 1.267 (volume 7) dos autos que ora colo:

JUNTADA DE DOCUMENTOS

Nesta data, juntei aos presentes autos os Embargos de Declaração da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional de fls. 1955, 1963 bem como a RM nº 10688, fls. 1956, recebida em 09/02/2012, os quais numerei e rubriquei.

M F	CONSELHO ADMINISTRATIVO RECURSOS FISCAIS - CARF
	(4ª Câmara - 1ª Seção) Em <u>09</u> de <u>02</u> de 2011 Antoniza Cavalcante Rodrigues Matrícula: 1745080

Assim, ao contrário do que quer fazer crer a contribuinte, a via da contrafé da PFN **necessariamente precisa ser diferente da via acostada aos autos**, porque sobre essa via acostada aos autos são feitas várias anotações *a posteriori*, conforme andamento interno no órgão.

Quanto à alegação da recorrente de que o sistema *eprocesso* e outros documentos não se prestariam a confirmar os fatos por ela arguidos, considera-se oportuno esclarecer:

1) por ocasião da Resolução, solicitou-se que o CARF, dentre outras providências, explicasse o funcionamento que, à época, controlava a movimentação de processos, informasse quem fazia os registros e qual o grau de hígidez desse sistema quanto à inalterabilidade das informações;

2) em face dessa solicitação - e aqui já se deixa bem claro que a “demanda” foi feita não a outro órgão ou serviço notarial, mas sim ao CARF - o órgão esclareceu por meio da nota técnica da área competente, como os processos físicos eram controlados. Ora, com a devida vênia, basta ver uma RM para saber que ela é emitida por um sistema, e que, portanto, sistemas controlavam a movimentação de processos em papel. Assim, sistemas servem, sim, para demonstrar quando o processo era movimentado.

É bem verdade que a mera movimentação no sistema não faz prova suficiente, porque poderia a PFN ter expedido o processo no sistema e ter trazido fisicamente só no outro dia. Mas no caso dos autos em apreço, além da contrafé da Procuradoria, a diligência demonstrou que os autos foram recepcionados no sistema no dia 8. Assim, não paira qualquer dúvida sobre essa data de apresentação física do processo com os embargos.

Mas a contribuinte se insurge também que não servem como prova documentos estranhos ao processo como contrafé e certidões.

Ora, quando se baixa um processo em diligência é justamente para que se confirme ou infirme fatos constantes dos autos e para isso, são juntados, sim, outros elementos. Se o colegiado ficou com dúvidas e quis obter mais informações, essas são trazidas, sim, por

outros documentos. No caso das contrafé, com muito mais propriedade pois para que serve uma contrafé da PFN, senão para comprovar a efetiva entrega do processo?

Quanto a higidez do sistema questionada pela própria contribuinte, verifica-se que a Nota do CARF sugeriu que o órgão gestor do sistema se pronunciasse sobre tal. Para tanto, por meio do Memorando nº 38, o CARF demandou do Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança essas informações.

A resposta veio consignada, então, pela Nota Codac nº 78, de 2016, por meio da qual, aquela coordenação, nos itens 3 e 4, esclarece o que já fora dito pela Nota Cegap/CARF, no sentido de afirmar que mesmo os processos em papel eram controlados por sistemas, e que, por meio da integração com o sistema Comprot, todos os contribuintes, a qualquer momento, **poderiam verificar e acompanhar essas movimentações, demonstrando-se, com isso, a inalterabilidade das informações**. Por oportuno, transcreve-se esses itens da nota:

3. À época dos fatos, ainda havia muitos processos em papel, tal como o analisado em apreço; no entanto, o processo em papel também era controlado pelo e-Processo, por meio da operação “confirmação de movimentação”, que somente existia para controle dos processos físicos. Essa operação é utilizada quando o processo é movimentado entre unidades ou equipes que possuem código Comprot distintos, como por exemplo no caso de movimentação entre a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e o Carf. Diante do controle efetuado por essa operação, informa-se que toda movimentação que ocorreu no e-Processo teve reflexo público, transparente e imediato no Comprot. Deste modo, no momento da efetivação da movimentação no e-Processo, por integração, os registros são repassados para o Comprot.

4. Tal funcionalidade permite ao contribuinte, a qualquer momento, verificar e acompanhar os registros de movimentação, conforme demonstra a tela abaixo, e assim comprovar que essas informações não foram alteradas. O contribuinte pode, também, a qualquer tempo, acompanhar esses registros via portal do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Cabe frisar que essas ferramentas dão transparência ao procedimento e impedem qualquer ato de alteração unilateral de dados sem que as partes envolvidas no processo tomem conhecimento.

Acrescenta, a referida nota, que o sistema e-Processo possui um Relatório de Auditoria o qual, além das informações referentes ao dia, hora e evento, identifica todos os usuários que efetuaram os registros, com o respectivo endereço de Internet Protocolo (IP) da máquina utilizada. E a partir daí ratificou que a servidora Maria de Fátima recepcionou o processo em apreço no dia 8/2/2012, às 17h05min23segundos, utilizando a máquina 10.202.25.228.

Além disso, acosta o Ofício Sunac 015650/2016, de 2016, em que o Serpro (empresa responsável pelo desenvolvimento do sistema) afirma taxativamente:

“[...] o histórico de processos no e-Processo é formado por informações gravadas a partir dos eventos que sensibilizam os Processos. Uma vez gravados os dados dos históricos, não há transações no sistema que manipulem ou possam modificar estes dados. Adicionalmente, não foi realizada qualquer alteração, via apuração especial, no registro de histórico do referido Processo.”

Processo nº 16561.000222/2008-72
Acórdão n.º 9101-002.814

CSRF-T1
Fl. 2.260

Ou seja, por mais de uma forma resta demonstrada a higidez do sistema.

Apesar de tudo isso, a contribuinte ainda aduz que o Relatório de Auditoria do gestor do sistema é incompleto porque não trouxe as informações relativas à movimentação que o funcionário da Procuradoria fez no dia 21/3/2012 e nem a informação da data e horário da intimação da Procuradora que recebeu o Recurso Especial.

Ora, basta verificar o cabeçalho do Relatório para se constatar que se refere à Operação “Confirmar Movimentação”, o que significa dizer que foi acostado apenas informações no período de quem efetivamente “confirmou a movimentação”. Assim, o funcionário da Procuradoria citado pela contribuinte só podia confirmar a movimentação quando ele recebeu o processo (4/1/2012), e não quando ele expediu:

RFB		Relatório de Auditoria de Processo		e-Processo	
01/05/2016				14:53:51	
Número do Processo = 16561.000222/2008-72		CPF do Responsável = Todos(as)			
Operação = Confirmar Movimentação		Período Final = 01/05/2016			
CPF/CNPJ Usuário	Nome do Usuário	IP da Máquina	Data da Operação	Operação	Detalhe da Operação
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.27.13	05/03/2012 11:37:29	Confirmar Movimentação	
236.438.973-91	MARIA DE FATIMA ANDRADE DOS SANTOS	10.202.26.51	08/02/2012 17:05:23	Confirmar Movimentação	
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.27.13	09/02/2012 13:50:00	Confirmar Movimentação	
398.592.401-59	EBERVAL PEREIRA DA CRUZ	10.72.167.109	04/01/2012 15:45:05	Confirmar Movimentação	
807.325.858-72	ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA	172.28.224.177	29/02/2012 09:39:09	Confirmar Movimentação	
020.542.611-57	[nome não disponível]	10.72.168.43	06/03/2012 10:35:21	Confirmar Movimentação	
741.555.716-68	ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA	172.28.0.49	07/03/2011 23:31:54	Confirmar Movimentação	
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.25.204	15/06/2012 09:17:23	Confirmar Movimentação	
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.27.13	09/05/2012 10:37:43	Confirmar Movimentação	
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.25.204	27/04/2012 16:55:53	Confirmar Movimentação	
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.27.13	02/01/2012 10:24:33	Confirmar Movimentação	
236.438.973-91	MARIA DE FATIMA ANDRADE DOS SANTOS	10.202.25.228	21/03/2012 16:33:48	Confirmar Movimentação	
494.837.651-53	[nome não disponível]	10.202.26.29	27/09/2010 11:52:18	Confirmar Movimentação	
343.136.211-72	[nome não disponível]	10.202.27.13	09/02/2012 13:55:44	Confirmar Movimentação	

E se o nome da Procuradora Luciana Ferreira Gomes não constou do relatório, é porque os Procuradores apenas assinavam os documentos, haja vista que quem cadastrava eram os servidores de apoio:

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no despacho de admissibilidade dos embargos, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília-DF, 05 de março de 2012

(Assinado digitalmente)

Maristela de Sousa Rodrigues - Secretária da Câmara

Intimada em 20-03-2012
com Recurso Especial
Luciana Ferreira Gomes Silva
Procuradora da Fazenda Nacional

Afirma ainda a contribuinte que o sistema *eprocesso* é inconsistente, quer porque a folha de ponto da servidora Maria de Fátima está assinada manualmente no dia da recepção dos embargos como saída às 17h (enquanto no sistema consta que ela recebeu o processo cinco minutos depois), quer porque no dia 22/3/2012 havia no sistema uma operação “pendente de recebimento”, enquanto que em outra tela constava “confirmar movimentação” no dia 21/3/2012 .

Ora, o sistema *eprocesso*, como é sabido de todos que militam no CARF, serve para movimentação e registro de processos no âmbito de três órgãos do Ministério da Fazenda:



Afirmar que tal sistema é inconsistente porque não fez coincidir com o horário de saída assinado por uma servidora manualmente chega a ser risível; é muito mais razoável concluir que o erro está na folha de ponto da servidora e isso pode acontecer por diversas razões, como por exemplo, estar a servidora com um relógio atrasado em seis minutos, ou mesmo por ser ela assídua e responsável e, como tal, ter assinado o ponto às 17h e, vendo atividades importantes a concluir, ter voltado e realizado antes de sair. Enfim, justificativas para a folha ter sido assinada antes da efetiva saída da servidora, há inúmeras, de forma que concluir que esse sistema é inconsistente por essa razão é algo que reputo, no mínimo, equivocado.

Quanto ao outro argumento da contribuinte, basta fazer uma leitura completa da tela que ela mesmo acosta à fl. 2.189 para verificar que no dia 21/3/2012, às 14h35min28segundos o Sr Eberval movimentou o processo para o CARF, que foi recebido no mesmo dia no CARF, às 16h33min48segundos, pela servidora Maria de Fátima e que no outro dia, 22/3/2012, às 9h17min16segundos, ela colocou na **atividade Distribuir** e aí sim, **pendente de recebimento**. Portanto, se há erro, é na leitura que a recorrente fez da tela do sistema, que para deixar bastante evidenciado, colo abaixo:

Processo nº 16561.000222/2008-72
Acórdão n.º 9101-002.814

CSRF-T1
Fl. 2.262

e-Processo - 358.987.471-68 - 16561.000222/2008-72 Histórico Detalhado - Windows Internet Explorer				
Confirmar Distribuição	MARIA DE FATIMA ANDRADE DOS SANTOS	22/03/2012 09:17:18	-	-
Distribuir	MARIA DE FATIMA ANDRADE DOS SANTOS	22/03/2012 09:17:16	-	MARIA DE FATIMA ANDRADE DOS SANTOS - pendente de recebimento
Confirmar Movimentação	MARIA DE FATIMA ANDRADE DOS SANTOS	21/03/2012 16:33:48	-	-
Priorização Automática	EBERVAL PEREIRA DA CRUZ	21/03/2012 14:35:29	-	MAXIMA-Parametrizada-CARF-valor acima de 10 milhões-B(Valor do Crédito Consolidado > 10.000.000,00)
Priorização Automática	EBERVAL PEREIRA DA CRUZ	21/03/2012 14:35:29	-	MAXIMA-Parametrizada-CARF-Fins penais-A(Indicador se Existe Processo de Representação para Fins Penais = S)
APOIO/COCAT/PGFN/DF/MF - Receber Processo - Triagem				
Nome Operação	Responsável	Data/Hora	Tipo Documento	Detalhamento
Movimentar Processo	EBERVAL PEREIRA DA CRUZ	21/03/2012 14:35:28	-	-

Mas a defesa da contribuinte ainda levanta suspeitas, certamente de adulteração de documentos por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, em razão da contrafé trazida pela PGFN não ter sido assinada pelo servidor do CARF que recepcionou o processo fisicamente. E aduz que nem mesmo o CARF poderia atestar que aquela assinatura seria de seu servidor.

Isso porque na sustentação oral ocorrida em abril de 2016, a Procuradoria mencionou ter certidões do CARF atestando que as RM que estavam sem carimbo do servidor haviam sido recebidas e assinadas pelo servidor Adilson Gomes da Silva. Essas certidões foram acostadas aos autos às e-fls. 2.122/2.133 por determinação do item “i” da Resolução nº 9101-000.015, e foram ratificadas pela Nota Técnica CEGAP que fez juntar aos autos as folhas de ponto do referido servidor relativas ao período.

Pois bem, como restou exaustivamente demonstrado que cada movimento do processo físico era acompanhado, controlado e rastreado pelo Comprot e eProcesso, desnecessário para o deslinde dessa questão seria saber qual o servidor que assinou a RM, pois se houve registro no sistema da recepção ainda no dia 8/2/2012, é impossível que o processo tenha sido apresentado no dia 9, o que demonstra que a contrafé da RM da PFN não foi adulterada, como levanta suspeitas a contribuinte

Mas, até mesmo em razão das manifestações da contribuinte em torno do assunto, fazendo acostar inclusive portarias que tratam dos serviços notariais, para pedir que este colegiado não aceite o resultado da diligência que, como já foi dito, foi realizada nos termos demandados pelo próprio, é importante destacar que os atos praticados pela Administração Pública são dotados, sim, de fé pública.

Nesse sentido, convém trazer à tona a doutrina de Maria Sylvia Zanella di Pietro, que, ao tratar sobre a presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo, assim enfoca:

*Embora se fale em presunção de legitimidade ou de veracidade como se fossem expressões com o mesmo significado, as duas podem ser desdobradas, por abrangerem situações diferentes. A **presunção de legitimidade** diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei.*

*A **presunção de veracidade** diz respeito aos fatos, em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração. Assim ocorre com relação às certidões, atestados, declarações, informações por ela fornecidos, todos dotados de fé pública.¹*

No mesmo sentido está a doutrina de José dos Santos Carvalho Filho, quando afirma:

Os atos administrativos, quando editados, trazem em si a presunção de legitimidade, ou seja, a presunção de que nasceram em conformidade com as devidas normas legais, como bem anota DIEZ. Essa característica não depende de lei expressa, mas deflui da própria natureza do ato administrativo, como ato emanado de agente integrante da estrutura do Estado.

Vários são os fundamentos dados a essa característica. O fundamento precípuo, no entanto, reside na circunstância de que se cuida de atos emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, imbuídos, como é natural, do objetivo de alcançar o interesse público que lhes compete proteger. Desse modo, inconcebível seria admitir que não tivessem a aura da legitimidade, permitindo-se que a todo momento sofressem algum entrave oposto por pessoas de interesses contrários. Por esse motivo é que se há de supor que presumivelmente estão em conformidade com a lei.²

Assim, caberia a quem entender que a certidão da Administração Pública não é dotada dessa presunção de veracidade fazer tal prova. No caso, a contribuinte não traz nenhuma prova para infirmar que as certidões fornecidas pelo CEGAP/CARF não gozam de veracidade.

Ressalto, por oportuno, que essa presunção relativa de veracidade dos Atos Administrativos é reconhecida, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal, que cita justamente essa doutrina. A título exemplificativo, trago um precedente de 2002, nos autos do MS 24.307-4/DF – Pleno, de Relatoria do Min. Celso de Mello, julgado em 21/11/2002, publicado no DJ de 9/2/2007, e, na sequência, julgamento ocorrido já em 2017, citando o mesmo precedente:

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. DIREITO ADMINISTRATIVO. 10.ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 164.

² CARVALHO FILHO, José dos Santos. MANUAL DE DIREITO ADMINISTRATIVO. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 116/117.

MANDADO DE SEGURANÇA 24.307-4 DISTRITO
FEDERAL - PLENO - Relator: Min. Celso de Mello -
Julgamento: 21/11/2002 - Publicação: DJ 09/02/2007

EMENTA: REFORMA AGRÁRIA - DESAPROPRIAÇÃO-SANÇÃO (CF, ART. 184) - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL - ALEGADA FALTA DE NOTIFICAÇÃO PESSOAL E PRÉVIA DO PROPRIETÁRIO RURAL QUANTO À REALIZAÇÃO DA VISTORIA (LEI Nº 8.629/93, ART. 2º, § 2º) - DECLARAÇÃO SUBSCRITA POR AGENTE PÚBLICO QUE ATESTA QUE O IMPETRANTE TEVE CIÊNCIA INEQUÍVOCA DO INÍCIO DOS TRABALHOS DE VISTORIA - PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE VERACIDADE DESSA DECLARAÇÃO OFICIAL - PRETENDIDO RECONHECIMENTO DE QUE O IMÓVEL RURAL É PRODUTIVO - ELEMENTOS INFORMATIVOS EMANADOS DO INCRA QUE DESAUTORIZAM ESSA ALEGAÇÃO - SITUAÇÃO DE CONTROVÉRSIA OBJETIVA - ILIQUIDEZ DOS FATOS SUBJACENTES À SUPOSTA PRODUTIVIDADE FUNDIÁRIA - INVIABILIDADE DESSA DISCUSSÃO NA VIA MANDAMENTAL - MANDADO DE SEGURANÇA INDEFERIDO.

(...)

PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE VERACIDADE DAS INFORMAÇÕES OFICIAIS PRESTADAS PELA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA E DAS DECLARAÇÕES EMANADAS DE AGENTES PÚBLICOS.

As Informações que a autoridade apontada como coatora prestar em mandado de segurança, bem assim as declarações oficiais que agentes públicos formularem no exercício de seu ofício, revestem-se de presunção relativa ("juris tantum") de veracidade, devendo prevalecer até que sobrevenha prova juridicamente idônea, em sentido contrário, que as desautorize. Doutrina. Precedentes. Declaração subscrita por agente público atestando a ciência inequívoca, pelo impetrante, do início dos trabalhos de vistoria. Presunção de veracidade não elidida no caso em exame.

O conteúdo das informações prestadas pelo Senhor Presidente da República descaracteriza a situação de liquidez dos fatos alegados pela parte impetrante, eis que a declaração de fls. 230/231 - que se reveste de presunção "jûris tantum" de veracidade, porque subscrita por agente público no desempenho de suas funções - atesta que o ora impetrante teve ciência inequívoca, em 28/10/2001, do início dos trabalhos de vistoria, cuja execução, efetivada a partir de 30/10/2001 (fls. 54) , foi acompanhada pelo gerente: e pelo tratorista do proprietário do imóvel rural (fls. 231), que é o autor da presente ação de mandado de segurança.

Não se pode desconsiderar, neste ponto, que declarações emanadas de servidores públicos, quando prestadas, como no caso, em razão do ofício que exercem, qualificam-se pela nota da veracidade, prevalecendo eficazes até que sobrevenha prova idônea e inequívoca em sentido contrário.

E a razão é uma só: precisamente porque constantes de documento subscrito por agente estatal, tais informações devem prevalecer, pois, como se sabe, as declarações emanadas de servidor público, como aquela de fls. 230/231, gozam, quanto ao seu conteúdo, da presunção de veracidade, consoante assinala autorizado magistério doutrinário (CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, "Curso de Direito Administrativo", p. 373, item n. 59, 13ª ed., 2001, Malheiros; MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, "Direito Administrativo", p. 189/191, item n. 7.6.1, 14ª ed., 2002, Atlas; DIÓGENES GASPARINI, "Direito Administrativo", p. 63, item n. 7.1, 1989, Saraiva; JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, "Direito Administrativo Brasileiro", p. 54, item n. 43, 1999, Forense).

Esse entendimento - que põe em evidência o atributo de veracidade inerente aos atos emanados do Poder Público e de seus agentes - é perfilhado, igualmente, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 86/212 - RTCT 133/1235-123 6 - RTJ 161/572-573, v. g.), notadamente quando tais declarações compõem e instruem, como na espécie, as informações prestadas pela própria autoridade apontada como coatora:

As informações prestadas em mandado de segurança pela autoridade apontada como coatora gozam da presunção 'juris tantum' de veracidade. " (MS 20.882/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

AG. REG. NA RECLAMAÇÃO 21.832 CEARÁ - Relator: Min. Celso de Mello - Julgamento: 17/11/2015 - Publicação: 01-02-2016.

E M E N T A: RECLAMAÇÃO – ALEGADO DESRESPEITO AO ENUNCIADO CONSTANTE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 14/STF – INOCORRÊNCIA – ELEMENTOS INFORMATIVOS PRODUZIDOS PELA AUTORIDADE JUDICIÁRIA RECLAMADA QUE ATESTAM O PLENO ACESSO DOS ADVOGADOS CONSTITUÍDOS AOS AUTOS DA PERSECUÇÃO PENAL – PRESUNÇÃO “JURIS TANTUM” DE VERACIDADE DESSAS INFORMAÇÕES OFICIAIS – INEXISTÊNCIA DA NECESSÁRIA RELAÇÃO DE IDENTIDADE ENTRE A MATÉRIA VERSADA NA DECISÃO OBJETO DA RECLAMAÇÃO E OS FUNDAMENTOS QUE DÃO SUPORTE AO PARADIGMA DE CONFRONTO INVOCADO PELA PARTE RECLAMANTE – INADMISSIBILIDADE, NO CASO, DO INSTRUMENTO RECLAMATÓRIO – INADEQUAÇÃO, ADEMAIS, DO EMPREGO DA RECLAMAÇÃO COMO SUCEDÂNEO RECURSAL – PRECEDENTES – PARECER DA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA PELA IMPROCEDÊNCIA DA RECLAMAÇÃO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

É importante assinalar, no ponto, que as informações oficiais prestadas por autoridades públicas, mesmo em sede de

reclamação, revestem-se de presunção “juris tantum” de veracidade.

E a razão é uma só: precisamente porque constantes de documento subscrito por agente estatal, tais informações devem prevalecer, pois, como se sabe, as declarações emanadas de agentes públicos gozam, quanto ao seu conteúdo, da presunção de veracidade, consoante assinala o magistério da doutrina (CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, “Curso de Direito Administrativo”, p. 373, item n. 59, 13ª ed., 2001, Malheiros; MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, “Direito Administrativo”, p. 182/184, item n. 7.6.1, 20ª ed., 2007, Atlas; DIOGENES GASPARINI, “Direito Administrativo”, p. 63, item n. 7.1, 1989, Saraiva; JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, “Direito Administrativo Brasileiro”, p. 54, item n. 43, 1999, Forense; JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, “Manual de Direito Administrativo”, p. 116, item n. 2, 12ª ed., 2005, Lumen Juris).

Esse entendimento – que põe em evidência o atributo de veracidade inerente aos atos emanados do Poder Público e de seus agentes – é perfilhado, igualmente, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 86/212 – RTJ 133/1235-1236 – RTJ 161/572-573, v.g.), notadamente quando tais declarações compuserem e instruírem, como na espécie, as informações prestadas pela própria autoridade apontada como reclamada:

As informações prestadas em mandado de segurança pela autoridade apontada como coatora gozam da presunção ‘juris tantum’ de veracidade. ” (MS 20.882/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

Por conseguinte, é de constatar que está exaustivamente demonstrado que os embargos foram apresentados no dia 8/2/2012, tal como consta da contrafé trazida pela PFN e, sendo o prazo fatal 10/2/2012, estavam tempestivos, motivo pelo qual é incorreta a argumentação da contribuinte de que o recurso especial da Fazenda seria intempestivo porque o prazo não teria sido suspenso com os embargos de declaração.

1.1.2 TEMPESTIVIDADE DO RECURSO ESPECIAL

Além de toda a argumentação acima trazida em torno da tempestividade ou não dos embargos, a contribuinte ainda aduziu que também a RM nº 11552, acostada inicialmente aos autos à e-fl. 1.575 (fl. 1.277) atestava que o recurso especial seria intempestivo posto que havia um carimbo da funcionária Maristela de Souza Rodrigues com data de recebimento no dia 22/3/2012, quando o prazo fatal seria 21/3/2012.

Saliento que à época dos fatos já vigia o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, cujos §§ 7º a 9º estabeleciam que os Procuradores de PGFN são intimados das decisões do CARF conforme as seguintes regras:

§ 7º. Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda

na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007);

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluídos pela Lei nº 11.457, de 2007);

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, como término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007).

E o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, também consignava a seguinte previsão:

Art. 81. Atuação junto ao CARF, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

[...]

§ 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários à Fazenda Nacional.

Art. 82. Caso o Procurador da Fazenda Nacional não seja intimado em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão, as secretarias das Câmaras remeterão os autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins da intimação referida no § 3º do art. 81.

Aplicando-se essa regra da ciência ficta, como a intimação da secretaria da Câmara data de 5 de março de 2012 e a Procuradora só foi intimada pessoalmente no dia 20/3/2012, dentro portanto da ciência ficta dos 40 dias, conforme Termo de Intimação de e-fl. 1.574 (fl. 1.275 digitalizada), ter-se-ia que a contagem do prazo dos 15 dias somente começaria a correr de 21/03/2012, esgotando-se em 04/04/2012.

Portanto, despicienda seria toda essa discussão a respeito da data em que a Procuradoria protocolizou o seu Recurso Especial, se 21 ou 22 de março de 2012.

Ocorre que, como a própria Procuradoria está contando da data de protocolo no órgão, tal como conta a contribuinte, deve-se considerar, então, que a ciência ocorreu no dia 6/3/2012, conforme demonstrado na RM 13143, constante à fl. 1.276 (e-fl. 1.575) e, nesse caso, se o recurso tivesse sido apresentado na data em que entende a contribuinte, dia 22/3/2012, de fato, estaria intempestivo.

Contudo, aqui observa-se o mesmo equívoco da contribuinte, pois ela quer fazer crer que vale a data do carimbo da Câmara, conforme o carimbo apostado na e-fl. 1.575 (fl. 1.277), e não a data de entrada no órgão.

Mas o fato é que também para o Recurso Especial a Procuradoria acostou a sua contrafé à e-fl. 1960 (Anexo II dos memoriais) e lá consta como data de recebimento 21/3/2012.

Como essa RM apresentava características materiais diferentes daquela já acostada aos autos, como a forma como estava grafada a expressão “1ª Seção” e como estava com uma assinatura, porém sem o carimbo do servidor, tal qual a situação dos embargos, a contribuinte levantou suspeitas de adulteração por parte da PFN dessa via da RM.

A Procuradoria, ao mesmo tempo em que buscou do CARF uma confirmação por meio de certidão de que sua via da RM era verdadeira para demonstrar a tempestividade dos embargos, o fez em relação ao Recurso Especial.

Essas certidões foram acostadas aos autos às e-fls. 2.122/2.133 por determinação do item “i” da Resolução nº 9101-000.015, e foram ratificadas pela Nota Técnica CEGAP, que fez juntar aos autos as folhas de ponto do referido servidor que recebeu relativas ao período.

Portanto, a respeito da veracidade dessas RM, bem como das certidões emitidas pelo CARF, valem as mesmas considerações já expressas para os embargos. Da mesma forma, tem-se como aplicáveis para os argumentos trazidas pela contribuinte em torno do que pode ou não ser juntado aos autos por força de uma diligência, em torno da alegada inconsistência do sistema, bem como de sua força probatória, todos os esclarecimentos e entendimentos que já foram expressos para os embargos no presente voto.

Isso porque, tal como para os embargos, em relação ao Recurso Especial, a referida Nota Técnica Cegap assim atestou:

6. No que respeita ao item “iii” da Resolução, informo:

6.2. **Recurso Especial da PGFN** - Tela do Sistema e-processo mostra que o processo foi movimentado no dia 21/03/2012 pela PGFN, pelo funcionário Eberval Pereira da Cruz, às 14h35minutos e 28 segundos e teve recebimento confirmado no CARF por meio do sistema e-processo às 16h33min e 48 segundos do mesmo dia 21/03/2012, pela servidora do CARF Maria de Fátima Andrade dos Santos, já citada anteriormente.

[...]

7. As informações acima são confirmadas, ainda, com as contrafé das RM 10688 e 11552 que a Procuradoria apresentou em original a esta Coordenação para que fossem fornecidas Certidões para esclarecer a que servidor pertencia a assinatura constante dessas RM, porque nelas não havia sido apostado o carimbo com a identificação do servidor.

8. Por meio das certidões, esclarecemos que tanto a assinatura constante da contrafé da Procuradoria na RM 10688, quando a da RM 11552, foram apostas pelo do servidor Adilson Gomes da Silva, CPF nº 210.543.801-63, Matrícula SIPE 8323, que tem sua folha de ponto da época dos fatos juntada como **Documento 2 anexo a**

esta Nota Técnica, para demonstrar, não só que trabalhava no Secoj, como também que aquela era a sua assinatura, em que pese não constar o carimbo.

9. O servidor, na época, realizou a atividade descrita no item 4.2, cabendo à servidora Maria de Fátima Andrade dos Santos os passos descritos nos itens 4.3 e 5.3 a 5.6 acima detalhados.

10. Por essas RM (contrafé FGFN), verifica-se ainda a data que o servidor Adilson Gomes da Silva recebeu fisicamente o processo.

Portanto, o resultado da diligência corroborou a informação prestada pela Procuradoria no sentido de que sua RM é verdadeira e que o seu recurso especial de fato foi protocolizado no dia 21 de março de 2012, sendo, portanto, tempestivo.

Em face dessas considerações, torna-se até mesmo descipiendo esclarecer que rejeita-se o pedido posterior aduzido pela contribuinte em 13 de abril de 2017 para que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais intime a Fazenda Nacional a apresentar agora os originais dessas contrafé porque o Cegap é uma Coordenação do CARF, e como tal seus atos administrativos, como já dito, gozam de presunção de veracidade; além disso, como as informações constantes do sistema *eprocesso* confirmaram ambas as RM, inexistente qualquer presunção de adulteração dos documentos, não se aplicando ao caso, nem o art. 223 do Código de Civil, tampouco o art. 425 do Novo Código de Processo Civil, como requer a contribuinte.

1.1.3 PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO QUE ADMITIU O RECURSO ESPECIAL

A contribuinte, aduziu, ainda, ser nulo o despacho que admitiu o Recurso Especial, porque o Conselheiro que analisou o recurso e o seu paradigma assim se pronunciou:

Presentes os requisitos de admissibilidade, PROPONHO seja
ADMITIDO o recurso especial.

E na sequência, o Presidente da Câmara admitiu nos seguintes termos:

De acordo. Com fundamento nas razões antes expostas, nos termos dos art.18, III, c/c art.68, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, ADMITO o recurso especial.

Ora, se quem analisou os pressupostos de admissibilidade afirmou que estavam presentes os requisitos, é porque ele também analisou a tempestividade, já que essa faz parte dos requisitos de admissibilidade, como bem enfatizou a contribuinte. Aliás, não só analisou, como concluiu ter sido atendido esse requisito. É prescindível, quando presentes os demais requisitos além da divergência, que os mesmos sejam mencionados um a um.

Assim, quando o Presidente da Câmara, autoridade competente para admitir ou negar seguimento aos recursos especiais, adota as razões de decidir de quem propôs, ele corrobora, inclusive, o entendimento de que estão presentes todos os requisitos de admissibilidade.

Demonstrada, à saciedade, a tempestividade dos Embargos de Declaração da PFN e do Recurso Especial da PFN, rejeito, *in totum*, as preliminares de não conhecimento dos recursos aduzidas pelo contribuinte no que tange à intempestividade dessas peças de defesa. Rejeito, também a arguição de que o despacho de admissibilidade do Recurso Especial é nulo pois, como restou demonstrado, a tempestividade do apelo especial foi analisada e atestada por esse instrumento.

1.1.4 DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

Outra alegação deduzida pela contribuinte em suas contrarrazões diz respeito a possível erro no tocante à admissibilidade do Recurso Especial da PFN.

Afirma a contribuinte que não se caracterizou a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma pela PFN (acórdão nº 105-17.219, de 17/9/2008).

O paradigma trata de caso em que, em 1997, antes da vigência da Lei nº 9.532, de 1997, uma empresa estrangeira, "A" (a Metal Overseas) adquiriu parcela majoritária de outra empresa brasileira "B" (a FICAP S/A).

Em 2001, foi constituída a empresa "C" (a FCP) com a integralização, pela "A" (Metal Overseas), de todas as ações detidas na "B" (FICAP S/A) e, **nesse momento**, "C" (FCP) registra ágio com base em rentabilidade futura da "B" (FICAP S/A). Um mês depois disso, a "B" (FICAP S/A) incorpora sua controladora "C" (FCP) e passa a amortizar o ágio.

O voto condutor do paradigma concluiu que, naquele caso, não houve propriamente ágio em operação de aquisição de participação societária, mas **uma reavaliação da empresa autuada com base em rentabilidade futura dela mesma**, mediante planejamento tributário com utilização de empresa veículo de vida útil efêmera.

O fato de o voto proferido no paradigma ter mencionado que a aquisição da "B" (FICAP) pela "A" (Metal Overseas) ter sido efetuada antes da vigência da Lei nº 9.532/97, em nada prejudica a comparação entre as decisões porque, ao final, **aquela Turma de Julgamento considerou que o questionado ágio teria surgido em 2001**, assim como as amortizações do ágio passaram a ser deduzidas também a partir de 2001. Portanto, no surgimento e, posteriormente, no aproveitamento do ágio, já estavam em vigor as disposições da Lei nº 9.532, de 1997, base legal do artigo 386 do RIR/99, este sim adotado como fundamento legal no "Termo de Constatação" que embasou o lançamento efetuado contra a empresa "B" (FICAP S/A).

Além do art. 386, a auditoria fiscal mencionou, naquele lançamento, os arts. 249, 385, 391 e 426, todos do RIR/99, e todos eles com matriz no Decreto-Lei nº 1.598/77.

No presente caso, a auditoria fiscal também concluiu que houve planejamento tributário para aproveitamento de suposto ágio gerado com base em laudo de rentabilidade não contemporâneo aos fatos, mediante utilização de empresa veículo.

E no lançamento formalizado nos presentes autos, também foram adotados como fundamento legal das exigências, os arts. 249, 385 e 386, todos do RIR/99.

Alega, ainda, a contribuinte, ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma 105-17.219, haja vista que este diria respeito a caso em que o pagamento do ágio não teria sido demonstrado. Contudo, lendo o paradigma constata-se que a situação fática é semelhante à recorrida.

No caso do paradigma, como já relatado, houve uma operação anterior - em 1997 - de aquisição de ações de "B", por "A", sem qualquer laudo de avaliação. Posteriormente, em 2001, providenciou-se laudo de avaliação de "B" com base em rentabilidade futura. Em seguida, "A" integraliza capital em "C" com as ações reavaliadas de "B", sendo o capital de "C" constituído do PL da "B" mais o valor da rentabilidade futura de "B". Na sequência, "B" incorpora "C" e passa a amortizar o ágio.

Fazendo-se uma comparação com o caso recorrido, "A" seria o Santander Hispano, "C" seria o Santander Holding e "B" seria o Banespa.

Na verdade, a confusão da contribuinte em suas contrarrazões reside no fato de que, no julgamento do recurso da contribuinte, no processo do paradigma, a Turma considerou que não seria procedente a alegação da contribuinte de que teria havido efetivo pagamento de ágio em 1997, sendo este um dos argumentos que levou à manutenção do lançamento naquele caso. Observem-se os seguintes trechos da decisão paradigma:

A própria recorrente afirma que o pagamento do ágio ocorreu quando da aquisição pela Metal Overseas pelas ações da Ficap, em 1997 e que teria transferido para a recorrente, o que possibilitou a sua amortização para fins tributários.

Mesmo que, no momento do pagamento do "ágio" alegado já estivesse vigente a Lei 9.532, ainda assim seria necessário que houvesse prévia avaliação da investida, utilizando o critério de rentabilidade futura.

Não foi o que ocorreu. A Metal Overseas efetivamente pagou cerca de US\$ 138.000.000,00 pela quase totalidade das ações da Ficap, em 1997.

As conseqüências dos atos praticados ficam mais evidentes quando observados de um ponto externo ao ambiente da prática daqueles.

O que se pode observar é que em um momento a Metal Overseas adquire as ações da Ficap e não se fala em pagamento de ágio nem existe laudo que embasaria tal figura jurídica.

Quatro anos depois, há o laudo de avaliação da Ficap com base em rentabilidade futura. Logo após, a Metal Overseas, com as ações da Ficap, integraliza o capital da FCP, com as ações da Ficap sendo o capital constituído do PL da Ficap adicionado ao valor da rentabilidade futura da mesma Ficap.

Admitir-se a dedução deste suposto ágio seria admitir que qualquer empresa que tivesse adquirido ações de outra em período anterior A. Lei 9.532, poderia, a qualquer tempo, reavaliar a empresa investida, constituir nova empresa e, ato contínuo, incorporá-la, aproveitando o ágio dela mesmo.

Verificando a situação fática da recorrente antes e depois da incorporação, verificamos que continua submetida ao mesmo controle acionário, tendo apenas feito uma reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesmo e , se aceita a operação, usufruindo de um benefício fiscal previsto apenas quando se, efetivamente, houvesse pagamento de ágio em operação de aquisição ou equivalente.

Assim, como no caso do recorrido, no caso do paradigma tem-se que, da mesma forma que o Santander Hispano, empresa estrangeira, pagou pelas ações do Banespa, a Overseas Metal, empresa também estrangeira, pagou pelas ações da Ficap.

Além disso, em ambos os casos, a Fiscalização considerou que:

- houve transferência de ágio;
- o laudo de avaliação não foi contemporâneo aos fatos das operações originais;
- houve reavaliação do valor das ações após o pagamento pela aquisição original;
- houve criação de empresa veículo com vida útil efêmera;
- o ágio foi artificialmente criado;
- operou-se entre empresas do mesmo grupo econômico - a situação fática antes e depois da incorporação demonstrou que o controle acionário permaneceu o mesmo, implicando em reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesmo; e
- houve indevido abuso de direito e planejamento tributário inoponível ao Fisco.

As situações fáticas, portanto, são semelhantes, assim como os dispositivos legais adotados em ambos os lançamentos também são os mesmos, mas a divergência de conclusões levou à caracterização da divergência jurisprudencial, não havendo qualquer erro no que toca à admissibilidade do Recurso Especial da PFN.

1.1.5 INOVAÇÃO

Como última alegação preliminar de suas contrarrazões, a contribuinte aduz que a PFN inovou em seu Recurso Especial, assinalando que determinados questionamentos das razões recursais seriam manifestamente intempestivos "*uma vez que não foram tratadas em nenhum momento durante o Termo de Verificação Fiscal ("TVF") que subsidiou os presentes lançamentos*".

Aduz a contribuinte, em síntese, que alegações relativas à suposta ausência do encontro do ágio com o investimento que lhe deu origem num mesmo patrimônio e suposto aproveitamento fiscal do ágio em duplicidade, não teriam sido trazidos pela Fiscalização, mas apenas pela PFN em seu Recurso Especial.

No que diz respeito ao aproveitamento do ágio em duplicidade, a contribuinte refere-se, por exemplo, ao seguinte trecho do Recurso Especial:

Pode, ainda, ocorrer algo pior, que seria a amortização do mesmo ágio em dois países, no Brasil e na Espanha.

Com efeito, isso parece ter acontecido no caso concreto, conforme se pode inferir do relatório de interesse do BANCO SANTANDER CENTRAL HISPANO, encaminhado à SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION dos EUA.

Trata-se de documento oficial, disponibilizado na internet, no site ([http://www.wikininvest.com/stock/Banco_Santander_\(SAN-MC\)/Filing/20-F/2005/F5503404](http://www.wikininvest.com/stock/Banco_Santander_(SAN-MC)/Filing/20-F/2005/F5503404))

Consta do documento o seguinte (p. 65)

"The book value of goodwill is stated at cost less accumulated amortization. We amortize goodwill on a straight-line basis over the period in which we estimate the investment would be recovered (maximum 20 years). Nevertheless, if management estimates that the investment may not be recovered during the foreseen period, goodwill is amortized on an accelerated basis, recognizing an impairment loss in that year. In 2002 and 2003, goodwill from our investment in Banespa of €400.6 million and €1,703.8 million, respectively, was amortized on an accelerated basis." (grifos não constantes do original).

Ou seja, o Santander Hispano amortizou, em 2002, 400 milhões de euros, que correspondem ao valor de R\$ 1,492 bilhão amortizado no Banespa, conforme o Termo de Verificação Fiscal (Euro no fim de 2002 = R\$ 3,80)

Contudo, entendo que, se quem maneja o especial acrescenta informações, mas não se afasta da acusação fiscal, esses acréscimos não maculam o recurso. O que não se poderia aceitar seriam fundamentos para defesa da autuação totalmente distintos daqueles trazidos pela Fiscalização; mas não é o que ocorre, pois, como se verifica do Termo de Verificação Fiscal (volume 1 - fls. 187 e seguintes), o próprio agente fiscal questiona a ausência do encontro, num mesmo patrimônio, do ágio com o investimento que lhe deu origem. Observe-se:

Ora, o ágio foi efetivamente pago pela sociedade domiciliada na Espanha, e não por uma domiciliada no Brasil. Portanto, o ativo (ágio) decorrente da aquisição de ações haveria de ser contabilizado na sociedade estrangeira adquirente das ações do Banespa, e não em uma domiciliada no Brasil. As operações societárias desencadeadas após a aquisição das ações do Banespa lastrearam-se nessa suposta transferência do ágio pago pela sociedade espanhola para sociedades domiciliadas no Brasil, porquanto a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio pressupõe que este tenha sido contabilizado em uma sociedade aqui domiciliada.

As condições de dedutibilidade de encargos de amortização de ágio previstas no art. 386 do RIR/99 têm como pressuposto uma

anterior contabilização do custo de aquisição do investimento, nos termos do art. 385 também do RIR/99.

Com relação à alegação de que a PFN inovou quando assinalou que poderia ter havido duplo aproveitamento do ágio, no Brasil e na Espanha, também verifico que essa possibilidade foi aventada pela auditoria fiscal, como se verifica do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (volume 1 - fls. 189/190):

Resta incontestável, portanto, que o previsto no art. 385 do RIR199 não é aplicável ao Santander Central Hispano S.A., porquanto trata-se de sociedade domiciliada no exterior, que como tal não se enquadra no conceito de "contribuinte", na acepção técnica empregada no "caput" do aludido dispositivo (saliente-se que tal sociedade tampouco se enquadra no art. 147, inciso II, do RIR199). A contabilização deste ágio na sociedade adquirente deve se pautar nas regras do país de seu domicílio (Espanha), cuja legislação eventualmente pode, em tese, também conceder benefícios fiscais em decorrência do pagamento acima do valor patrimonial de ações. Trata-se de contabilização em sociedade estrangeira, em relação à qual a legislação brasileira não pode ser impingida. (Sublinhei)

Ademais, o pressuposto para admissibilidade de Recurso Especial previsto no § 3º do art. 67, do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009 (atualmente previsto no § 5º do art. 67 do atual RICARF), que diz respeito ao prequestionamento da matéria não é exigido do Recurso Especial manejado pela PFN, justamente porque, muitas vezes, a PFN somente é chamada a se manifestar nos autos por ocasião da apresentação de Recurso Especial.

Dessa forma, rejeito todas as alegações preliminares deduzidas pela contribuinte contra a admissibilidade do Recurso Especial apresentado pela PFN, do qual, por conseguinte, tomo conhecimento, na matéria relativa ao ágio.

Por oportuno, esclareço que a PFN, em que pese pedir pela manutenção integral da decisão de primeira instância, **não apresentou qualquer divergência no que diz respeito à multa qualificada que, alerta, já foi objeto de apreciação pela Câmara a quo, mesmo havendo exonerado o lançamento.** O único acórdão trazido como paradigma, é o retromencionado, que não diz respeito à lançamento com multa qualificada.

2.1 MÉRITO

A Procuradoria traz para a discussão o tema da amortização de ágio na aquisição, pela Santander Hispano, do controle acionário do Banespa, circunscrevendo o litígio ao segundo acontecimento que envolveu a operação e que se refere à subscrição, pela Santander Hispano, de ações da Santander Holding, com a entrega do investimento no Banespa e sua avaliação pela rentabilidade futura, afirmando que este acontecimento seria desprovido de substância econômica, pois teve por finalidade possibilitar a transferência do ágio para a empresa operacional.

Questiona que o acórdão recorrido assentou entendimento no sentido de que a Santander Hispano teria, concomitantemente adquirido o Banespa e o transferido, juntamente com o ágio pago, à Santander Holding, mas que tal conclusão não teria afastado a acusação

fiscal de que a Santander Hispano não teria cumprido os requisitos previstos no Decreto-Lei nº 1.598/77 e na Lei nº 9.532/97.

A contribuinte, em seu contra-arrazado, assevera que a Santander Holding figurou como legítimo adquirente das ações do Banespa e que foi nessa aquisição que surgiu o ágio gerado com base em laudo de avaliação que demonstrou a rentabilidade futura do Banespa.

Assinalou também que, ainda que se entenda que houve transferência do ágio pago pela empresa espanhola para a brasileira, o fato não afastaria o preenchimento dos requisitos legais para sua amortização e que haveria inequívoca prova material da existência e pagamento do ágio com base em rentabilidade futura.

Para analisar, então, o mérito, faz-se necessário verificar o que disse a autuação e o que diz a defesa.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 173 e seguintes do volume 1, o foco da autuação diz respeito a obrigações tributárias do Banco do Estado de São Paulo S.A, mas como em 2006 tal banco foi incorporado pelo Banco Santander S.A, o auto de infração foi lavrado já em nome do sucessor.

As operações dizem respeito ao Programa Nacional de Desestatização do Banco Central do Brasil, publicado com a finalidade de alienar ações do Banco do Estado de São Paulo S.A, por leilão, em 20 de novembro de 2000.

Assim, em 20/11/2000, o Banco Santander Central Hispano, instituição financeira constituída de acordo com as leis da Espanha, com sede em Santander, Espanha, arrematou em leilão, 97,208% das ações do Banespa e pagou por essa aquisição o montante de R\$ 7.050.000.000,00. Nesse montante estavam incluídos o valor patrimonial das ações e o ágio pago sobre o valor patrimonial.

Menos de um mês antes disso, em 25/10/2000, já havia sido providenciada a constituição da empresa Santander Holding, no Brasil, com o capital social de R\$ 1.000,00, integralizados pelo Banco Santander Brasil e por um sócio pessoa física.

Em 29/05/2001, portanto, logo após a aquisição do controle acionário do Banespa, se deu a Primeira Alteração do Contrato Social da Santander Holding Ltda, por meio da qual houve um aumento de capital social da Santander Holding, que passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 9.574.901.000,00, mediante a criação de novas ações integralizadas pelo Banco Santander Central Hispano S.A. (com sede na Espanha), com a conferência de ações do Banespa.

Dessa forma, o valor capitalizado pela Santander Hispano (Empresa Espanhola) na Santander Holding (Empresa Brasileira) por meio de integralização das ações do Banespa foi de R\$ 9.574.900.000,00 (mediante Laudo de Avaliação da KPMG), no qual estavam computados o valor do investimento de R\$ 2.112.832.369,93 e um ágio de R\$ 7.462.067.630,07, que foi objeto da amortização ora discutida (concluiu a Fiscalização que o ágio inicialmente pago pela sociedade espanhola sofreu reavaliação quando foi internalizado no Brasil).

No dia seguinte, ou seja, em 30/05/2001, o Santander Hispano transfere as quotas de sua propriedade na Santander Holding, representada pelas ações do Banespa, para a Meridional Holding, que passou a deter a maior parte da Santander Holding.

Na sequência, em 29/06/2001, o Banco Santander S.A incorporou a Meridional Holding e também recebeu as quotas que o Banco Santander Brasil detinha da Santander Holding, passando, assim, o Banco Santander S.A, a deter a totalidade do Santander Holding.

Em seguida, em 12/07/2001, o Banespa incorpora sua controladora Santander Holding e começa a amortizar o ágio.

De acordo com a Fiscalização, é fato incontroverso o pagamento do ágio pela empresa espanhola; contudo, ela destaca que a carteira de clientes e a capilaridade de que o Banespa dispunha certamente influenciaram no valor do ágio que fora pago, de forma que entende que o ágio foi pago em razão do fundo de comércio, o que seria enquadrado na alínea “c” do § 2º, do art. 20 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972, e não na alínea “b”, e portanto, não sujeita a amortização.

Em razão da diferença entre o ágio pago pela empresa espanhola e aquele contabilizado na Santander Holding com a integralização das ações do Banespa, alega ainda a Fiscalização que, ainda que fosse possível admitir a amortização de um ágio pago no exterior, ter-se-ia que adicionar ao lucro líquido a diferença entre o ágio internalizado e o efetivamente pago.

A autuada, em sua impugnação (fls. 324 e seguintes – volume 2) acrescenta à sequência de eventos sucessórios trazidos pela Fiscalização, o fato de em 6/4/2001 o Santander Hispano ter adquirido a quase totalidade das ações do Banespa por meio da Oferta Pública de Ações – OPA e que em 30/6/2001 houve a constituição de uma provisão no balanço da Santander Holding para proteção dos acionistas minoritários do Banespa, em razão de exigência da CVM e do Bacen; além disso, já de início refuta o intuito doloso, consignando que todas as operações societárias foram registradas contabilmente, levadas ao conhecimento de todos os órgãos competentes, e que os propósitos negociais - a compra do Banespa - sempre foram evidenciados e declarados.

Afirma a autuada que não houve a “internalização” do ágio e que a Santander Holding não foi constituída com único fim de obter benefícios fiscais, mas, sim, para tornar viável a aquisição das ações do Banespa, por meio de leilão público, sem que fosse “deflagrado” o valor do lance, o que impediria, certamente, o êxito na arrematação. Acrescenta que todas as operações que foram realizadas possibilitaram ao grupo Santander concorrer em situação de igualdade e neutralidade fiscal com os demais concorrentes nacionais, *“já que estes, em qualquer hipótese, usufruíam dos benefícios fiscais decorrentes do pagamento do ágio”*.

Quando tratou da natureza do ágio (fl. 400 e seguintes do volume 2), a contribuinte não rebateu a acusação fiscal de que o correto fundamento do ágio deveria ser o fundo de comércio. Aduz apenas que as ações da controlada foram adquiridas com ágio apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros.

Ao abordar o “benefício fiscal”, a contribuinte afirma que no caso da dedutibilidade do ágio gerado na aquisição de sociedades, que tal “benefício” teve como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, especialmente quando se tratavam de estatais em processos de privatização. E que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, o Banespa não era uma empresa deficitária.

No tocante à constituição da Santander Holding, esclarece que como o capital inicial de uma instituição financeira precisa ser integralizado exclusivamente em moeda corrente nacional, e o aumento de capital só pode ocorrer também em moeda corrente ou por incorporação de reservas ou reavaliação das parcelas dos bens do ativo imobilizado, não havia como aumentar capital diretamente em uma instituição financeira do grupo mediante integralização das ações adquiridas do Banespa.

Assim, foi constituída a Santander Holding, que é uma sociedade não financeira, com subscrição das ações do Banespa, aumentando seu capital social.

A justificativa para a incorporação do Banespa foi a simplificação das estruturas societárias do grupo Santander no Brasil, a integração das atividades bancárias e obtenção das sinergias para a implementação de seu planejamento estratégico. Afirma, todavia, que essa incorporação somente seria possível com a prévia integralização das quotas da Santander Holding na Meridional Holding. E acrescenta: “*Obviamente, o componente fiscal era consequência lógica da referida estratégia econômica*”.

Acrescenta que as empresas do grupo Santander em atividade no Brasil, à época do leilão, não possuíam grande estrutura patrimonial, se comparada aos demais bancos aqui existentes, de forma que “*não havia outra forma jurídica possível para viabilizar essa operação (aquisição do Banespa em condições de sigilo de preço e com o aproveitamento do benefício fiscal do ágio)*”.

A partir do confronto desses argumentos é possível constatar que as operações em si são fatos incontroversos e, repiso: **a Fiscalização não questiona o ágio pago pela Santander Central Hispano S.A.** A autuação diz respeito ao que sucede a essa aquisição até chegar na dedução da despesa de amortização do ágio.

E nesse sentido, é de se entender que não era possível a dedução, quer seja em razão do laudo que o lastreia, quer seja porque na incorporação em comento a pessoa jurídica que contabilizou o ágio, no caso a Santander Holding, não arcou com o ônus desse ágio, quer seja porque houve reavaliação de ativos.

No que diz respeito ao laudo, a Fiscalização questionou o fundamento e a contribuinte não rebateu esse fundamento. Com efeito, desprezar todo o valor do fundo de comércio não seria razoável.

Assim, é de se concordar com a Fiscalização que a compra pela Santander Hispano das ações do Banespa decorreu do valor da marca “Banespa”, sua capilaridade e notoriedade em todo o Brasil, pois de fato a clientela do Banespa constituía um ativo de grande valor para quem estava adquirindo. A Fiscalização ainda destaca que esse fundo de comércio tanto teve relevo, que somente em 2006, ou seja, 5 anos após a aquisição das ações do Banespa, é que houve a sua incorporação pelo Banco Santander S.A., o que vem a corroborar que o fundo de comércio do Banespa seria a justificativa maior para o grupo ter pago o ágio e

que a classificação como rentabilidade futura decorre do intento de aproveitar o benefício da amortização.

Além disso, o ágio pago pela empresa espanhola por ocasião do leilão foi de R\$ 7.050.000.000,00. Porém, o montante capitalizado na empresa brasileira foi contabilizado no valor de R\$ 9.574.900.000,00. Ou seja, foi feita uma transferência de ágio e também uma reavaliação de ativos intragrupo econômico (de Santander Central Hispano S. A para Santander Holding Ltda). Esse montante de R\$ 9.574.900.000,00 foi contabilizado em R\$ 2.112.832.369,93 a título de valor de investimento e R\$ 7.462.067.630,07 a título de ágio e foi esse ágio (e não o pago no exterior) que foi amortizado e está sendo agora objeto de discussão.

Ainda há a situação de um laudo decorrente de uma operação entre partes de um mesmo grupo econômico, pois o laudo surge para justificar o ágio contabilizado na Santander Holding por ocasião da integralização de ações no seu capital, conferido pela Santander Hispano. Ou seja, o laudo de avaliação da KPMG, que avaliou o ágio em R\$ 7.462.067.630,07, é posterior ao momento do efetivo pagamento do ágio pela empresa espanhola, e faz uma avaliação de rentabilidade de exercícios futuros para uma aquisição dentro do mesmo grupo econômico.

No entanto, tudo o que foi dito até agora torna-se irrelevante para o deslinde dessa questão porque o argumento principal e exclusivamente determinante para a glosa da despesa de amortização do ágio diz respeito ao fato de que o ágio foi efetivamente pago pela empresa espanhol, de onde se conclui que a dedução não tem amparo legal à luz do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, cuja letra pressupõe **que quem adquire efetivamente o investimento e tenha arcado com esse ônus, possa deduzir**, senão vejamos:

Lei nº 9.532, de 1997

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida com ágio ou deságio**, apurado segundo o disposto no [art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#): (Negritei)*

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)

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

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

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

Ora, qual o custo do investimento para a Santander Holding? Certamente, nenhum! Como se pode permitir que alguém que não tenha arcado com um investimento possa gerar uma despesa dessa natureza? Certamente essa não foi a intenção do legislador.

A contribuinte justifica que a transferência das ações da Santander Hispano S.A para uma holding não financeira deveu-se ao fato de que não seria possível integralizar capital de instituição financeira em razão da própria legislação brasileira das instituições financeiras; contudo, essa justificativa não tem o condão de alterar os contornos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Ou seja, ela poderia transferir, mas não amortizar aqui no Brasil.

Da mesma forma, não é o fato de terem sido adquiridas as ações do Banespa, em um processo de desestatização, por meio de um leilão público, que irá permitir tal dedutibilidade. Aliás, a exposição de motivos do projeto de lei convertido na Lei nº 9.532, de 1997, quando cita que *com as normas, a prática de algumas empresas de adquirir outras para gerar ganhos de natureza tributária com incorporações não deixará de existir, mas será mitigada, de modo a se deixar as aquisições restritas a casos reais*, deve levar à interpretação, justamente, de que o legislador quis alcançar os casos reais, quais sejam, aqueles em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual esta que absorveu detenha participação societária adquirida com ágio.

Aqui não estamos diante de um caso de uma empresa que detinha participação societária adquirida com ágio. Houve todo um planejamento, reconhecido pela empresa fiscalizada, realizado com o duplo intuito: adquirir o Banespa e aproveitar o benefício fiscal da amortização do ágio.

O fato de ter sido necessário ao grupo Santander ter realizado suas operações do modo que o fez, porque de outra forma a aquisição das ações não seria viável do ponto de vista econômico, porque não poderia dar conhecimento ao mercado do seu lance, porque não teria isonomia com as empresas brasileiras, porque não tinha patrimônio no Brasil para fazer face a essa aquisição, enfim, esses esclarecimentos estão demonstrados, mas não servem para enquadrar a hipótese aos artigos da lei de forma a permitir tal dedução.

A dedução deve ter sido feita, como sugeriu a Fiscalização e afirmou a Procuradoria, pela pessoa jurídica estrangeira, que foi quem de fato arcou com o ônus do ágio. No Brasil, essa transferência para amortizar novamente o ágio pago no exterior não encontra amparo legal.

Isso porque as normas de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, combinadas com as do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 pressupõem dois eventos.

O primeiro evento é o de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora. O ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o (art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, na redação da época dos fatos, e art. 426 do RIR/1999). E o investimento deixa de existir na investidora, com a baixa do investimento alienado, ocorrendo uma "separação" entre investidora e investida.

O segundo evento é o de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa. A partir da edição da Medida Provisória nº 1.607, de 1997, convertida na Lei nº 9.532, de 1997, tal situação passou a ser regrada pelos dispositivos ali existentes (arts. 7º e 8º na Lei nº 9.532, de 1997). Com a absorção da investida pela investidora (ou vice-versa) ali prevista, ocorre o "encontro" entre investida e investidora (confusão patrimonial) e a conseqüente extinção do investimento. Nessa situação, os dispositivos em questão estabelecem permissivo legal de o ágio contabilizado ser amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

Os referidos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Esse dispositivo do RIR/1999 guarda forte relação com o artigo que lhe antecede, o qual, reproduzindo as disposições do art. 20 do já citado Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, estabelece as regras de contabilização do ágio. Transcrevem-se, pois, os arts. 385 e 386 do RIR/1999:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Portanto, das disposições dos artigos transcritos tem-se que a confusão patrimonial entre investidora e investida se revela como fato condicionante para que a amortização do ágio pago na aquisição do investimento se torne possível por ocasião de incorporação, cisão ou fusão. A lógica que permeia esta condição reside no fato de que é a extinção do investimento que enseja o aproveitamento do ágio, e nos casos de incorporação, cisão ou fusão, a extinção do investimento somente ocorre quando os patrimônios da investidora e da investida se encontram (ou se confundem).

Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não foi aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesa com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL. Nessa linha tem sido a jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF, conforme acórdãos 9101-002.213, 9101-002.312, 9101-002.419, 9101-002.428, 9101-002.470, 9101-002.480.

Em face do exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento para restabelecer a autuação, porém sem a multa qualificada, consequentemente tendo sido alcançado pela decadência o lançamento relativo ao AC 2002.

Saliento que o recurso da contribuinte já havia sido julgado na sessão de 7 de abril de 2016, e para o qual, o colegiado negou provimento por unanimidade de votos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de maio de 2017, a 1ª Turma desta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN”) e por **BANCO SANTANDER SA** (doravante “contribuinte”), em face do acórdão n. 1402-00.802.

Em relação ao recurso especial da PFN, a matéria em discussão diz respeito à glosa de despesas com amortização de ágio, em que há investimento, com efetivo pagamento de sobrepreço, realizado por empresa estrangeira em empresa estatal brasileira. O decisão recorrida transcreve o seguinte relato dos fatos:

“Conforme o Termo de Verificação de Fiscal de fls.172/204, em fiscalização empreendida junto A. empresa acima identificada, referente aos anos-calendário de 2002 a 2004, o autuante verificou em síntese que:

1. Tendo em vista o número e a similaridade dos nomes das empresas a seguir tratadas, cabe inicialmente relacioná-las abaixo:

1.1. Banco Santander Central Hispano S/A (SANTANDER HISPANO), instituição financeira constituída de acordo com as leis da Espanha, com sede em Santander, Espanha;

1.2. Banco do Estado de São Paulo S/A (BANESPA), CNPJ no 61.411.633/0001-87;

1.3. Banco Santander S/A (SANTANDER S/A), CNPJ nº 90.400.888/0001-42;

1.4. Banco Santander Brasil S/A (SANTANDER BRASIL S/A), CNPJ nº 61.472.676/0001-72;

1.5. Santander Holding Ltda. (SANTANDER HOLDING), CNPJ nº 04.154.302/0001-75;

1.6. Meridional Holding Ltda. (MERIDIONAL HOLDING), CNPJ nº 03.116.561/0001-49.

2. Inicialmente cabe apresentar um histórico das operações comerciais e societárias que foram objeto da presente ação fiscal:

2.1. Em 04/10/2000, foi publicado o edital do Programa Nacional de Desestatização n. 03/2000, do BACEN, com a finalidade de alienar as ações do BANESPA por leilão em 20/11/2000 (fls.19/30).

2.2. Em 25/10/2000, foi constituída a SANTANDER HOLDING, com capital de R\$1.000,00, dividido em 1000 quotas, sendo os quotistas: (i) SANTANDER BRASIL S/A, com 999 quotas e (ii) AURÉLIO VELO VALLEJO, espanhol, CPF nº 215.139.658-40, com urna quota. A referida sociedade tinha como objeto social a participação e administração de bens próprios ou de terceiros, participação em outras sociedades, qualquer que fosse o respectivo objeto social, na qualidade de sócia minoritária ou controladora (fls.34/39).

2.3. Em 20/11/2000, o SANTANDER HISPANO, instituição financeira constituída de acordo com as leis da Espanha, com sede em Santander, Espanha, Paseo de Pareda n. 9 a 12, arrematou, em leilão, ações do BANESPA por R\$7.050.000.000,00, cuja liquidação financeira deu-se em 27.11.2000 (fls. 31).

2.4. Em 29/05/2001, foi efetuada a Primeira Alteração do Contrato Social da SANTANDER HOLDING (fls.40/43), tendo sido aumentado seu capital social de R\$1.000,00 para R\$9.574.901.000,00, mediante a criação 9.574.900.000

novas quotas, todas subscritas e integralizadas pelo quotista então admitido, SANTANDER HISPANO, mediante a conferência à sociedade de ações representativas do capital social do BANESPA, cujo valor atribuído foi de R\$9.574.900.000,00, equivalente ao montante investido pelo subscritor na aquisição das ações de emissão do BANESPA então contribuídas. O valor atribuído às ações de emissão do BANESPA para fins de sua contribuição ao capital social foi fundamentado em laudo de avaliação elaborado pela empresa KPMG CORPORATE FINANCE, CNPJ nº48.883.938/0001-23. Ademais, o quotista AURÉLIO VELLO VALEJO transferiu sua única quota da SANTANDER HOLDING para o SANTANDER BRASIL S/A, pelo valor de R\$1,00, retirando-se, assim, da sociedade.

2.4.1. Informa a Fiscalização que o valor em questão incluía um ágio de R\$7.462.067.630,07 e um patrimônio líquido de R\$2.173.519.280,48 (fls.78).

2.5. Em 30/05/2001, o SANTANDER HISPANO transferiu, conforme a Segunda Alteração do Contrato Social da SANTANDER HOLDING (fls.44/50), as quotas de sua propriedade, representadas pelas ações do BANESPA, no valor de R\$9.574.900.000,00, para a MERIDIONAL HOLDING.

2.6. Em 29/06/2001, o SANTANDER S/A incorporou a MERIDIONAL HOLDING (fls.52), assumindo todos os seus direitos e obrigações, principalmente as quotas de titularidade desta última, no valor de R\$9.574.900.000,00.

2.7. Conforme a Terceira Alteração do Contrato Social da SANTANDER HOLDING (fls.51/55), o SANTANDER BRASIL S/A transferiu as 1.000 quotas de sua propriedade ao SANTANDER S/A, que passou a ser detentor da totalidade das quotas da SANTANDER HOLDING (fls.51/55).

2.7. Em 12/07/2001, o BANESPA incorporou sua controladora, a SANTANDER HOLDING (fls.56/60), iniciando a amortização do ágio, que ocorreu por meio da amortização dos seguintes valores: (i) R\$1.492.413.525,96, no ano-calendário de 2002; (ii) R\$895.942.350,64, no ano-calendário de 2003; e (iii) R\$1.426.929.732,13, no ano-calendário de 2004.

3. A análise dos fatos conduz A. conclusão de que o BANESPA não preencheu as condições impostas pelo legislador para deduzir os encargos de amortização do ágio em comento, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme o disposto nos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, no art.20, do Decreto-lei n. 1.598/77, que se encontram reproduzidos nos artigos 385 e 386, do RIR/99.

4. A Fiscalização não questiona a existência do ágio pago pelo SANTANDER HISPANO pelas ações do BANESPA.

(...)"

O acórdão *a quo* deu provimento ao recurso do contribuinte, para cancelar o auto de infração e imposição de multa (doravante "AIIM"), como se observa de sua ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se

pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada. **DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE**

AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E CSLL. Desqualificada a multa de ofício, a luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestado em recurso repetitivo, havendo antecipação do pagamento dos tributos, o transcurso do prazo decadencial ocorrerá em 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com

fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS

7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO - INOCORRÊNCIA.

No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, 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. Preliminar de Preclusão Rejeitada. Preliminar de Decadência Acolhida.

Recurso Provido no Mérito.

No julgamento do recurso especial interposto pela PFN, por voto de qualidade, o Colegiado decidiu reformar o acórdão recorrido e dar-lhe parcial provimento.

Nesta declaração de voto, permissa vênua, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo não provimento do recurso especial interposto pela PFN quanto à matéria do

ágio, por compreender que a cobrança tributária em questão ofende as normas que tutelam a matéria, em especial aquelas que decorrem do art. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97.

A Lei n. 9.532/97 estabeleceu uma *fórmula operacional básica*, segundo a qual, por meio de determinados atos societários, deverá haver a reunião do *acervo patrimonial cuja rentabilidade futura justificou o ágio* com o *acervo patrimonial em que se localiza o investimento realizado com o respectivo ágio*: receitas e despesas devem ser emparelhadas, com “a realização” do investimento, mediante operação que integre, numa mesma entidade, a investidora e o acervo objeto do investimento”³.

Se algum “benefício” foi pretendido em 1997 pelo legislador ordinário, este consistiu no estabelecimento de ambiente de **segurança jurídica** para a realização de aquisições de empresas públicas e privadas brasileiras. Em franco plano econômico de desestatização aclamado pelo governo, seguido de período de intenso movimento econômico e investimentos em empresas privadas brasileiras (“M&A”), seria relevante aos investidores ter ambiente jurídico seguro, com uma objetiva *fórmula operacional básica* a ser seguida. A questão foi solucionada com a edição da “opção fiscal” ora em discussão.

Ao elaborar-se essa fórmula para a fruição da opção fiscal, o emparelhamento das receitas (da empresa investida) com as despesas da amortização do ágio (apurados pela empresa investidora) surgiu questão técnica a ser solucionada. O legislador, então, requereu que o patrimônio da empresa investida encontrasse a entidade detentora do ágio, por quaisquer dos meios de absorção societária existentes.

Uma das questões fundamentais para o legislador é que os próprios lucros da empresa brasileira adquirida, cuja lucratividade futura tenham justificado a sua aquisição com sobrepreço, suportem a dedutibilidade em questão. Isso justifica porque restou indiferente ao legislador se a empresa investida incorpore a investidora ou vice-versa, importando apenas que o grupo empresarial tenha êxito em unir, em um único acervo patrimonial, os lucros sujeitos à tributação e o ágio a ser amortizado.

Para a solução do presente caso, é preciso saber se o fato do BANESPA ter sido adquirido pela empresa espanhola SANTANDER HISPANO, com substancial sobrepreço efetivamente pago e justificado em laudo de auditoria independente por expectativa de lucratividade futura, deve ser *a priori* excluído da hipótese de incidência da Lei n. 9.532/97.

Ocorre que, no ordenamento jurídico brasileiro, não há permissão para que se atribua, *a priori*, tratamento mais severo ao estrangeiro em relação aos nacionais. Pelo contrário, a Constituição Federal garante aos nacionais e aos estrangeiros as mesmas garantias (art. 3º, IV, art. 5º, caput, art. 150, II).

Certamente pode o legislador, inclusive a fim de intervir na economia e proteger os interesses nacionais, atribuir tratamento tributário diferenciado a produtos, serviços ou investimento estrangeiros, seja para atribuindo-lhe benesses ou tratamento mais severo. Contudo, para tanto, é necessário **decisão expressa do legislador competente**, com critério de distinção condizente com os princípios constitucionais de regência.

³ AMARO, Luciano. Amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura, *in* Direito, Economia e Política: Ives Gandra, 80 anos do humanista. São Paulo : Ed. IASP, 2015, p. 715.

O legislador discriminou o investimento estrangeiro, negando-lhe a possibilidade de amortizar, em face dos lucros futuros da empresa brasileira adquirida, o sobrepreço efetivamente incorrido para a aquisição de seu investimento?

Parece ser público e notório que a resposta à questão é enfaticamente negativa, figurando o Programa Nacional de Desestatização (Lei n. 9.491/97) como marco para atração de capital privado, nacional e especialmente internacional.

O legislador não atribuiu ao estrangeiro condição mais ou menos favorecida em relação ao capital brasileiro para a aquisição de investimentos com ágio. Atribuiu-se tratamento igual, sem qualquer cláusula discriminatória.

A ausência de restrições encontra coerente justificativa na franca e declarada intenção do Governo brasileiro de atração do capital estrangeiro. De fato, o capital privado nacional dificilmente conseguiria fazer frente à dimensão das empresas públicas e de economia mista alienadas com enorme sobrepreço, o que se mostrou verdadeiro com a presença de uma série de empresas estrangeiras no mercado brasileiro a partir do fim da década de 1990.

Como é possível observar, o presente caso envolve a ocorrência de operação desejada pelo legislador tributário competente, em linha com o então plano do Governo: a atração de investidores estrangeiros (SANTANDER, Espanha) dispostos a adquirir, com elevado sobrepreço, participação relevante em empresas nacionais (BANESPA). A Lei n. 9.532/97 certamente inclui os investidores internacionais em sua hipótese de incidência.

Ausente a discriminação do investimento estrangeiro, surge como exigência para a concretização da norma prescrita pela Lei n. 9.532/97 a utilização de empresa brasileira como veículo do investimento relacionado à empresa brasileira com expectativa de lucratividade futura. Afinal, exigiu o legislador, para a fruição da opção fiscal, a união em um único acervo patrimonial os lucros sujeitos à tributação e o ágio a ser amortizado.

Muitas outras operações podem ser realizadas no ínterim entre a aquisição de investimento com ágio e a absorção desta pela empresa investidora (ou vice-versa), o que exige que se compreenda qual a relevância tributária de tais operações *intermediárias, periféricas, adjacentes*. Em especial, a tese sustentada pela PFN exige que este Tribunal adote uma das seguintes interpretações:

1ª) As reorganizações societárias que não ocasionem o encontro da entidade investida e da que detém o investimento são indiferentes e neutras para fins fiscais: por esta, não há ampliação ou redução de qualquer direito à amortização de ágio por parte do contribuinte e nem o Estado amplia ou reduz a sua esfera de direitos em relação à amortização de tais despesas;

2ª) As reorganizações societárias em questão fazem com que pereça o direito à amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura, ainda que este tenha sido legitimamente apurado: por esta, há restrição ao direito do contribuinte à amortização de despesas com ágio, com a consequente ampliação da participação do Estado no patrimônio privado.

Compreendo que essas operações societárias periféricas, que não possibilitam o encontro dos acervos patrimoniais da investidora e da investida, são indiferentes e neutras para fins de amortização fiscal do ágio.

Salvo hipótese de fraude, a utilização de “empresa-veículo” não gera qualquer efeito tributário, isto é, não altera o potencial de amortização deste em caso de posterior operação de fusão, incorporação ou cisão que ocasione o encontro patrimonial requerido pelo legislador. **Por isso é correto afirmar que tais operações são neutras, não alterando a esfera de direitos dos contribuintes ou do fisco no que concerne a efetiva amortização do ágio.**

A Lei n. 9.532/97 não veda, expressa ou implicitamente, a prática de tais operações intermediárias, que são indiferentes ao legislador, gozando daquilo que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁴ classifica de “*permissão fraca*”. Ensina o Professor que:

“Permissões, no entanto, não resultam apenas de um preceito expresso, mas também da ausência de norma, do que decorre a chamada liberdade negativa. A permissão por ausência de norma (livre por não estar proibido nem ser obrigado) chama-se *permissão fraca*. Já a permissão que resulta da norma se chama *permissão forte*, que aponta para a liberdade no sentido positivo.”

De fato, não há disposição expressa na Lei n. 9.532/97 que vede expressamente a realização de reorganizações societárias periféricas e intermediárias ao evento de absorção eleito para ensejar a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura, a exemplo da constituição de empresa-veículo. O que há é uma tese sobre uma “interpretação” da Lei n. 9.532/97, pela qual a PFN sustenta a perda da possibilidade de amortização do ágio em face de reorganizações societárias com empresas-veículo.

Não se pode jamais perder de vista que, na *receita procedimental básica* prescrita pelo legislador para que o contribuinte opte (*economia de opção*) pela amortização fiscal do ágio em aquisição oneroso de investimento, a chamada *empresa veículo* funciona como instrumento para o emparelhamento das receitas (da empresa investida) com as despesas da amortização do ágio (apurados pela empresa investidora), o que, afinal, pressupõe alguma forma de “*push down accounting*”. Daí a assertiva de VICTOR BORGES POLIZELLI⁵: “Enfatiza-se: a ‘empresa veículo’ foi legalmente criada pela Lei n. 9.532/1997 como condição para o carregamento do ágio para baixo, para a empresa investida”.

Além de não encontrar fundamento no texto legal, a vedação à adoção das estruturas societárias em questão contraria as liberdades econômicas.

É premissa inafastável que a atividade arrecadatória do Estado deve observar todo o repertório de direitos assegurados às pessoas físicas e jurídicas, o que evidentemente inclui as *liberdades econômicas*. Desrespeitado esse limite, a tributação perde legitimidade. E, no Brasil, a ordem econômica é amparada por normas constitucionais geralmente suscitadas para fundamentar o direito do contribuinte à auto-organização de suas atividades sem a interferência do fisco: *a garantia à livre iniciativa e à livre concorrência*.

A *livre iniciativa* foi erigida como fundamento da ordem econômica pelo *caput* do art. 170 da Constituição Federal⁶. Como observa EROS ROBERTO GRAU⁷, a livre

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou da *trava* de 30%, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 10, n. 60. Belo Horizonte, 2012.

⁵ POLIZELLI, Victor Borges. Caso ALE Combustíveis: distinção entre ágio com fundamento em “fundo de comércio” ou “rentabilidade futura” e a utilização de empresa veículo e propósito negocial, in Planejamento Tributário: Análise de Casos, volume 2 (Coord.: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e). São Paulo : MP Editora, 2014, p. 157-8.

⁶ BRASIL, CF/88, Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade;

iniciativa assume uma dupla feição, protegendo ao capital e ao trabalho. Trata-se de mandamento para que o Estado atue de forma *negativa*, no sentido de não interferir na expansão da criatividade do indivíduo e, ainda, *positiva*, de atuação para a valorização do *trabalho humano*.

A *autonomia privada* decorre do *princípio da livre iniciativa*, atribuindo aos particulares o direito à *liberdade contratual*, isto é, de livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como de eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação).⁸ Garante-se, por esse princípio, a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação⁹.

A *liberdade contratual*, que garante ao particular a faculdade de *contratar ou não contratar*, de escolher *como* e com *quem* estabelecer uma relação contratual e, por óbvio, de decidir qual o conteúdo dos contratos, decorre da *autonomia privada*.¹⁰ TULIO ROSEMBUJ¹¹ observa que a *liberdade da empresa* não se esgota no exercício da *liberdade contratual*, no exercício do *direito de propriedade* ou na atividade de produção de bens de terceiros no mercado livre: trata-se da garantia de se poder combinar fatores de produção e de utilizar de riqueza para produzir nova riqueza.

Já o *princípio da livre concorrência* pode ser compreendido como garantia de oportunidades iguais a todos os agentes do mercado, de tal forma que o particular possui a faculdade de conquistar a clientela por seus próprios méritos e na expectativa de que sejam premiados os eficientes e excluídos os ineficientes, embora seja vedada a detenção do mercado e a prática de concorrência desleal. A *livre concorrência* tem como pressuposto a *livre iniciativa* e induz à distribuição de recursos a preços mais baixos ao consumidor. Não se exige, contudo, identidade de condições entre os partícipes do mercado, que, respeitados os limites prescritos pelo Direito econômico, podem se valer de todas as suas forças para conquistar a clientela¹².

IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

⁷ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007, p. 212-213. Conforme o autor: “não pode ser reduzida, meramente, à feição que assume como liberdade econômica, empresarial (isto é, da empresa, expressão do dinamismo dos bens de produção); pela mesma razão não se pode nela, livre iniciativa, visualizar tão-somente, apenas, uma afirmação do capitalismo”.

⁸ Cf. BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-240. No mesmo sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 567.

⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

¹⁰ Tais figuras, inclusive, podem inclusive com vir a confundir-se. Conforme BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-227.

¹¹ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 57.

¹² Cf. GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007, p. 210.

Note-se que nenhuma dessas liberdades é absoluta. As *liberdades econômicas*, segundo EROS GRAU¹³, nem mesmo em sua formulação original (*Édito de Turgot, de 1776*) pretendiam a omissão total do Estado. Em trabalho publicado em 1969, LUIGI FERRI¹⁴ já apontava que: “*El problema de la autonomia es ante de todo um problema de limites, y de limites que son siempre el reflejo de normas jurídicas, a falta de las cuales el mismo problema no podría siquiera plantearse a menos que se quiera identificar la autonomía com la libertad natural o moral del hombre*”.

O que se coloca em questão é a necessidade de *manifestação expressa e clara do legislador* para a restrição de tal liberdade ou, ao menos, a existência de razoabilidade na interpretação conduzida pela administração fiscal que conduza à tal restrição. Afinal, como ensina TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹⁵, a “intervenção que possa afetar a liberdade deve, antes de tudo, estar pautada por regras claras e públicas, que permitam ao indivíduo planejar seu curso de vida, ciente das consequências jurídicas de seus atos.” **Resta evidenciado, então, que, a ausência de decisão clara do agente competente (Poder Legislativo) é realmente fator suficiente para rejeitar-se restrição à liberdade de auto-organização consubstanciada na penalização de operações societárias intermediárias, como é o caso da constituição de empresas-veículo.**

Uma operação realizada por determinado particular, que trilha um caminho aberto por lei que prescreve *opções fiscais*, encontra-se legitimada imediatamente pelo legislador ordinário. Nesse caso, é impróprio inquirir do particular qualquer outra justificativa, sob pena de subjugar-se a competência do Poder Legislativo.

Se o legislador outorgou uma *economia de opção* às empresas que adquiram investimento em controladas ou coligadas com ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, prescrevendo uma *fórmula operacional básica* para a implementação dessa *opção fiscal*, então aqueles que estiverem dispostos a implementar uma incorporação, fusão ou cisão (absorção patrimonial) estarão suficientemente legitimados pelo agente competente (Poder Legislativo) a fazê-lo ainda que exclusivamente para a implementação dessa condição.

Se por qualquer *motivo* determinada empresa (investidora), que tenha adquirido investimento relevante em outra pessoa jurídica (investida) com sobrepreço fundado em expectativa de rentabilidade futura, restar impossibilitada ou encontrar obstáculos para absorver o patrimônio da empresa investida (ou vice-versa), poderá, ainda que imbuída única e exclusivamente no propósito de se valer da *economia de opção* e aproveitar a amortização fiscal do ágio, realizar as reestruturações societárias necessárias para desobstruir o seu caminho. Se a constituição de uma outra pessoa jurídica regularmente constituída para lhe transferir o investimento for a solução, a operação estará suficientemente justificada pelo propósito de viabilizar a *fórmula operacional básica* prescrita pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, não lhe sendo exigida a demonstração de qualquer outro propósito extratributário. Não há, nessa hipótese, qualquer óbice no Direito privado ou no Direito tributária para a realização da referida reestruturação societária e transferência do investimento com ágio.

É incontroverso o efetivo fluxo financeiro na aquisição de investimento no BANESPA, com pagamento do sobrepreço requerido pelo Estado de São Paulo (ágio). Não há

¹³ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007, p. 203.

¹⁴ FERRI, Luigi. La autonomía privada. Madrid : Editora Revista de Derecho Privado, 1969, p. 4-5.

¹⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

dúvida que o ágio foi incorrido em operação com terceiro independente, mediante leilão público.

Embora a legislação aplicável à época dos fatos apenas requeresse “demonstração” das razões que levaram o adquirente a suportar o ágio, o contribuinte, no caso concreto, foi diligente e contratou empresa de auditoria independente. No caso, o sobrepreço incorrido na operação de aquisição do BANESPA foi justificado por laudo elaborado por empresa de auditoria independente com fundamento na expectativa de rentabilidade futura.

Não se pode refutar o referido laudo pelo argumento genérico de que ao menos parte do sobrepreço pago deva encontrar outro fundamento, como fundo de comércio. Para tanto, seria necessário à autoridade fiscal demonstrar equívocos grosseiros nos critérios de avaliação, qual seria a avaliação correta, bem como que tais equívocos seriam de fato propositais, pois esconderiam o que realmente justificou o pagamento do ágio.

Por sua vez, é incontroverso que houve desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial da investida e ágio ou deságio incorrido pelo MEP.

Houve a absorção da pessoa jurídica com expectativa de rentabilidade futura (empresa investida) pela pessoa jurídica que registrou o ágio (empresa investidora), ou vice-versa (incorporação reversa): a incorporação da SANTANDER HOLDING (investidora) pela BANESPA (investida) possibilitou o encontro requerido pelo legislador. Dessa forma, a amortização do ágio deve se processou contra os lucros da empresa investida, na proporção de até 1/60, conforme requerido pelo legislador.

Assim, a amortização fiscal do ágio efetivamente ocorrido se processou contra os lucros da empresa investida (BANESPA), o que é mandamento nuclear da hipótese de incidência da norma de dedutibilidade estabelecida pela Lei n. 9.532/97.

Nesse cenário, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto