ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720026/2011-13

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

CÓPIA

Processo nº	16561.720026/2011-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-001.460 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de outubro de 2013
Matéria	IRPJ
Recorrente	BUNGE FERTILIZANTES S.A.
Recorrida	4ª Turma da DRJ/SP1

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

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

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

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

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

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

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IRPJ/CSLL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

1. O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.

2. Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

3. A exceção trazida pelo *caput* do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II). A operacionalização de tal reestruturação de forma artificial, calcada em operações meramente formais e com fins unicamente tributários mediante utilização de "empresas veículo", não possui o condão de alterar a verdade dos fatos, de modo a transformar o que deveria ser contabilizado como custo do investimento em amortização de ágio.

3. A amortização do ágio oriundo de operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

4. Nesse cenário, o ágio artificialmente transferido não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos.

5. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente, no caso concreto, a transferência do ágio ao real investidor para fins de amortização.

IRPJ/CSLL. AQUISIÇÃO DAS PRÓPRIAS AÇÕES. PAGAMENTO DE MAIS VALIA. CONTABILIZAÇÃO EM CONTAS PATRIMONAIS. RESULTADO DO EXERCÍCIO INALTERADO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Lei das S/A - LSA veda, em regra, a negociação com as próprias ações. Comprovada que operações formalizadas como aquisição de investimento, com posterior cisão parcial e incorporação, na verdade dissimulavam aquisição das próprias ações, deve o Fisco apurar os tributos devidos de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

2. O pagamento de mais valia em aquisição das próprias ações não pode alterar o resultado do período, devendo ser contabilizado diretamente em contas patrimoniais, ou seja, sem transitar pelo resultado.

3. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4. Nesse cenário, o ágio artificialmente gerado não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos.

5. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

LUCRO REAL. ÁGIO INTERNO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico somada a falta de propósito negocial ou societário da operação dentro do seu contexto, analisado o caso específico, impedem os efeitos tributários da operação desejados pelo contribuinte.

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, 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.

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Precedentes.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a argüição de decadência. Vencido o Conselheiro Carlos Pelá (Relator). No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a qualificação da multa de ofício aplicada junto com o tributo e a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (Relator), Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez que davam provimento em maior extensão para cancelar a exigência, exceto aquela referente ao denominado ágio interno, sendo que o Conselheiro Carlos Pelá (Relator) também foi vencido na parte em que votou pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto foram vencidos em relação à multa isolada. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor em relação à decadência, glosa de despesas com ágio e à exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá – Relator

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez. e Carlos Pelá.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL, anos-calendário 2005 a 2009, cumulados com juros, multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada, apurados em decorrência ***(i)*** da glosa de exclusão indevida na apuração do Lucro Real, referente à amortização de ágio nesses anos-calendário, ***(ii)*** da compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa, no ano-calendário de 2007, e ***(iii)*** da falta de recolhimento de estimativas nos anos-calendário de 2006 a 2009 (fls. 7481/7530).

A compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa, no ano-calendário de 2007, e a multa isolada são decorrentes da glosa de exclusão oriunda de despesa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de amortização de ágio que acabou por afetar as bases de cálculos sobre as quais são apuradas as antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL e as compensações fiscais.

A capitulação legal da aplicação da multa qualificada se fez pelo acolhimento do disposto nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, combinados com o art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, em razão do evidente intuito de fraude.

As autuações são fruto de um extenso trabalho de investigação por parte das autoridades fiscais, no qual foram analisadas diversas operações societárias realizadas pela autuada e empresas do grupo do qual ela faz parte (Grupo Bunge), ao longo de muitos anos, no contexto de suas atividades normais.

A reorganização societária do Grupo Bunge pode ser subdividida em cinco operações societárias distintas, que culminaram com o registro de cinco ágios distintos, posteriormente transferidos, em razão de novos eventos societários, para a empresa autuada, que passou a amortizá-los.

A fiscalização se insurgiu contra a formação dos ágios apurados em tais operações, bem como contra suas respectivas amortizações, sustentando a ocorrência de vícios que invalidariam os procedimentos adotados, tais como a falta de propósito negocial e a indevida utilização de "empresa veículo".

O quadro a seguir resume os totais anuais das glosas de amortização de ágio, por operação:

Conta	2005	2006	2007	2008	2009
Amortização de Ágio BIC	22.424.597,66	22.424.597,64	22.424.597,64	22.424.597,64	22.424.597,64
Amortização de Ágio Bunge Brasil (OP)	27.256.142,50	21.804.913,92	21.804.913,92	21.804.913,92	21.804.913,92
Amortização Ágio/Deságio Bunge I de Participações	28.665.610,32	28.665.610,32	28.665.610,32	28.665.610,32	28.665.610,32
Amortização Ágio/Deságio Cajati Participações	17.374.010,16	17.374.010,16	17.374.010,16	17.374.010,16	17.374.010,16
Amortização Ágio/Deságio Andely Holding	4.993.647,60	4.993.647,60	4.993.647,60	4.993.647,60	4.993.647,60
Totais	**100.714.008,24**	**95.262.779,64**	**95.262.779,64**	**95.262.779,64**	**95.262.779,64**

Eis os totais de ágios apurados e lançados por operação:

Conta	TOTAL
Amortização de Ágio BIC	112.122.988,22

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Amortiz. Ágio Bunge Brasil (OP)	114.475.798,18
Amortiz. Ágio/Deságio Bunge I de Participações	143.328.051,60
Amortiz. Ágio/Deságio Cajati Participações	86.870.050,80
Amortiz. Ágio/Deságio Andely Holding	24.968.238,00
TOTAL	**481.765.126,80**

CÓPIA

DA OPERAÇÃO

Para melhor compreensão dos fatos, passo a detalhar, em ordem cronológica, cada uma das cinco operações societárias que culminaram com o registro dos cinco ágios amortizados pela Recorrente e glosados pela fiscalização.

1) ÁGIO - ANDELY: R$ 49.936.475,94

Em 07/01/2000, a ANDELY HOLDING LTDA (ANDELY) foi constituída pelos sócios Maria Cristina Cescon Avedisan (99%) e José Roberto de Camargo Opice (1%), advogados, com um capital de R$ 100,00.

Em 26/03/2000, a BUNGE FOODS LIMITED, empresa do Grupo da Recorrente situada no exterior, adquiriu as quotas da empresa ANDELY, que havia sido constituída meses antes.

Em 12/04/2000, a BUNGE FOODS LIMITED subscreveu e integralizou R$ 145.192.000,00, a título de capital social da ANDELY, conforme contrato de câmbio nº 00/002635, de 05/04/00, de R$ 70.200.000,00, e de nº 00/002697, de 07/04/00, de R$ 74.992.000,00.

Com esses recursos, no mesmo dia 12/04/2000, a ANDELY adquiriu o controle acionário da MANAH S.A. (MANAH), empresa do ramo de fertilizantes. Foi divulgado um comunicado para o mercado (fato relevante) noticiando a aprovação do aumento de capital na empresa MANAH, no valor de R$ 140.000.000,00, baseado exclusivamente nas cotações de mercado das ações preferenciais, acrescido de ágio. A ANDELY subscreveu e integralizou esse aumento, pagando o correspondente ágio na subscrição das ações da MANAH.

O ágio, no valor de R$ 49.985.798,70, foi devidamente registrado na contabilidade da ANDELY e teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura.

Em 31/08/2000, a MANAH incorporou a ANDELY, fato também divulgado por meio de "fato relevante", operação que ensejou o início das amortizações do ágio apurado. Mais adiante, a MANAH teve sua razão social alterada para BUNGUE FERTILIZANTES S.A. (BF), ora Recorrente.

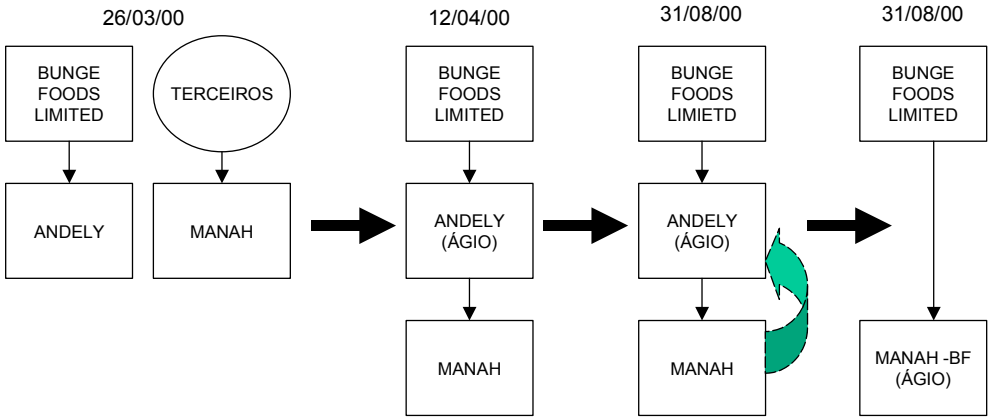
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A DIPJ da ANDELY, de 01/01/2000 a 31/08/2000, mostra que: ***(i)*** tinha participação de 21,23% no capital total da MANAH; ***(ii)*** não há informações sobre contas caixa ou bancos; ***(iii)*** só há saldos, no ativo, de créditos com pessoas ligadas, participações em coligadas e ágio em investimentos; *(iv)* não há informações de despesas com remunerações, salários ou encargos sociais.

Considerando isso, em dezembro de 2011, ao analisar as operações, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento concluiu que a ANDELY serviu apenas como empresa veículo para o investimento e o ágio na MANAH., para após a incorporação reversa possibilitar a dedução do ágio na incorporadora.

CÓPIA

ÁGIO ANDELY



2) ÁGIO - BIPART: R$ 286.656.101,71

Trata-se, em sua maior parte, de ágio apurado originalmente pela empresa SERRANA S.A. (atual BUNGE BRASIL S.A. – BB), no ano de 2001. Na época, a Serrana adquiriu pelo valor de mercado as ações da BUNGE FERTILIZANTES (BF) e da BUNGE ALIMENTOS (BAL) que estavam em poder de acionistas minoritários pagando-os com ações próprias. Foi operada a chamada "substituição de ações" que culminou no fechamento de capital da BF e da BAL. No final da operação, a BB (Serrana) tornou-se uma empresa de capital aberto, controlando a BF e a BAL que deixaram de ter suas ações negociadas em bolsa.

O ágio apurado pela BB referente especificamente ao fechamento de capital da BF (R$ 215.298.004,62) era baseado em expectativa de rentabilidade futura e ficou registrado na contabilidade da BB.

Foi então que, em 29/05/2002, a BB, constituiu a subsidiária integral BUNGE I DE PARTICIPAÇÕES S.A. (BIPART), com capital subscrito e integralizado de R$ 10.000,00.

Em 15/08/2002, a BB subscreveu e integralizou o capital da BIPART (em R$ 763.787.298,49) mediante a conferência de seu investimento na BF, nos valores de R$

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

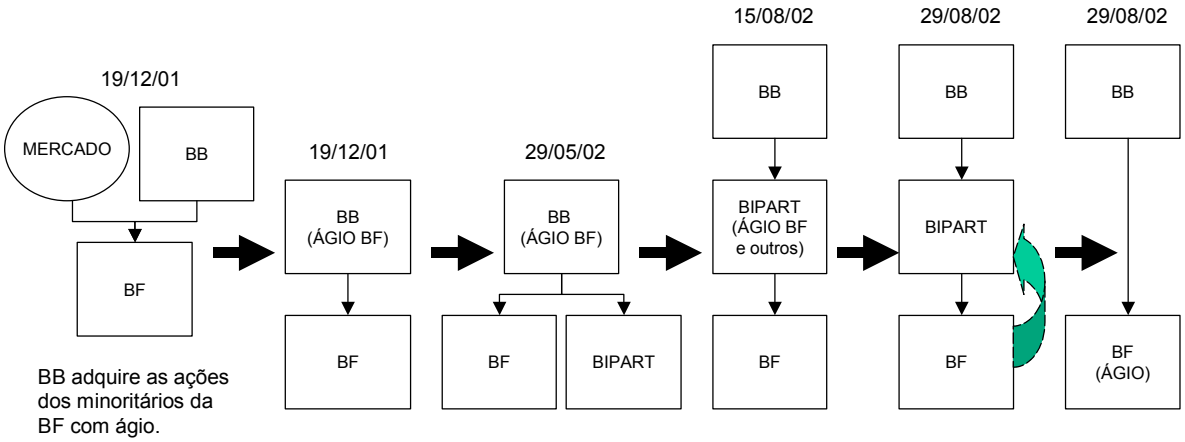
504.690.724,35 e R$ 259.096.574,14, respectivamente. Portanto, a BIPART passou a controlar diretamente a BF, detendo todos os seus ativos, inclusive o ágio acima referido.

Além desse ágio, a integralização do capital da BIPART pela BB implicou na transferência de dois outros ágios então detidos pela BB, os quais eram referentes a aquisições, feitas junto a terceiros, das empresas IAP S.A e FERTISUL S.A. Tais ágios somavam R$ 71.358.098,09 e também possuíam como fundamento a expectativa de rentabilidade futura.

Em 29/08/2002, a BF incorporou a BIPART, aumentando seu PL (reserva de capital) no valor do ágio (R$ 259.106.574,14), com aumento de capital para R$ 518.310.000,00. Esse fato deu ensejo à amortização dos ágios registrados. Toda a operação foi divulgada ao mercado por meio de "fatos relevantes".

Diante disso, a Fiscalização concluiu que a BIPART configurou uma empresa veículo, cuja finalidade era possibilitar que o ágio originalmente registrado na BB fosse deduzido pela BF, após a incorporação da empresa veículo BIPART.

ÁGIO BIPART



3) ÁGIO - CAJATI: R$ 170.844.432,64

Em 28/04/2003, Maria Cristina Cescon Avedissian e Marcos Rafael Flesch, advogados, constituíram a DIJON PARTICIPAÇÕES LTDA (DIJON), com capital de R$ 100,00, divididos em 100 quotas (ela com 99 e ele com 1).

Em 24/10/2003, Maria Cristina cedeu suas 99 quotas para a COMPANHIA PAULISTA DE FERROS LIGAS (CPFL, empresa controlada pela Companhia Vale do Rio Doce - VALE), que, por sua vez, subscreveu e integralizou o aumento de capital da DIJON com ações da FERTILIZANTES FOSFATADOS S.A. (FOSFÉRTIL). O capital da DIJON passou a ser de R$ 66.259.900,00.

Ainda no mesmo dia 24/10/2003, a CPFL alienou 66.259.899 quotas representativas do capital da DIJON para a BF. A operação foi amplamente divulgada, inclusive, por meio de "fato relevante" publicado pela VALE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Após a compra das ações pela BF, a denominação da DIJON foi alterada para CAJATI PARTICIPAÇÕES LTDA. (CAJATI). Nessa operação, a BF registrou o pagamento de ágio, referente ao investimento adquirido na CAJATI, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

A CAJATI tinha seu patrimônio composto por investimento em outra empresa do ramo de fertilizantes, a FOSFÉRTIL, cuja aquisição era de interesse da Recorrente. O ágio registrado pela CAJATI tinha como fundamento a expectativa de rentabilidade futura da FOSFÉRTIL.

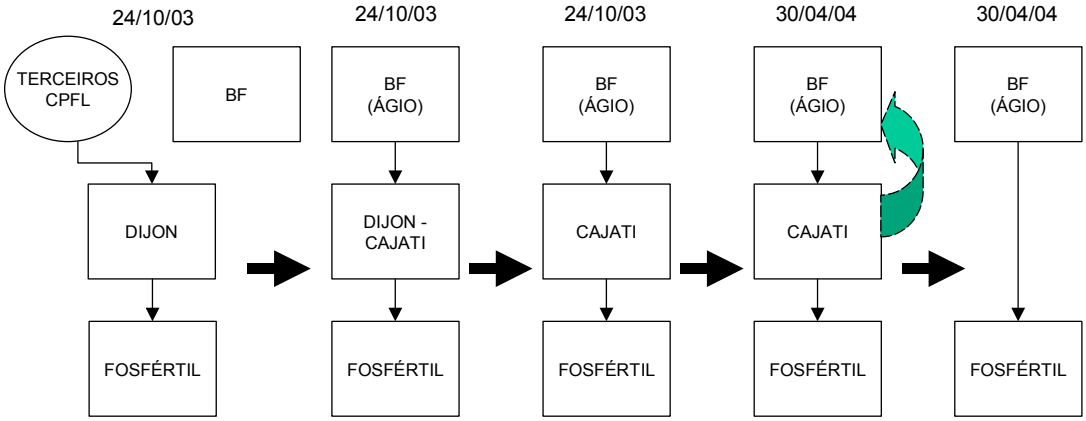
Em 30/04/2004, a BF incorporou a CAJATI.

Como as ações da FOSFÉRTIL eram o único ativo permanente da CAJATI, a Fiscalização concluiu que a única função da CAJATI foi a de servir como empresa veículo, para possibilitar a dedução do ágio na BF.

O principal indício que fundamentou as conclusões da autoridade fiscal foi o fato de a CPFL ter integralizado um aumento de capital na DIJON (CAJATI), no mesmo dia em que foi formalizado o contrato de compra e venda das quotas desta empresa, com a participação que detinha na FOSFÉRTIL. Outro indício foi a divulgação, pela VALE, de "fato relevante" no qual estava registrado que a VALE vendeu, por meio de sua subsidiária CPFL, as ações da FOSFÉRTIL para a BF por R$ 240 milhões.

Além disso, a Fiscalização acrescenta que a CAJATI: ***(i)*** não tinha empregados, nem qualquer registro de remuneração, ordenados, salários ou encargos sociais; ***(ii)*** só traz resultados de equivalência patrimonial; ***(iii)*** não tinha qualquer atividade empresarial geradora de receitas; ***(iv)*** não trazia informação de ágio registrada em sua DIPJ.

ÁGIO CAJATI



4) ÁGIO - BPART: R$ 389.373.463,92

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em 14/05/2004, a BUNGE PARTICIPAÇÕES LTDA. (BPART) foi constituída pela BUNGE BIC HOLDINGS BV (99,99%) e pela BUNGE INVESTIMENTOS E CONSULTORIA LTDA. (BIC) (0,01%), com capital de R$ 10.000,00, para comprar as ações da BB.

Por meio de OPA (Oferta Pública Ações), operação amplamente divulgada no mercado, em 27/09/2004, a BPART adquiriu a totalidade das ações ordinárias e preferenciais da BB que estavam em circulação no mercado, com pagamento de ágio no valor de R$ 389.373.463,92, baseado na expectativa de rentabilidade futura daquela empresa.

Os recursos utilizados pela BPART para a aquisição do investimento eram provenientes de financiamentos de longo prazo, a saber contratos de pré-pagamento de exportação firmados junto a outra empresa do grupo, sua subsidiária integral no exterior, BUNGE TRADE LTD., no total de R$ 849.617.000,00 (US$ 280.000.000,00).

Conforme atesta a Fiscalização no TVF, tais contratos foram devidamente registrados no Banco Central do Brasil e as exportações efetivas foram implementadas por outra empresa do grupo (a BAL). Em 31/10/2005, ocorreram as seguintes operações:

1) A BB incorporou a BPART, fato que deu ensejo à amortização do ágio;

2) A BB incorporou a BIC;

3) A BF incorporou a BB;

4) Cisão parcial da BF, com versão de patrimônio para a Bunge Alimentos Participações Ltda. (BALPART), seguida de incorporação desta pela BAL, através do que apenas o ágio pertinente à BF ficou nela, e o ágio relativo à BAL passou para esta.

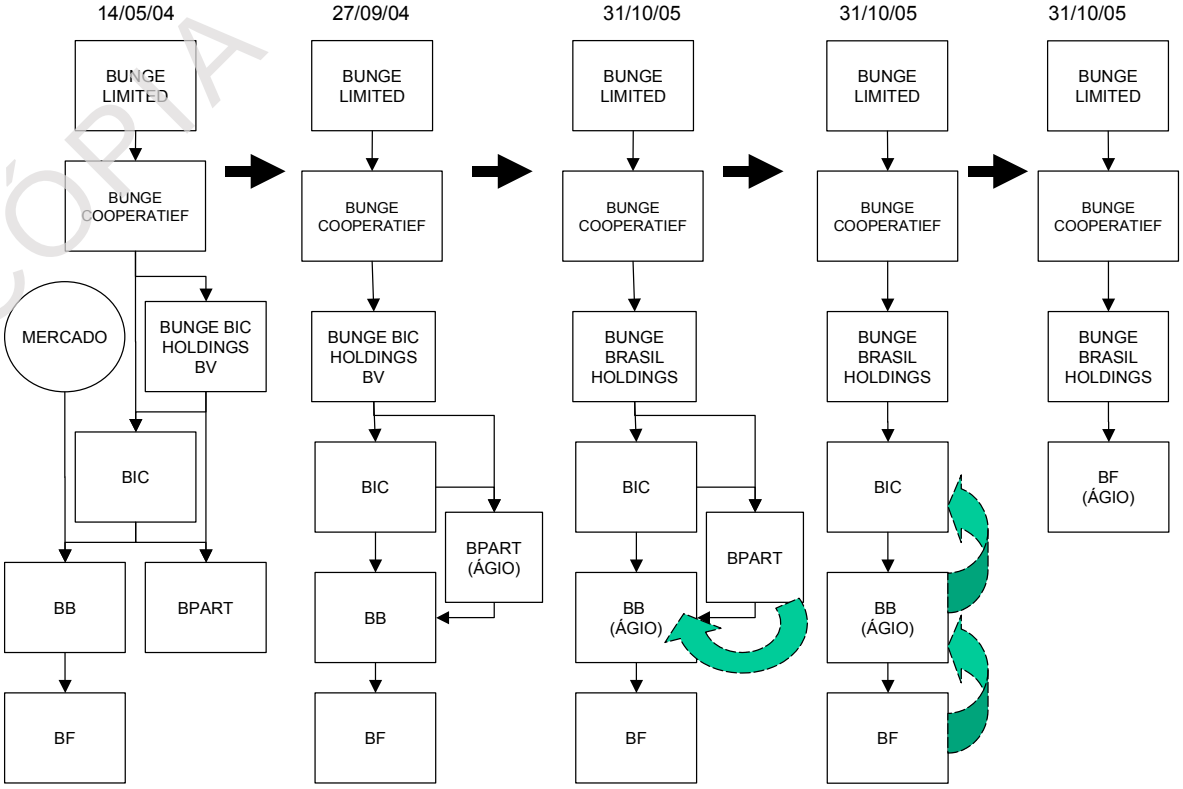
Diante disso, a fiscalização concluiu que a BPART foi constituída só para permitir o registro do ágio na compra das ações da BB que estavam em circulação para, na seqüência, ser incorporada pela BB, que seria incorporada pela BF, ocorrendo todas essas incorporações/cisão no mesmo dia. Assim, a única função da BPART foi a de servir como empresa veículo para o investimento e o ágio de modo a possibilitar a dedução desse ágio na BF.

Acrescente-se que, em julho de 2005, houve uma fusão entre a BUNGE BRASIL HOLDINGS BV e a BUNGE BIC HOLDINGS BV, tendo sido a segunda dissolvida. Todas as ações de ambas as companhias eram detidas pela BUNGE COOPERATIEF UA.

Por fim, acerca dos contratos de pré-pagamento de exportação, também vale dizer que, conforme o TVF, o pagamento do principal se deu via exportação, e dos juros, via exportação ou câmbio. Até a data da incorporação da BPART pela BB, em 31/10/2005, foram liquidados US$ 93.000.000,00 de principal e US$ 37.024.166,67 de juros, sendo que todas as liquidações e pagamentos de juros ocorreram em outubro de 2005, no mesmo mês das incorporações. Após as incorporações/cisão de 31/10/2005, o montante do saldo a pagar (US$ 187.000.000,00) foi segregado entre a BF (US$ 80.400.000,00) e a BALPART (US$ 106.600.000,00), sendo que esta veio a ser incorporada, em 28/02/2006, pela BAL. A parcela do ágio incorporada pela BAL foi objeto de fiscalização pela DRJ/Blumenau – MPF 09.2.04.00-2010-00029-2.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ÁGIO BPART



5) ÁGIO - BIC: R$ 400.439.243,50

A BIC, desde 29/12/2003, tinha como sócios BUNGE BIC HOLDINGS BV e BUNGE COOPERATIEF UA, ambas da Holanda.

A BUNGE INVESTIMENTOS LTDA. (BI) foi constituída em 15/09/2004, com capital de R$ 10.000,00, tendo como sócias a BUNGE BIC HOLDINS BV, com 99,99% das quotas e a BIC, com 0,01%, sendo a primeira uma controlada integral da BUNGE COOPERATIEF UA, que, por sua vez, era controlada integral da BUNGE LIMITED, a controladora do grupo.

A BUNGE COOPERATIEF UA detinha 100% das quotas da BUNGE BRASIL HOLDINGS BV e da BUNGE BIC HOLDINGS BV.

A BUNGE BIC HOLDINGS BV controlava a BI e a BIC, que detinha 18,06% das ações da BB.

Em 06/12/2004, a BI comprou de sua controladora BUNGE BIC HOLDINGS BV a BIC, dando como pagamento uma nota promissória – no valor de US$ 332.617.465,00 (R$ 904.253.840,35).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nessa operação, a BI registrou pagamento de ágio no valor de R$ 400.439.243,50, fundamentado na rentabilidade futura da BB – empresa na qual a BIC detinha 18,06% de participação acionária.

Em 31/10/2005, ocorreram as seguinte operações:

1) A BIC incorporou a BI;

2) A BB incorporou a BIC;

3) A BF incorporou a BB.

4) Cisão parcial da BF, com versão de patrimônio para a BALPART, seguida de incorporação desta pela BAL, através do que apenas o ágio pertinente à BF ficou nela, e o ágio relativo à BAL passou para esta.

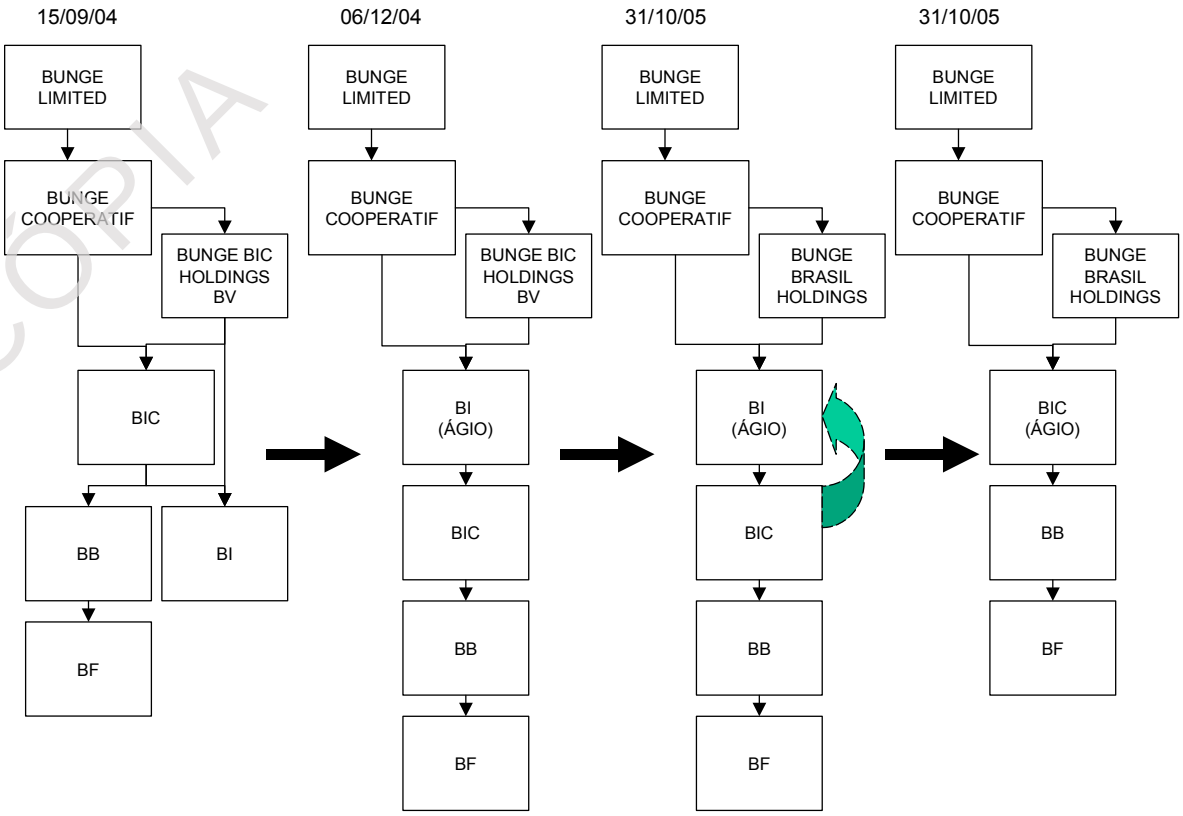
Após isso, a BF, ora Recorrente, começou a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização do ágio pago pela BI na compra das ações da BIC.

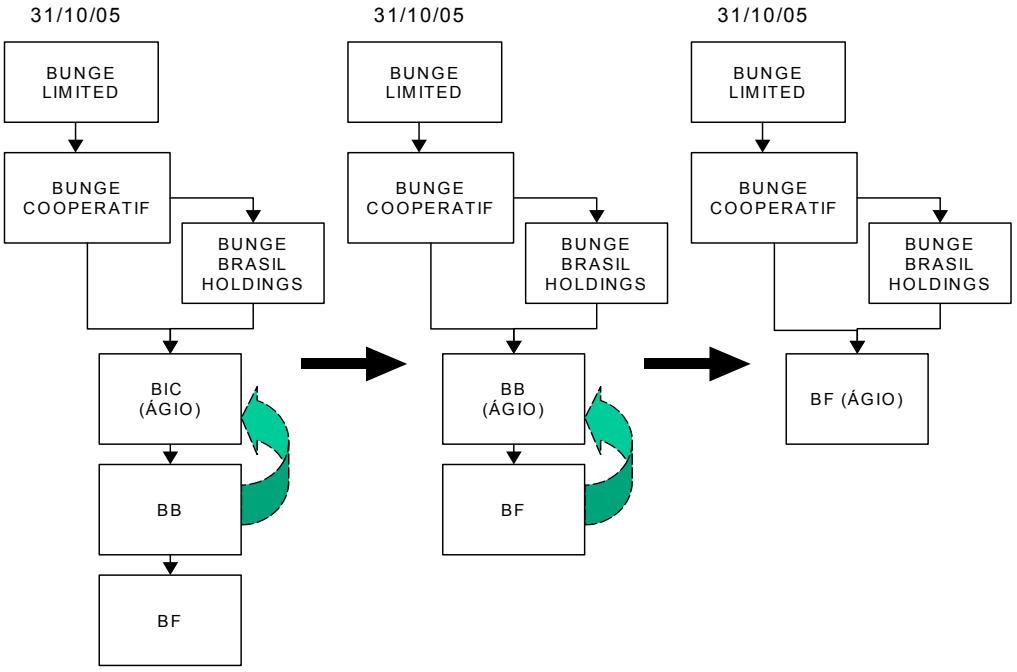
Considerando isso, em dezembro de 2011, ao analisar as operações, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento concluiu que a "única função da BI foi a de gerar artificialmente um ágio a partir de uma aquisição ficta ocorrida dentro do próprio grupo Bunge", para após a incorporações reversas, ser amortizado nas empresas operativas do grupo.

Por fim, acrescente-se, como já dito, que, em julho de 2005, houve uma fusão entre a BUNGE BRASIL HOLDINGS BV e a BUNGE BIC HOLDINGS BV, tendo sido a segunda dissolvida. Todas as ações de ambas as companhias eram detidas pela BUNGE COOPERATIEF UA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

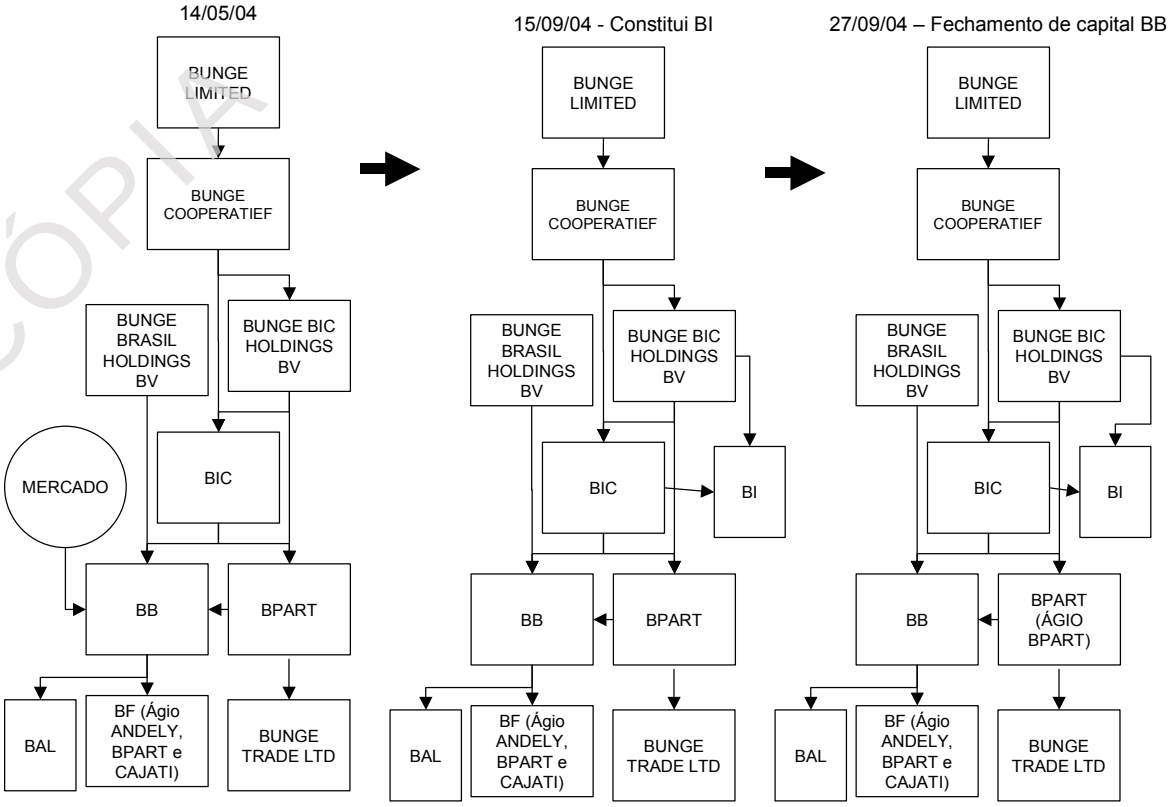
ÁGIO BIC





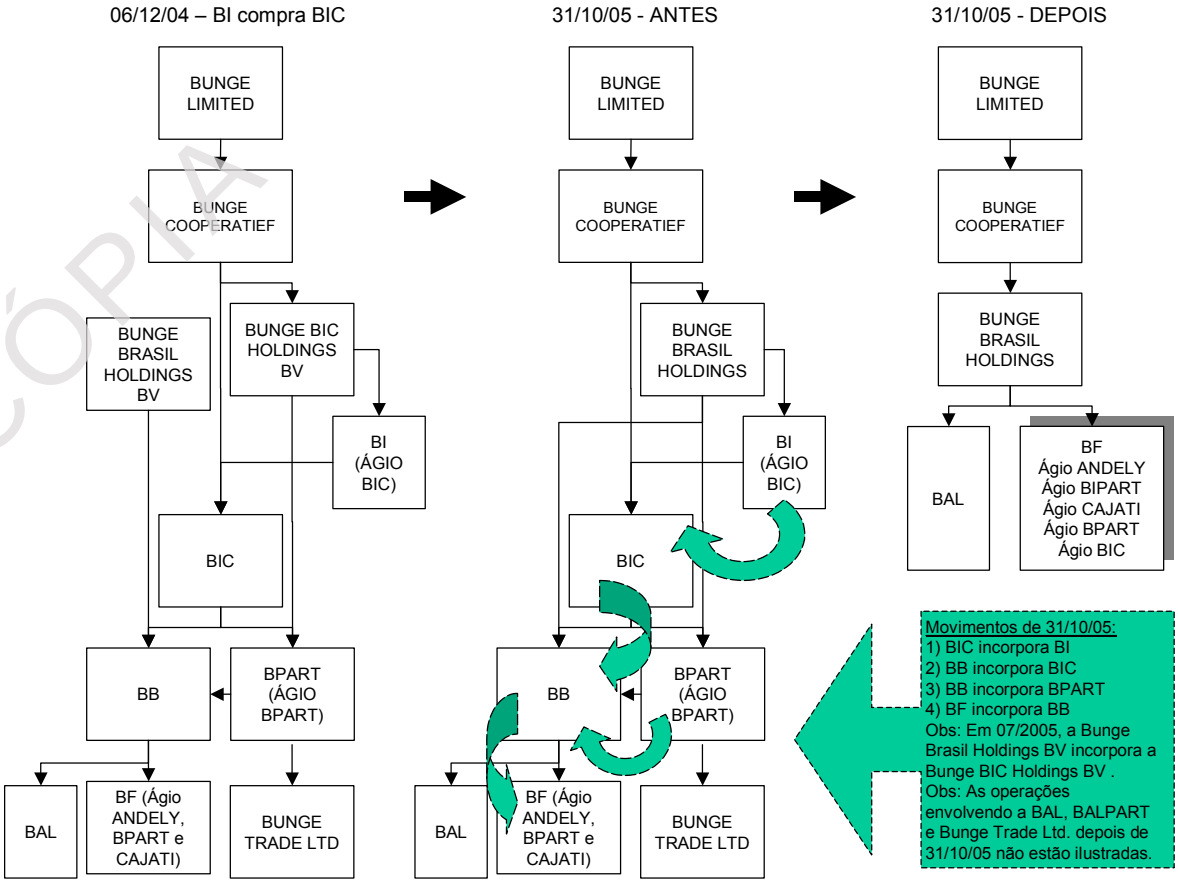
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ORGANOGRAMA – Operações sucessivas BPART e BIC



CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Em resumo, após descrever as operações praticadas, acima resumidas, a fiscalização glosou as amortizações fiscais, questionando, de um modo geral, os seguintes pontos, em sua maior parte comum a todas as operações:

- A incorporação reversa consta no art. 264 da Lei das S.A., mas pode ser realizada abusivamente ou como negócio indireto, em fraude à lei societária e tributária;

- Citando Marco Aurélio Greco, alega que a criação de uma pessoa jurídica tem que ter algum propósito negocial, não podendo ser efêmera. Sustenta ainda, que empresas veículo não tem a finalidade típica das empresas, tal como prevê o Código Civil;

- ainda citando o referido jurista, alega que o ágio somente deve ser proveniente de operações praticadas com terceiros;

- é inválida a transferência de ágios por meio de operações societárias praticadas dentro do grupo, implementadas por meio de "empresa veículo";

- a utilização de empresa veículo revela a total falta de propósito negocial e inexistência de fundamento econômico das transformações societárias praticadas;

- Não houve causa econômica outra, além da economia fiscal, para a criação dessas empresas. Tanto é assim, que logo após cumprirem sua função foram extintas por incorporação. Não há, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

negócio jurídico: a vontade, o ânimo das partes de exercer uma determinada atividade econômica.

- As operações de reestruturação em tela se afastam de uma reorganização natural no momento em que foram constituídas empresas, totalmente subordinadas ao grupo, com administradores comuns, localizadas no mesmo endereço, com contador comum, sem empregados, todas tendo como única função real transferir ágio para possibilitar sua dedução. Portanto, foi utilizada via indireta (constituição de empresas veículo) com o único objetivo de contornar a restrição da legislação tributária para buscar o benefício fiscal.

- As provas mostram que a principal conduta foi a de impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, tendo como consequência a falta de pagamento dos referidos tributos, em montantes proporcionais ao ágio amortizado, transferido para a BF através de empresas veículo criadas exclusivamente para esse fim, além da criação artificial de um ágio a partir de negociação ficta entre empresas totalmente subordinadas (ágio veiculado pela BI), nos moldes do art. 72 da Lei nº. 4.502/64 (fraude).

- Os agentes deixaram patente que a intenção foi a de impedir a ocorrência do fato gerador e a de excluir ou modificar suas características essenciais, tudo para tentar livrar a fiscalizada do IRPJ e da CSLL, como se infere, em suma, dos seguintes elementos:

a) constituição e utilização de pessoas jurídicas como "empresas veículo" que não tiveram outra finalidade se não a de transportar o ágio para possibilitar a amortização após incorporações;

b) o grupo criou um ágio de mais de R$ 400 milhões ao "adquirir" um investimento que já era seu (caso da BI);

c) essas empresas nunca tiveram empregados e tiveram sede no mesmo endereço, na Av. Maria Coelho Aguiar, n.ºº 215, Bloco D, 5º andar, o mesmo da fiscalizada;

d) as empresas foram extintas por incorporações, após terem cumprido sua função;

e) todas as pessoas jurídicas envolvidas eram subordinadas ao Grupo Bunge, que controlou todo o processo;

f) Roberto Correia Sampaio era contador da CAJATI, BIPART, BPART, ANDELY, BB e BF;

g) todas as pessoas jurídicas possuíam representantes legais ou administradores que eram diretores de empresas do Grupo Bunge;

h) as empresas domiciliadas no exterior foram todas representadas pela mesma procuradora, a sra. Hildegard Gutz Horta, que muitas vezes também constou como representante/diretora das empresas veículo;

i) ela, além de procuradora de empresas do Grupo Bunge domiciliadas no exterior, tais como a Bunge Limited, Bunge Cooperatief UA, Bunge Brasil Holdings BV, Bunge BIC Holdings BV, Serrana Holdings Limited e Bunge Foods Limited, controladoras das

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sociedades do grupo no Brasil, foi diretora da BIC, da BI e também da BPART; foi secretária das AGE da BB e da BF realizadas em 31/10/2005, além de secretariar outras AGE/O de sociedades do grupo;

j) Nas DIPJ AC 2007, AC 2008 e AC 2009, apesar de haver local próprio para registrar a amortização de ágio (Fichas 6A linhas 38, 43 e 47, respectivamente), a BF registrou essas amortizações, indevidamente, em outras despesas financeiras, em clara tentativa de dificultar a constatação dessas amortizações. Isso vale também para as amortizações da CAJATI, BIPART e ANDELY;

k) a BPART contratou câmbio (tomada de recursos) em mais de US$ 280.000.000,00 (R$ 849.617.000,00) com todos os contratos de câmbio assinados por funcionários da BF;

l) a BPART contratou câmbio (remessas para o exterior) para pagar juros de cerca de US$ 37.000.000,00 com todos os contratos assinados por funcionários da BF;

m) registros no Siscomex e correspondências enviadas por instituição financeira referentes à operação BPART foram destinados à BF e endereçadas a funcionários dela;

n) integralização das quotas da CAJATI com as ações da FOSFÉRTIL e venda das quotas no mesmo dia, restando claro que se tratou de compra de ações pela BF.

Por tudo isso, concluiu a Fiscalização que a arquitetura do esquema que se desenhou, apesar de aparente legalidade com a formalização e com o registro de atos em órgãos apropriados deve ser vista como causa planejada para turvar a visão do Fisco, impedindo-o de ter conhecimento da redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação (fls.7533/7616), sustentando, em síntese: ***(i)*** decadência; ***(ii)*** dedutibilidade das despesas com amortização com ágio, registrado em diversas empresas do Grupo Bunge; ***(iii)*** impossibilidade de aplicar multa qualificada; ***(iv)*** impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada; e, ***(v)*** impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Para provar os fatos expostos pleiteia a realização de diligência.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 22/06/2012, acordaram os membros da 4ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, indeferir as preliminares de diligência e de decadência; e, no mérito, negar provimento à impugnação, mantendo os lançamentos de IRPJ e CSLL (fls. 7977/8024), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário:2005, 2006, 2007, 2008, 2009
DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.
O pedido de realização de diligência é indeferido, tanto por estar em desacordo com os requisitos legais, quanto por ser desnecessária.
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009
DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN.
Em relação às operações que geraram os ágios, há que se dizer que a decadência não se dá em relação a atos societários, mas, sim, em relação ao direito de lançar o crédito tributário. Não tendo havido a declaração prévia do débito e nem o pagamento parcial ou recolhimento a menor de tributo sobre a matéria em discussão, há que se concluir que o respectivo pagamento antecipado não foi efetuado, situação em que se aplica o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, mesmo sem a eventual constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. Como a data do primeiro fato gerador afetado pela dedução do ágio foi 31/12/2005 (lucro real anual), o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2007, de forma que, em 12/12/2011, data do lançamento, não havia ainda transcorrido o prazo decadencial. Preliminar indeferida.
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009
GLOSAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS.
Não são dedutíveis as amortizações de ágios apurados por meio operações societárias que revelam a prática de artifícios dolosos evidenciados pelo "planejamento tributário" efetuado por meio da utilização de pessoas jurídicas criadas para esse fim e que não se caracterizam como sociedades empresárias.
MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.
Mantém-se a multa aplicada, dada expressa previsão na legislação vigente.
MULTAS DE OFÍCIO QUALIFICADAS.
Justificam as multas de 150% a reincidência no procedimento e a prática de artifícios dolosos evidenciados pelo "planejamento tributário" efetuado por meio de pessoas jurídicas criadas para esse fim e que não se caracterizam como sociedades empresárias.
JUROS SOBRE MULTAS.
Não conheço do argumento a respeito de ilegalidade de futura aplicação de juros sobre a multa, pois tais juros não fazem parte do litígio, visto que não constam do Auto de Infração.
AUTOS REFLEXOS. CSLL.
O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a autuada apresentou recurso voluntário (fls. 8038/8135), repisando os argumentos de sua peça impugnatória e acrescentando novos, os quais são, essencialmente:

1) os fatos geradores de 2005 foram alcançados pela decadência (art. 150, § 4º, do CTN), sendo que não cabe a imputação de dolo ou fraude, pois, além de válidas, as operações foram feitas às claras, divulgadas ao mercado e com conhecimento do BACEN e da CVM;

2) além disso, uma vez que o prazo decadencial no presente caso deve ser contado a partir da operação societária que deu origem ao registro inicial do ágio, decaiu o direito do fisco questionar as operações que geraram os ágios, pois os fatos se deram há mais de cinco anos (mais de dez, em alguns casos). Lembrado que, a fiscalização não contesta a quantificação das deduções, mas, sim, a validade do ato, para fins fiscais; como as primeiras amortizações foram deduzidas há mais de cinco anos, a unicidade de efeitos desses atos não permite que as amortizações dos últimos cinco anos sejam invalidadas;

3) o regime jurídico aplicável ***(i)*** não admite a dedução das amortizações do ágio, nos termos dos arts. 20 e 25 do Decreto-lei nº. 1598, mas ***(ii)*** admite a dedução, nos casos dos arts. 7º e 8º da Lei nº. 9532, que configuram vantagem fiscal criada para favorecer o ágio nas privatizações;

4) a decomposição do custo em valor do PL e ágio ou deságio é obrigatória, assim como a amortização de deságios, sendo facultativa apenas a amortização de ágios;

5) o princípio da legalidade e a regra de que o intérprete não pode distinguir onde a lei não distingue são suficientes para afastar as objeções à dedução das amortizações quando se reúnem investidora e investida, por meio de fusão, incorporação ou cisão;

6) no presente caso, a fiscalização justificou a glosa no simples fato de que foram utilizadas empresas veículo nas operações em que os ágios foram apurados, o que não tem qualquer fundamento.

7) não basta identificar uma empresa de curta duração ou uma empresa veículo na reorganização societária para que se considere a amortização do ágio apurado como inválida. É preciso analisar o contexto geral da operação.

8) não cabe questionar a utilização de empresa veículo na hipótese em que o contribuinte pode atingir idêntico objetivo com a incorporação direta. Nessa linha, cita a jurisprudência do CARF nos casos Tele Norte (AC 1301-000711), Editora Ática (AC 101-97027) e Santander (AC 1402- 00802).

9) o voto condutor do acórdão recorrido invoca a "Lei de Gérson" e o princípio da solidariedade para questionar a amortização fiscal dos ágios em questão, o que demonstra a existência de pré-concepções distorcidas sobre os enunciados dos artigos 7º e 8º da Lei 9532. O regime fiscal de amortização do ágio decorre diretamente da lei e as autoridades julgadoras não podem partir da pré-concepção de que todos os contribuintes agem de forma

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ilícita. Os eventuais abusos devem ser combatidos caso a caso e não por meio de generalizações. Além disso, no direito constitucional brasileiro outros princípios como o da legalidade, da proteção à propriedade privada, da vedação ao confisco e segurança jurídica impedem que o intérprete confira voz ativa ao princípio da solidariedade.

10) a lógica que informa o art. 7º da Lei nº. 9532 parece ter sido ignorada pela DRJ/SPO. Ao adquirir o investimento, a investidora remunerou os vendedores por lucros futuros, devidamente projetados por meio de laudo de avaliação (v.g. fluxo de caixa descontado). Esses lucros futuros, se efetivamente auferidos, serão submetidos ao IRPJ e à CSLL. Porém, há de se reconhecer que, para a sociedade investidora, não há acréscimo patrimonial enquanto ela estiver apenas recuperando o custo de aquisição do investimento, o que inclui o valor pago a título de ágio. Por isso, como não há acréscimo patrimonial efetivo, a legislação tributária determina que essa parcela do custo de aquisição (ágio) seja amortizada em consonância com a perspectiva de rentabilidade futura.

Com base nisso, é fácil constatar que o MEP é a justificativa que embasa a impossibilidade de amortização fiscal do ágio enquanto ainda não tiver sido realizada a operação de incorporação, fusão ou cisão entre as pessoas jurídicas envolvidas. É certo que o MEP consegue captar reflexos positivos do lucro da investida na investidora. Porém, considerando que esses reflexos positivos não são tributados pelo IRPJ e pela CSLL, não haveria porque permitir a dedução fiscal do ágio que originou as receitas de equivalência patrimonial.

Por outro lado, com a incorporação, fusão ou cisão, os lucros provenientes das atividades empresariais desenvolvidas pela empresa sucedida ainda não representam um resultado positivo efetivo para a sucessora, tendo em vista que ela pagou um preço superior ao valor do patrimonial para que tivesse direito aos referidos lucros.

Assim, dito de outro modo, os lucros futuros passarão a ser tributados na empresa sucessora e, caso não seja admitida a amortização dos dispêndios anteriormente efetuados a título de ágio (parte do custo de aquisição),contra as receitas que os fundamentaram (rentabilidade futura), proceder-se-á à tributação de uma não renda.

Por tudo isso, acertadamente a lei tributária determina que, a partir do momento em que há a reunião entre as pessoas jurídicas, o ágio poderá ser amortizado no lapso temporal de projeção dos resultados.

Assim é que, a rigor, essa amortização não configura favor ou benefício fiscal, posto que a lei pressupõe que com a incorporação, fusão ou cisão, o empreendimento lucrativo passará a compor o resultado da sucessora.

Nessa lógica, a empresa sucessora não tem qualquer ganho até que recupere o ágio que pagou e por isso, ainda que a amortização do ágio tenha surgido para fomentar o "Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal", não se pode negar que, sob os pontos de vista lógico e teleológico, o tratamento tributário conferido pelos artigos 7º e 8º da Lei 9532 está absolutamente condizente com o aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda, sendo incabível falar em benefício fiscal.

Explica as operações, da seguinte forma:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ANDELY

O fato de que a ANDELY era empresa integrante do Grupo Bunge e que teve curta duração não tem o condão de invalidar a apuração do ágio verificado ou sua amortização.

O ágio em questão decorre de operação efetiva e real de aquisição societária realizada entre partes independentes, integrantes de grupos econômicos distintos (Bunge e MANAH), tendo havido o efetivo pagamento do preço, fatos incontroversos e reconhecidos no TVF.

A Bunge Foods efetivamente aumentou o capital da ANDELY em R$ 145.192.100,00 para possibilitar a aquisição de controle da empresa MANAH., o que afasta a alegação de uso indevido da empresa veículo, de ausência de propósito negocial e/ou substância econômica. O recebimento do aporte de capital para fins de pagamento do preço de aquisição já é um elemento que demonstra substância econômica para a sociedade investidora.

No presente caso, a criação da ANDELY, com sua posterior incorporação reversa, acabava por evitar complicações operacionais. A MANAH como grande empresa do ramo de fertilizantes tinha contratos, inscrições, registros, entre outras formalidades inerentes ao seu funcionamento, de forma que o seu desaparecimento por incorporação (caso fosse ela a incorporada) acabaria trazendo inúmeros transtornos e trabalhos burocráticos, que poderiam ser evitadas com a incorporação reversa. Os mesmos transtornos ocorreriam caso a Bunge Foods não tivesse constituído a ANDELY, pois, nesta hipótese, seria ela a empresa que passaria por enormes transtornos burocráticos. Assim, uma forma conveniente e válida de evitar tais inconvenientes era implementar a operação por meio da constituição da ANDELY para adquirir o investimento, com sua posterior incorporação pela MANAH.

Além disso, a amortização fiscal do ágio poderia ser obtida por outros caminhos, independente da utilização da empresa ANDELY. Em vez de constituir a ANDELY, a Bunge Foods poderia ter utilizado qualquer empresa operacional do Grupo Bunge para fazer a aquisição da MANAH.

Na prática, esse expediente só não foi utilizado para evitar problemas com questões societárias, principalmente envolvendo acionistas minoritários, pois conforme consta dos "fatos relevantes" divulgados em 12/04/2000 pela Serrana S.A, a MANAH seria mantida na condição de companhia aberta (vide fl. 61 do TVF).

Como já demonstrado, em situações como esta, a jurisprudência reconhece que a utilização de "empresa veículo" não invalida o aproveitamento do ágio.

De outro giro, não procedem as alegações fiscais no sentido de que a utilização da incorporação reversa seria indício de abuso, pois a incorporação da controladora por controlada é ato jurídico regular, sendo que o art. 8º da Lei n.º 9532 dá o mesmo tratamento para os dois formatos de incorporação.

A legalidade desse tipo de incorporação foi reconhecida pelo STJ (RESP 946707RS, de 25/8/2009, 2ª Turma) ao não conhecer recurso contra decisão do TRF da 4ª Região que a proclamara (apelação cível nº. 2004.71.10.0039659/RS, de 22/8/2006 2ª Turma). Mais importante foi a conclusão daquele caso, em que o tribunal julgou ter havido simulação porque a pessoa jurídica não tinha existência real, representada por equipamentos e outros

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

meios de produção, tendo considerado que a verdadeira incorporadora era a que foi dada por incorporada, porque esta detinha todos os fatores de produção.

No caso destes autos, a incorporadora MANAH era a empresa operacional, que detinha todos os requisitos materiais para incorporar a ANDELY, de modo que a incorporação praticada não merece censura, o mesmo valendo para as demais incorporações reversas.

Portanto, uma vez que a aquisição foi negociada entre partes independentes e baseada em expectativa de rentabilidade, de modo que, após a reunião dos patrimônios, há direito à amortização fiscal do ágio, ainda que tenha ocorrido incorporação reversa ou que tenham sido utilizadas empresas de curta duração, pois tais expedientes não são vedados, exceto para fins ilícitos, o que não é o caso.

Cumpridas as condições da Lei n.º 9532 é inquestionável o direito à amortização fiscal do ágio, de tal sorte que as demais operações não prejudicam esse direito.

BIPART

Os ágios da BIPART são decorrentes de: ***(i)*** operação de substituição de ações da BF pela BB, com o consequente fechamento de capital da BF, ***(ii)*** aquisições feitas junta a terceiros das empresas IAP S.A e FERTISUL S.A.

Tais ágios estavam registrados na BB e foram transferidos à BIPART, a qual, posteriormente, foi incorporada pela BF, dando ensejo às amortizações glosadas.

O fisco não questiona a origem dos ágios, os quais são decorrentes de aquisições realizadas junto a terceiros ou seu fundamento econômico. Assim, tal como nos demais casos, a glosa é decorrente unicamente da utilização da BIPART como "empresa veículo" na estrutura, o que não pode ser admitido.

Os atos tiveram a finalidade principal de fechar o capital da BAL e da BF, concentrando na BB a condição de "holding" brasileira da qual acionistas dispersos passaram a participar.

Essa estrutura visava simplificar a gestão das empresas operativas, concentrando numa "holding" as decisões que até então dependiam dos acionistas, facilitando não só a administração de cada unidade como alcançando ganhos de diversas espécies.

As ações foram adquiridas a valor de mercado (donde o ágio), sob supervisão da CVM.

A operação apresentou a vantagem de se poder participar de uma pessoa jurídica que concentrou as duas grandes empresas operativas.

Assim, não se pode cogitar de "fabricação" de ágio, com a finalidade de obter vantagem fiscal. Havia, no grupo, duas companhias abertas, com mais de um terço do seu capital no mercado, tendo sido o objetivo primário fechar o capital das duas e concentrar a condição de companhia aberta numa única controladora integral.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para isso, foram consideradas razões de gestão e problemas com minoritários, cumprindo imposições legais, de modo que uma vantagem que antes era só da controladora (Bunge Ltd., através das suas controladas no exterior) passou a ser compartilhada pelos acionistas de ambas.

Isto quanto à formação do ágio.

Já a sua amortização decorreu da Lei n.º 9532, ou seja, a amortização passaria a ser dedutível a partir da incorporação da adquirente por aquela cujas ações foram adquiridas e a cujos lucros o ágio se referia, ou vice-versa.

A adquirente tinha diversos caminhos para efetuar a dedução fiscal, cabendo destacar que é nessa consequência que reside o escopo da lei e a própria razão de ser dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9532, que é permitir a dedução da amortização de ágio incorrido na aquisição de alguma participação societária, desde que se reúnam as duas pessoas jurídicas envolvidas, ou seja, a adquirente e aquela cuja participação societária foi adquirida.

E para isso, a norma abre amplas vias (fusão, incorporação, cisão, da controlada pela controladora, desta por aquela).

Assim, sob o ponto de vista fiscal, a dedução da amortização do ágio poderia ser conseguida por múltiplos caminhos, como por exemplo:

1 - pura e simples incorporação das duas companhias adquiridas, pela adquirente;

2 – cisão total da adquirente, com incorporação de parcelas do seu patrimônio pelas duas adquiridas;

3 – fusão das três numa quarta;

4 – incorporação da adquirente e de uma das adquiridas pela outra, qualquer delas.

A opção pela criação da BIPART e por sua imediata incorporação foi um meio de atender a objetivos não tributários, mormente:

1 – segregar o ágio relativo à BF, separadamente do ágio pertinente à BAL;

2 - emparelhar a amortização do ágio com a respectiva geração de lucros, que corresponde à "mens legis", atendendo, portanto, não só à letra, mas também ao espírito da lei;

3 – não desfazer os efeitos benéficos obtidos com a centralização do controle direto das duas companhias operativas em uma "holding" no Brasil, permitindo que os acionistas das duas continuassem a participar dos resultados de ambas, e não mais apenas do seu investimento original, sem desfazer as vantagens de gestão das empresas operativas, pois se a BB tivesse incorporado as duas empresas operativas, ou se tivesse sido cindida para verter parcelas patrimoniais para estas, haveria o indesejável retorno à situação anterior, em que cada empresa ficaria sob o controle indireto da Bunge Ltd., e teria acionistas minoritários dispersos, situação em que o objetivo extra fiscal, isto é, o propósito negocial da operação não seria atingido.

Portanto, o caminho que mais se justificava para exercer o direito de deduzir fiscalmente as amortizações do ágio, com o resguardo dos objetivos empresariais dos atos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

praticados, e com a manutenção da condição de companhia aberta numa única pessoa jurídica, foi o que efetivamente se realizou.

Ademais, é necessário não confundir a BIPART com o conceito de empresa veículo, que se refere ao artifício de colocar uma empresa no lugar de outra para obter a aplicação de uma determinada vantagem fiscal à qual esta outra não faz jus.

Neste caso, isso não ocorreu, sendo utilizada a BIPART pelas razões descritas, sendo o efeito fiscal obtido o mesmo a que a BF teria direito se adotasse outras estruturações.

Note-se que a BB registrou o ágio relativo à BF no respectivo ativo diferido, por meio da BIPART, sendo o respectivo efeito fiscal o mesmo que haveria se tivesse incorporado a BF, ou se tivesse sido cindida e seu acervo incorporado na BF.

Repita-se: a incorporação da BF pela BB, ou vice-versa, contrariaria o objetivo empresarial (mas não fiscal) da reorganização, pois se retornaria à posição em que se pretendia terminar, ou seja, de participação direta dos acionistas do mercado no capital da BF.

Houve, pois, um propósito negocial ao lado do resultado fiscal derivado da reorganização efetuada. A BIPART viabilizou a consecução desse objetivo e representou uma sociedade de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem sendo necessária longa existência.

Quanto à acusação de que a incorporação reversa teria sido utilizada como instrumento de abuso, apenas para obter vantagem fiscal, já foi comentado que tal alegação não merece prosperar, eis que em situações como a dos autos, em que a incorporadora tem estrutura negocial para implementar a operação, a jurisprudência reconhece a validade da operação.

CAJATI

Esse ágio decorre de operação real e efetiva de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, integrantes de grupos econômicos distintos (Bunge e VALE), com efetivo pagamento de preço.

Não houve qualquer questionamento quanto a respeito do valor do ágio e tampouco sobre seu fundamento econômico.

Com efeito, estão presentes todas as condições que dão ensejo à amortização fiscal do ágio, na forma da Lei n.º 9532, ainda que tenha sido utilizada empresa de curta duração.

O único questionamento da fiscalização diz respeito ao papel da Cajati na operação. No entanto, não há vedação à utilização de empresa de curta duração, salvo quando, por meio deles, se pretende um fim ilícito, o que não é o caso.

Vale registrar que a DIJON, cuja denominação social foi posteriormente alterada para CAJATI, foi constituída pela CPFL, que integralizou sua participação no capital social com as ações da FOSFÉRTIL. Portanto, a "empresa veículo" foi constituída por terceiros.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em seguida, a CPFL vendeu sua participação societária na CAJATI para a Recorrente por preço superior ao valor patrimonial, com o consequente registro do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura; e, posteriormente, a CAJATI foi incorporada pela Recorrente, o que deu início a amortização fiscal do ágio.

Portanto, como se vê, a Recorrente poderia claramente ter adquirido as ações da FOSFÉRTIL para então incorpora-la. Ou seja, sob o ponto de vista estritamente fiscal, a dedução da amortização do ágio poderia ser conseguida por outros caminhos, independente da utilização de empresa veículo. Logo, a CAJATI é irrelevante para a amortização do ágio.

Por trás dessas operações tidas como inválidas e abusivas pelo fisco, há efetiva operação de aquisição de participação societária entre partes independentes, e na qual o ágio foi baseado em expectativa de rentabilidade futura.

A reorganização teve propósito negocial a par do resultado fiscal.

A CAJATI foi sociedade de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem longa existência.

Destarte, não merece acolhida a afirmação da DRJ/SPO no sentido de que teria havido uma operação de "casa e descasa". Nesse tipo de operação uma das partes entra com quotas ou ações da empresa que será vendida e a outra parte entra com o dinheiro, mediante o aporte de recursos financeiros, via aumento de capital. Passo seguinte, as partes de "divorciam" mediante operação de cisão, sendo que cada qual leva consigo o ativo da outra parte (i.e. a empresa fica com o dinheiro e a outra com a participação societária). Com efeito, no presente caso, o pagamento de R$ 240.000.000,00 foi feito diretamente para a CPFL, como consta na página 57 do TVF, e não integralizado na Cajati.

BPART

Também aqui houve efetiva aquisição de participação societária, para fechar o capital da BB, operação com finalidade empresarial inquestionável. Não há qualquer controvérsia quanto ao valor do ágio e seu fundamento.

Destaque-se que:

1 – a opção pela constituição da BPART decorreu de decisão gerencial, que não alterou o regime de amortização dos ágios, que poderiam ter sido apurados por outras empresas do grupo, como a BF e a BAL, por exemplo;

2 - ao final das incorporações, o resultado fiscal seria o mesmo, pois houve a reunião das empresas na BB e depois ocorreu apenas a segregação das atividades entre BF e BAL.

Tratou-se de sociedade de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem que tivesse longa existência.

Por trás dessa sociedade de propósito específico está uma operação de fechamento de capital amplamente divulgada, não tendo havido burla de qualquer norma.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, note-se que as conclusões acima não se alteram pelo fato de os recursos financeiros provenientes da compra das ações da BB terem sido obtidos por meio de contratos de pré-pagamentos de exportações, contraídos com empresa do grupo no exterior.

Ao contrário, o fato revela a efetiva aquisição e pagamento do preço das ações da BB junto aos minoritários. Além disso, tais contratos tornam inquestionável a existência de efetivo pagamento do preço, o que serve para lastrear com mais força o ágio apurado.

A contratação de pré-pagamentos de exportação por uma empresa de um grupo (BPART) e a realização das exportações por outra, do mesmo grupo (BAL) não significa qualquer ilegalidade, sendo prática regular e amplamente difundida no mercado o "repasse" de obrigações vinculadas a pré-pagamentos de exportação. O fato é normal e depois as empresas envolvidas efetuam os acertos financeiros. É o que se chama de "contratos de performance".

Ocorre no mercado em geral, mas é muito comum entre empresas de um mesmo grupo. Tanto que o Siscomex e o BACEN admitem o cadastro conjunto de empresas do mesmo grupo para tais fins.

Foi o que ocorreu neste caso. A BAL assumiu a obrigação da BPART de exportar, e depois ocorreram os acertos financeiros necessários entre elas.

Mas, ainda que houvesse alguma irregularidade nesses acertos efetuados dentro do grupo, isso não invalidaria a OPA da BB, pois os respectivos recursos destinaram-se aos minoritários, confirmando a operação que gerou o ágio.

Até porque, em última análise, uma vez confirmada a compra das ações junto aos minoritários e a apuração do respectivo ágio, a origem dos recursos financeiros utilizados é questão de ordem privada, que não altera o direito à amortização do ágio.

BIC

Esta operação foi implementada no mesmo contexto de fechamento do capital da BB. Também não há questionamento do ágio ou de seu fundamento econômico.

No presente caso, o fisco faz algumas considerações a respeito de uma nota promissória, a qual teria sido emitida no momento da concretização da operação de venda realizada. Mas o próprio fisco reconheceu que houve a sua quitação, listando as operações que deram ensejo a tal baixa. Portanto, está provada a quitação da promissória emitida, confirmando a efetividade da operação.

O fato de aquisição ter sido feita com recursos provenientes de nota promissória não afeta a transação. O art. 7º da Lei 6404 prevê que "o capital social poderá ser formado por contribuições em dinheiro ou qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro".

Ademais, a nota promissória é título de crédito reconhecido pelo direito, plenamente endossável para terceiros pela sociedade, o que demonstra que esse título é plenamente negociável e executável, sendo instrumento regular para a quitação de obrigações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em adição às razões já expostas, note-se que a legislação não veda a apuração de ágio dentro do grupo. Inexistindo norma que impeça a apuração de ágio em aquisição efetuada dentro do grupo, não pode a fiscalização pretender vedar a prática, glosando suas amortizações, pois toda obrigação tributária é regida pelo princípio da legalidade.

A operação realizou-se com valores próximos aos de mercado, tendo a venda sido informada ao BACEN, que concedeu-lhe registro, conforme documentação (cópias anexas à impugnação docs. 09 a 15).

A legislação tributária não exige que a aquisição seja feita junto a terceiros. Do ponto de vista tributário, ***(i)*** o investidor sempre deverá desdobrar o custo de aquisição, registrando o respectivo ágio, mesmo em se tratando de partes relacionadas; e ***(ii)*** não há qualquer restrição ao lançamento do ágio interno e sua contabilização, o que importa é investigar, caso-a-caso, se a operação é simulada.

Em suma, não havendo norma impedindo a aquisição intragrupo, e tendo sido ela validada pelo Bacen, o fisco não pode questionar a operação, o ágio e suas amortizações.

Quanto a esse último aspecto, a validade da apuração e da amortização do ágio em questão foi afirmada por juristas como José Luiz Bulhões Pedreira e Alberto Xavier, em pareceres específicos sobre o tema (fl. 7905/7937).

INCORPORAÇÃO REVERSA.

É operação legal, reconhecida como válida pela jurisprudência em casos como este, nos quais a controlada que incorpora a controladora, é empresa dotada de substância econômica.

EMPRESA VEÍCULO.

Essa terminologia não é adequada ao caso, vez que as operações foram dotadas de propósito negocial e não visaram praticar ato ilícito ou burlar alguma vedação legal.

Nesse contexto, a utilização das empresas ANDELY, BPART, CAJATI, BIPART, e BI apenas viabilizou a consecução de objetivos negociais válidos, por meio de sociedades de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem sua longa existência.

A tese da fiscalização de que essas empresas não se prestariam para a transferência dos ágios, já foi ignorada pela jurisprudência.

PROPÓSITO NEGOCIAL.

As aquisições de empresas junto a terceiros foram realizadas com o intuito de expandir os negócios do grupo no mercado nacional.

Já, em virtude da estratégia do grupo de fechar o capital de empresas, foram efetuadas aquisições de ações de minoritários.

Assim, restou demonstrado que as operações foram todas realizadas com objetivos negociais específicos, no contexto da estratégia do grupo no Brasil.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O GRUPO BUNGE NO CONTROLE DE TODAS AS OPERAÇÕES.

Se vista sob a ótica das empresas que o fisco reputa como "veículos", isso teria algum sentido, eis que tais sociedades eram ou passaram a ser integrantes do grupo.

Contudo, analisando os fatos de forma ampla, a alegação carece de pertinência, pois a maior parte dos ágios advém de compras de participações societárias efetuadas junto a terceiros, para expandir negócios (MANAH, FOSFÉRTIL, IAP e FERTISUL), ou para fechar o capital da BF, num primeiro momento, e da BB, depois.

ABUSO DE DIREITO OU FRAUDE À LEI.

Não cabe alegar abuso de direito ou fraude à lei, pois são situações que precisariam ter sido mais detalhadas, pois não há especificação ou comprovação do tipo de abuso.

A lei define abuso no exercício de direito se há manifesto excesso ao fim social ou econômico, ou aos bons costumes ou à boa-fé (art. 187 do Código Civil). Por outro lado, não há abuso se há o regular exercício de um direito (art. 186).

No caso, os atos jurídicos foram regulares, sem excesso, dentro das suas finalidades jurídicas, inexistindo manifesto excesso aos bons costumes e à boa-fé.

Não se pode cogitar de fraude à lei, que se caracteriza pelo cumprimento da literalidade de uma norma, descumprindo o seu espírito (isto é, o seu real conteúdo), pois só há fraude à lei em situações nas quais o direito não permite realizar um ato ou negócio, caso em que se tem que driblá-lo por meio de um artifício.

Já foi demonstrado que ocorreu o contrário, neste caso, pois as operações foram realizadas em contexto de operações normais. Foi comprovado que não só a letra, mas o espírito das regras que regulam a formação e a amortização fiscal de ágios foram cumpridos, o que afasta a hipótese de fraude à lei.

A QUESTÃO DA SIMULAÇÃO

A fiscalização não chega a dizer que houve tal vício. Contudo, é importante ressaltar que não há simulação, pois, nas operações questionadas pela fiscalização: ***(i)*** as pessoas envolvidas fizeram o que queriam fazer; ***(ii)*** as pessoas envolvidas não fizeram nada proibido; ***(iii)*** as pessoas envolvidas submeteram-se à disciplina jurídica dos atos que praticaram; ***(iv)*** as pessoas jurídicas não se comportaram de modo inadequado com a função jurídica dos atos que praticaram; ***(v)*** os efeitos dos atos praticados foram mantidos sem alteração e sem desfazimento; ***(vi)*** não existe qualquer indício de simulação que poderia ser aplicável à situação em que esses atos foram praticados; pelo contrário, existem indícios de que não houve simulação, atestando a veracidade do que foi praticado.

OPONIBILIDADE DE ATOS LÍCITOS AO FISCO.

Não cabe dizer que, pelas suas circunstâncias, os efeitos da reorganização societária não são oponíveis ao fisco, pois as relações jurídicas tributárias são submetidas ao princípio da legalidade.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tanto quanto os contribuintes sujeitam-se "ex lege" às obrigações tributárias, o fisco e as relações jurídico tributárias não pairam acima da lei, de modo que um ato lícito e eficaz no plano do direito privado é eficaz para produzir efeitos fiscais.

Qualquer alegação de inoponibilidade ao fisco, de atos lícitos, só poderia ter alguma validade, ao menos teórica, se houvesse no Brasil uma norma geral antielisão em vigor (além de dever ser válida constitucionalmente), o que não ocorre.

ERRO DE PREENCHIMENTO DE DIPJ.

As DIPJ dos AC 2007 a 2009 mostram as amortizações de ágio em linhas referentes a "outras despesas financeiras" e não nas linhas específicas, de ágios.

Esse entendimento se deve ao fato de que, conforme as instruções de preenchimento da DIPJ, as linhas específicas para a amortização de ágio contêm observação de que tais valores deveriam ser adicionados ao lucro líquido.

Por essa razão concluiu-se que nessas linhas deveriam constar apenas as amortizações de ágios não dedutíveis (antes das operações que justificam a aplicação do regime previsto na Lei n.º 9532/97).

Como esse não era o caso dos ágios em tela, que eram dedutíveis nos termos da legislação, seus valores foram lançados em "outras despesas financeiras".

Não se trata de esconder os ágios do fisco, mas de interpretação das orientações dos manuais da DIPJ, que pode ter resultado em equívoco no preenchimento da DIPJ, mas nunca justificaria a acusação de fraude, principalmente em vista dos demais fatos.

Se tivesse intenção de burlar o fisco, não divulgaria fatos, tentaria encobrir a operação e jamais registraria em "Fato Relevante" a existência de vantagem fiscal de amortização de ágios.

Portanto, o preenchimento das DIPJ de 2007 a 2009 como descrito, por si só, não justifica a multa de 150%, de modo que se os atos forem ineficazes para produzir o resultado de economia fiscal pretendido, o que se admite para argumentar, cabe a pena de 75%, pois o agravamento da pena importaria equiparar uma infração fiscal amplamente conhecida do mercado, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

MULTA QUALIFICADA.

O art. 72 da Lei n.º 4502 traz hipótese em que o contribuinte dolosamente modifica as características essenciais do fato gerador, o que pressupõe a ocorrência do fato gerador seguida de modificações naquelas características, introduzidas pelo contribuinte para se safar da obrigação já existente, o que não ocorreu, quer por não ter havido dolo, quer porque não introduziu qualquer modificação em qualquer fato, gerador ou não de obrigação tributária.

Ao contrário, os atos praticados estão conservados em suas formas documental e escritural reveladoras de suas efetivas substâncias jurídicas, tais como ocorreram.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, inexiste, no caso, o intuito doloso, que é pré-requisito para a multa de 150%, pois:

1) o art. 44 da Lei n.º 9430 reserva essa penalidade apenas aos casos de ilegalidades cometidas com intuito fraudulento, remetendo aos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4502, ou seja, essa multa só cabe se houver intuito fraudulento, evidenciado pela subsunção do fato a um dos tipos infracionais descritos nesses dispositivos;

2) os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4502 referem-se exclusivamente a situações em que o dolo esteja presente, pois os dois primeiros referem-se à "ação ou omissão dolosa" e o terceiro a "ajuste doloso"; portanto, a caracterização do componente doloso é fundamental para aplicar essa multa, o que não ocorreu, no caso;

3) dolo é um estado de espírito que se manifesta por atos ou omissões externas; em outras palavras, o dolo existe como ato de vontade, representado pela vontade de infringir a lei e pela vontade de faze-lo fraudulentamente, de modo que não existe dolo não intencional;

4) afasta a caracterização do dolo se as pessoas atuam sem malícia, sem ocultação de elemento relevante e sem indução de terceiros a erro, sendo certo que, neste caso, nada foi escondido ao fisco, que não foi induzido a erro e não teve obstáculo ao pleno conhecimento dos fatos, tudo tendo sido declarado tal como ocorreu.

Várias operações envolveram empresas de capital aberto, razão pela qual foram divulgados "Fatos Relevantes" (aquisições da MANAH, da FOSFÉRTIL, e fechamento do capital da BF e depois da BB), citando detalhes das operações, suas razões e até a vantagem fiscal das amortizações de ágio, em alguns.

A apuração e a amortização de ágios constaram em notas explicativas dos balanços, como por exemplo, no caso dos balanços de 2003/2004, em cujas notas constam informações sobre o ágio da CAJATI. Nas notas do balanço de 2004/2005, houve divulgação da reestruturação de outubro de 2005, ocorrida após o fechamento do capital da BB. A alteração da prática contábil referente aos ágios registrados consta em notas do balanço de 2005/2006 e em nota do balanço 2006/2007. A CVM e o BACEN concederam registro e validaram as operações.

No campo da elisão e da evasão fiscal, a doutrina e a jurisprudência têm levado em conta, para afastar a multa mais onerosa, a ausência de norma legal prescritora dos limites no exercício do direito à planificação fiscal (após dez anos da promulgação do parágrafo único do art. 116 do CTN), assim como têm considerado as mudanças no entendimento jurisprudencial e as controvérsias entre juristas especializados.

O planejamento tributário é um direito de quem ainda não adentrou na situação configuradora de alguma obrigação tributária, mas não há norma que regule o eventual abuso no exercício desse direito, que seria uma norma geral antielisão ou antiabuso, o que autoriza o seu exercício.

Assim, há que distinguir entre situações em que o direito aplicável esteja incontroverso, das situações em que haja disputas doutrinárias, em que jurisprudência não esteja firmada ou em que a jurisprudência foi alterada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diz o art. 136 do CTN, que "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

O art. 112 do CTN impõe interpretação mais favorável para a aplicação de penalidades quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Portanto, nos planejamentos tributários imperfeitos por qualquer motivo, se o art. 112 não chega a conduzir ao total cancelamento de lançamentos, certamente impede a aplicação da multa mais alta, em sintonia com o art. 136.

Assim, a equiparação deste aos casos dolosos importaria aplicar a mesma sanção a distintas transgressões, quebrando a necessária proporcionalidade da pena.

O art. 44 da Lei n.º 9430 reporta-se aos art. 71 a 73 da Lei n.º 4502, que estão inseridas no contexto dos arts. 67 e 68, que, por suas vezes, requerem que o julgador distinga as situações, partindo da menor graduação da penalidade.

As circunstâncias agravantes ou qualificativas necessitam de prova e não são de livre eleição do julgador, já que as agravantes estão no parágrafo 1º e as qualificativas no parágrafo 2º (ambos do art. 68), sendo que as últimas são exatamente as dos arts. 71 a 73, de modo que a distinção entre situações não dolosas e dolosas vem na própria estrutura da disciplina legal das multas e da sua graduação.

A jurisprudência administrativa afasta a multa qualificada se o litígio é referente a questões de direito e à sua aplicação, como neste caso, em que se quer saber qual o tratamento que a lei preconiza às situações em tela, estando tudo devidamente comprovado e escriturado.

Note- se: a fiscalização conheceu os fatos por meio das contabilidades das pessoas jurídicas envolvidas, o que exclui a intenção dolosa.

Em matéria de direito penal e de direito penal tributário, cabe aplicar, para graduar a penalidade, o conceito de erro de proibição, que se dá quando o autor do ilícito supõe estar agindo dentro da lei.

Portanto, a multa qualificada pressupõe inequívoca ciência da ilicitude pelo agente e intuito de fraudar a lei através de ato que sabe ser ilícito, o que está muito distante das situações em que haja mero erro de conduta, por erro de direito, ou em que a invalidade do planejamento praticado derive de outras falhas não dolosas.

No caso, a autuada acreditou e continua a acreditar que suas ações foram legítimas, chegando a tal crença após orientação de dois renomados tributaristas e após submeter as operações a auditoria independente de reputação indiscutível, que validou seus balanços.

Isto é, não pretendia fraudar a lei e não agiu com dolo, de modo que não merece a punição extrema que a lei reserva para os casos em que existam circunstâncias agravantes ou qualificativas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Enfim, a inaplicabilidade de multa agravada a planejamentos tributários equivocados, mas não dolosos, não é só um critério de justiça, mas decorrência das normas.

MULTA ISOLADA DE 50%.

O direito penal não aceita a possibilidade de duas penas para um mesmo fato, conforme argumentos de praxe, além de que a imposição fere o preceito básico de que a infração mais grave absorve a secundária.

Além disso, do ponto de vista tributário, não cabe falar em multa sobre estimativas não recolhidas se não havia tributo a pagar no encerramento do período.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não cabe cobrar juros de mora sobre a multa de ofício, pois a lei prescreve juros de mora sobre multas isoladas, nos moldes do art. 61, "caput" e parágrafo 3º, da Lei nº. 9430/96, tratando os parágrafos 1º e 2º do cálculo das multas sem sua incidência.

Como multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, não cabe aplicar tal artigo, que previu a incidência desses juros só sobre o principal.

Além disso, o parágrafo único do art. 43 da Lei nº. 9430/96 determinou a incidência desses juros sobre a multa isolada.

CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 8149/8212) sustentando, primeiramente, a inexistência de decadência, já que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio a ser amortizado não se submete ao prazo decadencial tributário.

Isso porque, conforme entende, o pagamento de um ágio na aquisição de uma participação societária não é fato gerador de nenhum tributo federal. E o prazo decadencial só deve ser aplicado à atividade tributante do Estado, quando ocorrido o fato gerador. Portanto, em resumo, não havendo fato gerador, não haverá prazo decadencial a ser contado.

Cita o entendimento jurisprudencial acerca da possibilidade de a Administração Tributária revisar os prejuízos fiscais utilizados pelos contribuintes para reduzir sua tributação futura para sustentar que o prazo decadencial para o lançamento deve ser contado a partir do tributo apurado pelo sujeito passivo, não do registro da rubrica que será utilizada no futuro como benefício fiscal.

Ademais, afirma que o ágio configura benefício fiscal a favor do contribuinte. Assim, registros escriturais sem substrato econômico não podem ensejar o nascimento do ágio, conforme corroboram o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Ao final, sustenta, a ***(i)*** manutenção da multa qualificada; ***(ii)*** a possibilidade de ser aplicada de forma concomitante a multa de ofício e a multa isolada; e, ***(iii)*** a possibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Especificamente sobre cada operação, sustenta:

ANDELY

O verdadeiro objetivo da contribuinte foi o de tornar a despesa com a amortização do ágio em uma despesa dedutível, o que não ocorreria se a contribuinte tivesse adquirido diretamente a participação na MANAH. O ágio formado na operação de compra e venda da participação societária também poderia surgir no caso de uma aquisição direta da MANAH, entretanto, se a operação fosse direta, a despesa correspondente ao ágio não seria considerada dedutível no momento da sua amortização contábil, já que não existe nenhuma norma legal que autorize a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nessa situação. Portanto, fica evidente que a criação da ANDELY serviu apenas como instrumento para possibilitar a dedutibilidade da despesa referente ao ágio amortizado.

A alienação da participação societária para ANDELY ocorreu logo após (3 meses) a abertura desta empresa e pouco mais de quatro meses após a aquisição da participação societária da MANAH a ANDELY foi incorporada.

A ANDELY não desempenhou, durante o período em que existiu, nenhuma atividade empresarial – no sentido de promover a circulação de bens e serviços, nos termos do art. 966 do Código Civil. O seu capital social era de R$ 100,00 e permaneceu nesse montante até a data da aquisição da MANAH. Com isso, verifica-se a ausência de atividade empresarial e de lastro econômico da ANDELY para participar de qualquer negócio de aquisição de participação societária.

A contribuinte não respondeu qual o propósito negocial na criação de uma empresa que não desempenha atividade empresarial, qual o propósito de uma empresa negociar a aquisição de participação societária em outra empresa, quando não tem condições financeiras de honrar o compromisso ou por qual motivo o grupo empresarial preferiu aportar capital, no montante de R$ 145.192.000,00, em uma empresa que seria extinta logo depois.

BIPART

A BIPART não foi incluída em nenhum negócio relativo a aquisição de investimento, ela apenas recebeu ativos que já pertenciam ao Grupo Bunge e que continham o registro de um ágio. Implica dizer que a BB não adquiriu a participação na BIPART com o pagamento de um ágio, ela apenas transferiu um ágio que já estava registrado em sua contabilidade. Nesse contexto, forçoso admitir que esta operação não configurou uma aquisição de investimentos com pagamento de ágio e entre partes independentes.

Entender que o ágio pago em uma operação pode ser livremente transferido entre empresas do mesmo grupo, para ser deduzido onde o grupo econômico julgar mais vantajoso, significa deturpar e distorcer a finalidade da norma.

Além da ausência de aquisição de investimento, a indedutibilidade do ágio deve ser reconhecida em virtude da falta de propósito negocial na constituição e utilização da BIPART, pois, o que se verificou, foi que os ativos do Grupo Bunge apenas circularam internamente, entre empresas que integravam o grupo empresarial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, a criação da BIPART serviu apenas como instrumento para possibilitar a dedutibilidade da despesa referente ao ágio amortizado, sem qualquer propósito negocial.

CAJATI

O laudo de avaliação que atestaria a rentabilidade futura da CAJATI foi elaborado em 29/01/2004, posteriormente à data da operação; ou seja, não há laudo prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago com base na rentabilidade futura da CAJATI. Assim, se efetivamente foi pago ágio na permuta, o seu fundamento encontra-se em quaisquer outras razões econômicas, mas não na rentabilidade futura da CAJATI.

Repisa as mesmas ponderações feitas na operação envolvendo a ANDELY para concluir que a criação da CAJATI serviu apenas como instrumento para possibilitar a dedutibilidade da despesa referente ao ágio amortizado, sem qualquer propósito negocial.

BPART

Repisa as mesmas ponderações feitas na operação envolvendo a ANDELY para concluir que não havia propósito negocial na constituição e utilização da BPART.

BIC

Trata-se de típica operação de "ágio interno". Não houve nenhuma aquisição das ações, pois as empresas que participaram da operação já pertenciam ao Grupo Bunge, não se tratando de um negócio realizado entre partes independentes em ambiente de livre mercado.

Além disso, inexiste propósito negocial e substrato econômico na operação.

A justificativa para a operação era uma pretensão do Grupo Bunge de fechamento de capital da BB. Contudo, esse fato não pode ser aceito como explicação para o pagamento de um ágio. Diante das justificativas apresentadas pela recorrente, indaga-se: a razão negocial apresentada implica alguma causa econômica que possa dar origem a um ágio? É adequada a cobrança de um ágio na "aquisição" de ações de empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial? Vislumbra-se possível que a razão econômica do ágio, por rentabilidade futura, em operações intragrupo visando o fechamento de capital de uma empresa? O ágio deve implicar a expectativa de retorno econômico. Insistir em sentido contrário implica o surgimento de um ágio meramente artificial, irreal.

As razões eleitas pelo Grupo Bunge, para a alienação das participações que detinha na BIC, não apresentam qualquer propósito negocial típico dessa rubrica econômico-contábil. Dessa forma, de acordo com as informações prestadas pela própria contribuinte, não existem fundamentos hábeis a justificar o surgimento do ágio registrado na BI.

O ágio registrado na BI nunca teve como propósito negocial a rentabilidade futura da BB.

Não houve aquisição de investimento e circulação de riquezas novas. O ágio importa a previsão de ganho futuro pelo adquirente, não um acerto contábil entre partes ligadas visando gozar de um benefício fiscal que não é devido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É o Relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Para logo, importa registrar que não foram tecidas, pela autoridade fiscal autuante, considerações a respeito do valor dos ágios, seus fundamentos econômicos e laudos elaborados para justificar sua fundamentação, conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal às fls. 7372/7466.

Além disso, a análise das decisões e recursos permite concluir que não há discussão sobre fatos e tampouco sobre a legislação que rege a matéria. Trata-se, com isso, de verificar se existem provas ou indícios que demonstrem a artificialidade da operação analisada, suficientes a afastar a respectiva amortização de ágio.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Inicialmente, no que tange à alegação de preclusão da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, cabe tecer algumas considerações.

Conforme Relatório Fiscal, as operações analisadas ocorreram nas seguintes datas:

1) ANDELY – Em 12/04/2000 a ANDELY adquiriu o controle da MANAH, com pagamento e registro do ágio. Em 31/08/2000 a MANAH incorporou a ANDELYy, operação que deu ensejo à amortização do ágio.

2) BIPART – Em 2001 ocorreram as operações que culminaram com o registro do ágio na contabilidade da BB. Em 29/08/2002 a BF incorporou a BIPART, operação que deu ensejo à amortização do ágio.

3) CAJATI – Em 24/10/2003 a BF comprou as ações da DIJON (CAJATI) com pagamento e registro de ágio. Em 30/04/2004 a BF incorporou a CAJATI, operação que deu ensejo à amortização do ágio.

4) BPART – Em 27/09/2004 a BPART adquiriu as ações da BB com pagamento e registro de ágio. Em 31/10/2005 a BB incorporou a BPART e a BF incorporou a BB, operação que deu ensejo à amortização do ágio.

5) BIC – Em 06/12/2004 a BI adquiriu as ações da BIC com pagamento e registro de ágio. Em 31/10/2005 a BIC incorporou a BI, a BB incorporou a BIC e a BF incorporou a BB, operação que deu ensejo à amortização do ágio.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A ciência dos autos de infração ocorreu em **12/12/2011**.

Posto isso, a controvérsia preliminar destes autos cinge-se em saber qual a data inicial para contagem do prazo decadencial do ágio, se ***(i)*** na data em que ocorre a aquisição de participação societária, ***(ii)*** na data da incorporação que permite legalmente o início da amortização do ágio, ou ***(iii)*** na data em que cada parcela é amortizada. Mais do que isso, consiste em saber se os atos societários perpetrados pela contribuinte cujos valores foram contabilizados a mais de cinco anos podem ser revistos, ainda que causem reflexos na contabilidade atual.

No mais, afastada a pretensão fiscal que justificaria a aplicação do prazo do artigo 173, inciso I do CTN – objeto de avaliação em item específico deste voto onde restarão afastadas as alegações de fraude e dolo no presente caso -, parece claro que ao caso aplica-se o artigo 150, § 4º do CTN. Como se sabe, os tributos sujeitos ao lançamento por declaração impõe ao fisco a necessidade de ulterior homologação do lançamento, como atividade exercida pelo sujeito passivo. Por conta disso, quando o contribuinte efetua pagamento antecipado, como ocorreu no caso dos autos, conta-se o *dies a quo* do prazo quinquenal à partir da ocorrência do fato gerador.

Pois bem.

O artigo 114 do CTN estabelece como fato gerador da obrigação principal "*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*"

Logo, está claro que para a ocorrência do fato gerador da obrigação é necessário: ***(i)*** a situação de fato e ***(ii)*** a norma aplicável ao fato.

Sobre o conceito de fato gerador diversos doutrinadores já se debruçaram e apresentaram suas críticas. Paulo de Barros Carvalho assevera que esse termo é acompanhado de enorme vício de linguagem já que alude, em um só tempo, a duas realidades distintas, quais sejam: ***(i)*** a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico tributária e ***(ii)*** o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.

Assim, essa expressão pode parecer, em princípio, um obstáculo de ordem semântica, mas não deve, contudo, dificultar nossa análise.

É necessário, apenas, ter em mente que, em virtude da nossa legislação, o "fato gerador" deve ser encarado como o momento em que ocorre a subsunção do fato à norma.

Nessa linha de raciocínio, o artigo 116 do CTN define quando se considera ocorrido o fato gerador. Vejamos:

> *Art. 116.* ***Salvo disposição de lei em contrário****, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*
> *I -* ***tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios****;*
> *II -* ***tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída****, nos termos de direito aplicável.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A situação de fato é aquela concretizada no nível das realidades materiais, também chamada de "mundo fenomênico". Essa situação de fato, se relatada no antecedente de uma norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequencia (efeitos), podendo ser então chamada de situação jurídica.

Com relação a este dispositivo em específico, o citado doutrinador Paulo de Barros Carvalho tece algumas considerações que confio serem pertinentes à nossa análise. Dessa forma, passo a transcrever:

> *Da forma como prescreveu (o art. 116), parece até admitir que existam conjunturas de fato, disciplinadas pelo direito, mas que, mesmo assim, não podem ser consideradas situações jurídicas.*
>
> ***É de ciência certa a afirmação de que uma circunstância de fato, prevista em norma do direito positivo, será sempre um fato jurídico****, quer em sentido lasso, quer em acepção estrita, pois consiste num acontecimento, em virtude do qual as relações de direito nascem e se extinguem, no conceito de Clóvis Beviláqua. E não nos deparamos, ainda, com a discordância de qualquer autor, no que repita a esse ensinamento. Sobre ele há absoluta unanimidade. (pg. 271, Curso de Direito Tributário, 13. ed. rev e atual. -São Paulo: Saraiva,2000.)*

Pretendeu-se demonstrar com a passagem transcrita que, tanto a situação do inciso I do art.116, quanto a do inciso II constituem situações jurídicas tecnicamente falando, pois inexistem conjunturas de fato disciplinadas pelo direito que não possam ser consideradas situações jurídicas.

Com efeito, podemos assinalar que o fato gerador do ágio, tratando-se de situação jurídica, considerar-se-á ocorrido, desde o momento em que esteja definitivamente constituído, nos termos de direito aplicável.

Noutras palavras, acerca da subsunção do conceito de fato ao conceito de norma é possível dizer que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária, construção de linguagem prescritiva geral e abstrata).

Passo então a analisar os desenhos normativos aplicáveis à hipótese.

A primeira observação a ser feita é de que os ágios e deságios fazem parte do regramento do sistema de avaliação de investimentos permanentes em pessoas jurídicas controladas e coligadas, que se denomina "método da equivalência patrimonial" (MEP), instituído no ordenamento jurídico brasileiro com a Lei nº. 6404/1976.

Muito embora esse método tenha surgido com a lei societária, essa lei limitou-se a determinar os casos em que ele é obrigatório e não há nela uma só palavra relativa a ágio ou deságio no MEP.

Ágio e deságio são entes que surgiram expressa e especificadamente no ordenamento pelas leis fiscais, precisamente, com o advento do Decreto-lei nº. 1598/1977, nos art. 20 e seguintes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesta toada, vejamos como o Decreto-lei nº. 1598/1977 regulamenta o assunto:

> *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.***
> *Parágrafo 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*
> *Parágrafo 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*
> *a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
> *b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
> *c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*
> *Parágrafo 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras 'a' e 'b' do parágrafo 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

Assim é que, face a mandatória redação do art. 20 ("deverá, por ocasião da aquisição") quando o investimento for sujeito obrigatoriamente ao MEP, no momento da sua aquisição também é **obrigatório** o desdobramento do respectivo custo.

Posteriormente, em virtude do art. 8º, letra "a", da Lei nº. 9532/1997, o mesmo desdobramento se torna obrigatório para os investimentos não sujeitos ao MEP, nos casos de pessoas jurídicas que passem por processos de reorganização societária previstos nessa lei, senão vejamos:

> *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 n. 1598, de 26 de dezembro de 1997:*
> *I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'a' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, 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 a alínea 'c' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1589, de 1977, 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 a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977**, 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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977****, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*
> *Parágrafo 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.*
> *Parágrafo 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:*
> *a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*
> *b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*
> *Parágrafo 3º - O valor registrado na forma do inciso II do 'caput':*
> *a) 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;*
> *b) 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.*
> *Parágrafo 4º - Na hipótese da alínea 'b' do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.*
> *Parágrafo 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.*
> ***Art. 8º - O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:***
> ***a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido****;*
> *b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

Sendo assim, o desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial e ágio ou deságio não é uma conveniência do contribuinte, já que a lei expressamente o obriga a proceder à separação entre o custo avaliado por equivalência e o ágio ou deságio.

Ora, entendo com isso, estarmos diante da precisa subsunção do fato à norma.

Tanto na participação societária (no caso de empresas obrigadas ao MEP), quanto na ocorrência dos eventos de incorporação, fusão ou cisão (no caso de empresas não obrigadas ao MEP) verifica-se uma situação de fato que se subsume a uma norma jurídica tributária posta.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ambas as situações estão relatadas no antecedente de uma norma individual e concreta, e, portanto, desde o momento em que estejam definitivamente constituídas considera-se ocorrido o fato gerador.

Forçoso concluir que o fato gerador (entendido como subsunção do fato à norma) do ágio ou deságio para empresas obrigadas ao MEP ocorre no momento em que definitivamente concluída a aquisição de participação societária, quando nasce legalmente a obrigação de se desdobrar o preço pago.

É nessa situação em que o fato (aquisição de participação societária) subsume a norma do art. 20 e produz efeitos, obrigando o contribuinte a contabilizar o ágio ou deságio e seu fundamento econômico.

Na data em que a aquisição de participação societária de fato ocorre - quando consignada a tradição das mesmas - é que nasce o ágio a ser registrado contabilmente.

Lembrando que o contribuinte poderá tornar-se obrigado ao MEP em razão da própria aquisição de participação societária. Nesses casos, se na data da aquisição de participação societária a empresa tornar-se obrigada pela legislação vigente a registrar o investimento adquirido pelo MEP, estará consequentemente obrigada a desdobrar o preço pago, e, assim, diante do fato gerador do ágio ou deságio.

Na mesma linha de raciocínio, o fato gerador (entendido como subsunção do fato à norma) do ágio ou deságio para empresas até então não obrigadas ao MEP ocorre no momento em que definitivamente concluídos os eventos de incorporação, fusão ou cisão, quando nasce legalmente a obrigação de registrar o ágio ou deságio apurado e o seu fundamento.

A propósito, cabe lembrar, aqui, que o ágio ou deságio nada mais é que a diferença entre o valor pago e patrimônio líquido adquirido, portanto, efeito oriundo do desdobramento do pagamento realizado. Daí porque sua origem está intrinsecamente relacionada à ocorrência da situação de fato que, em virtude de norma jurídica tributária, obrigue o contribuinte a desdobrar contabilmente o pagamento realizado.

O ágio existe no momento em que sua contabilização torna-se obrigatória por força de lei, seja em razão de aquisição de investimento, seja em razão dos eventos de incorporação, fusão ou cisão.

Há mais uma observação relevante a ser feita, apontada em estudos por Ricardo Mariz de Oliveira que, no mais das vezes, é simplesmente ignorada por alguns intérpretes ou aplicadores da lei: a finalidade legal do desdobramento do custo de aquisição, com a determinação de ágio ou deságio.

A disposição mandatória das leis supracitadas tem como finalidade o desdobramento do preço pago para apuração de ágio ou deságio, tanto porque algumas espécies de ágio podem ser amortizadas fiscalmente, senão porque a amortização de deságio é sujeita à tributação.

Logo, se estamos diante de uma norma jurídico tributária que impõe obrigação principal, quando se trata de deságio, o conteúdo da norma representa uma imposição tributável.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ou seja, é nesse momento que o Fisco deve avaliar se a contabilização do ágio ou deságio está correta, de forma a exigir ou não, dependendo do caso, a cobrança do imposto sobre a base tributável.

Assim, tanto o valor apurado de ágio ou deságio como a natureza do ágio registrado na contabilidade devem ser avaliados no momento em que verificada a situação de fato que imponha a incidência dos dispositivos legais supramencionados e o consequente desdobramento do preço pago.

A relação jurídico tributária de crédito, no caso do ágio, está sujeita à homologação pelo Fisco desde o momento em que o contribuinte desdobra o preço pago.

Nesse passo, nem se alegue que o fato gerador do ágio ocorre com a sua amortização. Ora, a ocorrência do ágio elemento contábil nada tem a ver com a possibilidade de amortização do mesmo.

A concessão de vantagens fiscais, quando se trata de determinados tipos de ágio, não pode ser encarada como finalidade da norma que institui decomposição mandatória do preço pago. **A possibilidade de estarmos diante de base tributável é que justifica a necessidade de decomposição do preço pago**.

Mesmo porque, como a própria norma dispõe, o contribuinte "poderá" amortizar o ágio pago cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n°. 1.598/1977 e "deverá" amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598/1977.

Não se deve perder de vista que a homologação compreende toda atividade realizada pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal, desde o procedimento de apuração de débitos e créditos tributários até seu pagamento.

O lançamento por homologação é algo mais amplo do que a simples apuração pelo contribuinte do valor por ele devido a título de determinado tributo ou mesmo o seu pagamento. O contribuinte tem o dever de prestar informações e enviar declarações referentes a tributos apurados, justamente para que o fisco possa revisar posteriormente essa atividade.

Portanto, em contrapartida, a revisão posterior do lançamento não se limita ao valor do tributo apurado como devido e à exigência de eventuais diferenças apuradas, devendo abranger também o conjunto de informações prestadas pelo sujeito passivo ou por qualquer terceiro legalmente obrigado.

Prova disso é que o resultado pode ser deficitário, nulo ou superavitário e, ainda assim, as autoridades fiscais têm o dever de avaliar a apuração levada a cabo pelo contribuinte.

Esse entendimento, aliás, harmoniza-se com aquele sempre adotado pela CSRF, segundo o qual:

> ***O que o CTN homologa é o procedimento, a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.*** *Se o citado § 4º do art. 150 homologasse apenas o pagamento teria dito "homologado o pagamento" e não "homologado o lançamento", como diz o texto do citado parágrafo do art. 150 da lei complementar.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Acórdão 9101-00.169 da 1ª Turma da CSRF, no DOU de 15/06/2009).

Voltando ao caso concreto, verificamos que a Recorrente era empresa obrigada ao MEP nos ano-calendário de 2000 a 2005, em virtude das operações de aquisição de participação societária ocorridas, por força do que dispunha o art. 248 da Lei nº. 6404/1976. Vejamos a redação do artigo há época:

CÓPIA

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Ou seja, no momento em que ***(i)*** a ANDELY adquiriu as ações da MANAH, ***(ii)*** a Serrana (BB) adquiriu as ações da BF, ***(iii)*** a BF adquiriu as ações da DIJON (CAJATI), ***(iv)*** a BPART adquiriu as ações da BB, e ***(v)*** a BI adquiriu as ações da BIC, tais empresas viram-se legalmente obrigadas a registrar as participações adquiridas pelo MEP e, por suas vezes, obrigadas a desdobrar os preços pagos.

Portanto, forçoso concluir que o ágio pago em tais operações nasceu na data em que ocorreram as aquisições de participação societária com pagamento de ágio.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É de se convir que a partir dessa data os fatos passaram ao conhecimento da autoridade fiscal e a partir desse momento já era possível proceder ao lançamento ou questionamento acerca da fundamentação do ágio registrado.

Em resumo, não poderiam ser questionados os atos praticados no ano-calendário 2000 a 2005, já que decorridos mais de 5 anos entre o surgimento do ágio e a ciência dos autos de infração (**12/12/2011**).

Outrossim, e por consequência de ser assim, o entendimento jurisprudencial deste Conselho é no sentido de que a adição de valores futuros tidos como indedutíveis a períodos passados e alcançados pela decadência não pode ser admitida, já que se equipara a lançar valores naquele período. Vejamos algumas decisões nesse sentido:

> *DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO - GLOSA NO APROVEITAMENTO - A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO - REALIZAÇÃO MÍNIMA DO LUCRO INFLACIONÁRIO - APLICAÇÃO DA SUMULA N. 10 - O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.*
> *Na íntegra: (...) No que diz respeito à glosa do prejuízo fiscal, sustentou a recorrente que o prejuízo foi efetivamente apurado a maior em decorrência de erro no cálculo do seu valor em 1997, em função de ter sido a ele adicionado também o montante do prejuízo não operacional, adição essa que a recorrente reconhece ser vedada pelo disposto no artigo 511 do Regulamento do Imposto de Renda.*
> *Ocorre que essa adição não poderia ser questionada pela fiscalização em função do decurso do prazo decadencial. Com efeito, o valor do prejuízo fiscal, compensado a maior nos anos calendário de 2001 e 2002, foi apurado no ano calendário de 1997. Como o auto de infração foi lavrado em 07 de dezembro de 2005, já teria ocorrido a decadência do direito de o fisco revisar os valores em questão.*
> *(...) Tenho para mim que a razão está com a recorrente. Isso porque, a meu ver,* ***a decadência é algo que atinge todo o conjunto de informações que compuseram a atividade do lançamento efetuado em determinado período e que consta nos livros e documentos que integram a escrituração fiscal da empresa.***
> *O período atingido pela decadência, portanto, toma imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo ser mais alterados, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte.*
> *(...)* ***Essa questão, aliás, não é nova na jurisprudência administrativa. Vários precedentes já foram apreciados e o entendimento desta Corte é no sentido sustentado pela recorrente. Assim, é firme a orientação jurisprudencial que a contagem do prazo decadencial deve ter início na data em que***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o prejuízo é apurado A partir dessa data, tem o fisco cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado Passado esse prazo, o fisco não pode mais glosar o valor compensado*. (Acórdão 108-09.621, Relator João Francisco Bianco, DOU em 07.11.2008).*

RECURSO EX OFFICIO — DECADÊNCIA — EFEITOS — O alcance das regras de decadência previstas no CTN, não só obsta o direito de o Fisco constituir o crédito tributário de período já precluso, como também, o de alterar informações e valores registrados em livros contábeis e fiscais, já alcançados pela homologação tácita.
Homologado o crédito, por já estar extinto o direito de lançar pelo decurso de prazo previsto no CITY; homologada está toda a atividade praticada pelo contribuinte, vale dizer, todo o conjunto de informações contábeis e fiscais que a orientaram.(Acórdão 101-96.265, Relator Paulo Roberto Cortez, DOU em 06/03/2008).

DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - ***Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência.*** *(Acórdão 107-07.819, Relator designado Natanael Martins, DOU em 01.04.2005).*

IRPF - REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO - A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar acatada.(Acórdão 102-46.305, Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).

IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - CUSTO DE AQUISIÇÃO - ***O custo*** *de aquisição de participação societária alienada, constante da declaração anual de ajuste do exercício de 1992, tempestivamente apresentada,* ***não é passível de contestação, presente a decadência****, prevalecendo, se maior, sobre outro que venha a ser apurado pelo fisco.*
Na íntegra: (...)Trata-se de lançamento de ofício do imposto de renda de pessoa física fundado em ganho de capital em alienação de participações societárias ocorridas em 1995, cuJa tributação foi diferida para as datas dos efetivos recebimentos dos valores, fls. 03.
(...)No que respeita a custo de aquisição, presente a decadência, a fiscalização não poderia questionar valores de mercado constantes da DIRPF/92, como ressaltado pela autoridade recorrida. (Acórdão 104-18.701, Relator Roberto William Gonçalves, DOU em 03/09/2002).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*CSLL - BASE NEGATIVA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - **Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência**. Vedação.*
Na íntegra: (...) No caso presente, o auto de infração foi lavrado em 24/06/99; portanto, em princípio, o último período passível de ser alcançado por lançamento de ofício seria o período-base encerrado em 31/05/1994.
Embora as exigências refiram-se a fatos geradores a partir de outubro de 1994, tiveram origem em despesas indedutíveis de empresa incorporada, relatadas pelo fisco como falta de adição à base de cálculo da CSLL nos meses de fevereiro a novembro de 1993 de depósitos judiciais da COFINS, nos termos do art. 8º da Lei nº 8.541/92.
A redução indevida, ou falta de adição ao lucro líquido, no dizer do fisco, não originou exigências tributárias nos períodos em que ocorridas, por ter a empresa, até setembro de 1994, saldo anterior de bases negativas da CSLL que foram aproveitadas de ofício.
Sobre esse tema - fatos que nascem ou se formam em um período e repercutem em períodos subseqüentes - já expressei minha opinião em voto que proferi nesta Câmara que deu origem ao Acórdão 107-06061.
Lá como aqui, é preciso ter-se presente que adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência.
Com efeito, a redução do resultado negativo de um período, ou o aumento do resultado positivo, pela adição de despesa, se vinculada à formação de juízo sobre a dedutibilidade ou não do dispêndio apropriado, inserindo-se, portanto, no campo do lançamento de ofício. (Acórdão 107-06.572, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 21/06/2002)

*DECADÊNCIA — ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO — GLOSA NO APROVEITAMENTO — **Existindo erro na apuração do prejuízo fiscal, o prazo legal da abrangência da decadência deve considerar o período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido**.(Acórdão 108-06.921, Relator José Henrique Longo, em 17/04/2002).*

*DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS - O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. **A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido.

Na íntegra: (...)Como já acenado, em todas as hipóteses acima consideradas há um elemento uniforme, qual seja, tem-se um fato pretérito que se integra aos resultados apurados nos exercícios seguintes. Vale dizer, a repercussão atual tem origem e representa a continuação dos fatos verificados no passado. Portanto, tais fatos devem ser examinados sob duas perspectivas: no passado, no tocante à formação; no futuro, no que tange às repercussões ficais decorrentes da efetiva apropriação.

O trabalho fiscal, nesses casos, pode examinar a formação pretérita do fato, mas não deve extrair e atribuir repercussão fiscal aos exercícios já protegidos pela decadência*. O possível ajuste na formação desse fato, neste contexto, deve repercutir no exercício subseqüente, vale dizer, no momento da sua efetiva apropriação.* ***Há, assim, um perfeito equilíbrio, pois o lançamento de ofício não invade exercício já atingido pela preclusão administrativa, como também o fato não repercute no futuro com uma formação distorcida****. (...)*

Essas premissas, como não poderia ser diferente, devem nortear o exame da compensação do prejuízo fiscal. ***Todavia, neste particular, é preciso ter-se presente que reduzir o valor do prejuízo apurado, mediante a impugnação de valores apropriados ao resultado do período de sua formação, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele exercício. Com efeito, a redução do prejuízo fiscal de um período, se vinculada à formação de juízo sobre a dedutibilidade ou não de um dispêndio lá apropriado, ou sobre a falta de tributação de uma receita ou ganho havido no período da sua formação, insere-se, portanto, no campo do lançamento de ofício.***

(...) Submisso às premissas colocadas e para reforçar a coerência necessária, diferente seria o tratamento quando o fisco recalcular lucro inflacionário em períodos já atingidos pela decadência, constatando, em função da ação fiscal, que o contribuinte teria realizado valores menores que o mínimo exigido nesses períodos. Ocorrendo essa hipótese entendemos que deve o fisco considerar como se realizado fosse o mínimo exigido para esse período, evitando-se assim a transferência da tributação suplementar não mais possível para períodos posteriores ainda não atingidos pela decadência.

Ainda nesse ponto, mas agora analisando os reflexos na recomposição do lucro real dos períodos afetados pelo recalculo do lucro inflacionário passível de diferimento, tendo em vista as premissas já referidas, ***não podem ser aceitas as glosas efetuadas pela fiscalização no valor excluído do lucro real****, a título de lucro inflacionário diferido, nos anos de 1991 e 1º semestre de 1992.*

Reduzir aquelas exclusões implicam na redução dos prejuízos fiscais apurados pela empresa naqueles períodos (=lançar, como visto), o que não é mais possível face ao decurso do prazo decadencial*. (Acórdão nº : 107-06.061, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 28/03/2001)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990 - Incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial. Recurso provido.(Acórdão 103-18.623, Relator Cândido Rodrigues Neuber, em 14/05/1997).*

Como bem se percebe de alguns julgados transcritos, esse entendimento também vem sendo aplicado, no âmbito, por exemplo, das compensações de bases negativas de IRPJ e CSLL, quando se torna necessário saber se o fisco pode efetuar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos passados (atingidos pela decadência), mas que repercutem nos créditos pleiteados pelos contribuintes em períodos futuros (ainda não decaídos).

Com todo respeito às opiniões divergentes, é incabível dizer que a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário ocorre com a compensação do saldo negativo (e não com a sua apuração), ou com a amortização do ágio (e não com a sua apuração).

Isso porque, tratam-se de efeitos futuros continuados de ato pretérito. Não pode o Fisco alterar informações e valores da contabilidade já alcançados pela homologação tácita.

A essa altura, vale registrar, que, não se quer, com as considerações precedentes, afirmar que as despesas com amortização de ágio não afetam o resultado da pessoa jurídica em determinado período, nem tampouco sustentar que o fisco não poderá questioná-las futuramente em caso de irregularidade. A diferença é que, nesse caso, a fiscalização apenas poderá questionar as irregularidades relativas à própria parcela da amortização do ágio.

É necessário que se faça uma distinção entre as hipóteses de **erro de cálculo** e **juízo de valor**. É dizer, noutras palavras, que o fisco poderia questionar os ágios formados há mais de cinco anos da lavratura do auto de infração, mas desde que isso não implique exercer juízo de valor sobre ele.

Nesta linha, considera-se lícito, às autoridades fiscais, questionar a exatidão dos valores, a observância do prazo mínimo, eventual alteração das quotas de amortização (amortização não linear), entre outras questões inerentes à contrapartida da amortização do ágio.

Por outro lado, não são considerados lícitos questionamentos relacionados ao fundamento econômico do ágio, a existência de pagamento em dinheiro ou fluxo financeiro, o uso de empresa veículo, a transferência do ágio, a regularidade do laudo de avaliação ou quaisquer outros aspectos relacionados à própria formação do ágio, para além do prazo de cinco anos, sob pena de preclusão e ofensa à segurança jurídica.

Em vista disso, não pode o Fisco, a pretexto de aferir a correção do valor das quotas de amortização deduzidas nos últimos cinco anos, analisar a validade das operações societárias ocorridas entre 2000 e 2005 para tentar invalidar seus efeitos jurídicos e suas conseqüências fiscais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sobre esse ponto, vale trazer à colação trechos do voto da relatora Albertina Silva Santos de Lima e da declaração de voto do Conselheiro Marcos Takata no Acórdão nº. 107-09.545, de 12/11/2008, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, afirmando que, se a questão for de erro, não há decadência, mas se o ponto questionado pelo fisco for decorrente de juízo de valor, há decadência:

> *Voto*
> *(...) O fisco pode questionar fatos ocorridos no passado cujos efeitos fiscais se dão no futuro, pois o tempo não pode transformar em verdadeiro o que não era real, nem tampouco desfazer o que consolidou,* ***desde que a readequação dos fatos situados em períodos já decaídos não decorra de juízo de valor****.*
> *É o caso da formação de ágio maior por erro de cálculo, cujos efeitos fiscais somente se verifiquem no futuro, na sua amortização ou na utilização como custo na baixa.*
> *Parte do ágio formado na subscrição do aumento de capital em REFRESCOS, em 1995, utilizado em 2000, como custo na integralização de capital na CORRETORA, decorre de* ***erro no cálculo*** *do percentual de participação da investidora no capital da investida,* ***é perfeitamente legal o questionamento fiscal feito no ano de 2005****.*
> *(...) Assim, tratando-se de mero erro de cálculo, não tem fundamento a alegação da contribuinte de que seu equívoco equivaleria a reavaliação espontânea.*
> *(...)* ***Sobre a discussão relativa ao valor do ágio reconhecido pela fiscalização no valor de R$ 1.636,65, em que a fiscalização entendeu haver falta de previsão legal para dedução do lucro real do ágio na subscrição de ações, entendo que neste caso, há juízo de valor a ser discutido. Assim, concluo que em relação a essa parcela ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário****.*
>
> *Declaração de Voto*
> *(...) De outra parte, quanto ao ágio "gerado" no aumento de capital da REFRESCOS promovida pela VONPAR-MAX.XI, também endosso o entendimento da Relatora.*
> *Sucede que só há tal ágio quando ocorre variação no percentual de participação societária: se o acionista ou sócio deixa de subscrever o aumento de capital na parte que tinha direito (de preferência), gera-se ganho de capital por variação no percentual de sua participação societária, caso o outro acionista ou sócio (ou mesmo terceiro) subscreva o aumento de capital (que deixou de ser subscrito pelo acionista ou sócio que tinha o direito de preferência) por valor superior ao patrimonial.*
> ***Tal ágio, indevidamente registrado pela VONPAR-MAXXI, constitui, a meu ver, erro de cálculo, e não juízo de valor equivocado****.* ***Por isso, acompanho o entendimento da Relatora: não se há de cogitar de decadência sobre fatos que geram efeitos no futuro, se se tratar de mero erro de cálculo (e não de erro de juízo de valor).***

Ainda a esse propósito, é necessário fazer constar que, a CSRF, ao enfrentar a problemática da contagem do prazo decadencial de base negativa de CSLL (Acórdão 401-05.873), muito embora tenha decidido que entre a formação da base de cálculo negativa e seu aproveitamento poderá transcorrer mais de cinco anos, sem que se possa alegar decadência do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direito de constituir o crédito tributário, deixou consignado que assim seria, pois a fiscalização, na ocasião, não efetuou qualquer juízo de valor no tocante à formação do saldo de base de cálculo negativa, restringindo-se a refazer o histórico dos valores declarados pelo contribuinte e os cálculos inerentes à apuração do saldo a compensar nos anos seguintes.

CÓPIA

De mais a mais, cabe destacar que vozes autorizadas da doutrina, defendem esse entendimento. Neste sentido, transcrevo as lições de Humberto Ávila:

> *Tendo havido decadência,* ***as operações societárias que alteraram a situação patrimonial da Consulente, e que foram praticadas há mais de cinco anos, não podem ser alteradas, por terem, pela incidência da regra geral, adquirido a qualidade de imutabilidade.***
> *Não se alegue, contra esse entendimento, que apenas os fatos geradores de cada ano podem ser alcançados pela decadência, mas não as operações societárias que influíram na sua composição e que foram reconhecidas há mais de cinco anos.* ***Tal entendimento, ademais de confundir fato gerador do imposto de renda (acréscimo patrimonial em determinado período) com os elementos utilizados na sua verificação (rendimentos auferidos em determinado período), ainda desconsidera o fato que o lançamento abrange informações e deve ser lavrado quando a autoridade fiscal estiver em desacordo com o seu conteúdo.***
> *(...) Como a consulente efetuou todas as operações societárias geradoras do ágio no exercício de 2004, bem como começou a deduzir as despesas de amortização do ágio a partir de dezembro desse mesmo ano, impactando a base de cálculo do tributo devido neste próprio exercício, não há incerteza alguma de que foi neste mesmo exercício em que a sua situação patrimonial e seu lucro começaram a ser afetados.*
> *(...) Todas as considerações anteriores demonstram a ocorrência de decadência e a consequente proibição de as autoridades fiscais reverem as operações societárias modificativas da situação patrimonial da Consulente ocorridas há mais de cinco anos.* ***O poder das autoridades fiscais cinge-se aos valores deduzidos como despesas de amortização do ágio, que correspondem ao valor do ágio reconhecido na contabilidade da Consulente no exercício de 2004, mas não ao seu próprio reconhecimento, este já abrangido pela estabilidade jurídica decorrente da aplicação das regras de decadência.*** *("Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Formal e Material do Planejamento Tributário." Revista Dialética de Direito Tributário n. 205. São Paulo: Dialética, 2012, p. 169).*

No caso vertente, é inquestionável que a glosa fiscal decorre de juízo de valor sobre as operações societárias que implicaram a apuração dos ágios em pauta.

Reforça-se com isso o entendimento que adoto para decidir que não é possível retroagir no tempo para, após cinco anos, alterar os lançamentos contábeis do sujeito passivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, não é demais ressaltar, que ao disciplinar o procedimento de amortização, as Leis nº 9.532/1997 e 9.178/1998, não estabeleceram qualquer regra demarcando os limites temporais em relação aos quais o Fisco poderia retroceder no tempo, para verificar se o contribuinte efetivamente faz jus à amortização do ágio.

Entretanto, a omissão não deve ser entendida como apta a permitir que o Fisco retroceda livremente a períodos remotos, com o objetivo de desconstituir despesas com amortização de ágio que entende indevidas. Pelo contrário, a legislação tributária estabelece que o Fisco dispõe de cinco anos a contar do fato gerador para homologar, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo contribuinte.

Posto isso, voto no sentido de acatar a preliminar de decadência levantada pela Recorrente para entender que não poderiam ser questionadas as operações societárias praticadas nos anos-calendário de 2000 a 2005, afastando, por via de conseqüência, todos os valores lançados nos autos de infração em análise.

DECADÊNCIA – ANO-CALENDÁRIO 2005

A despeito do quanto exposto, considerando esta colenda turma que a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário ocorre com a amortização de cada parcela do ágio (e não com a sua apuração), ainda assim, é de se convir que existem períodos autuados alcançados pela decadência.

Em primeiro lugar, ao contrário do que afirmou a decisão recorrida, existe nos autos registro de pagamento antecipado de IRPJ e CSLL por parte da Recorrente no ano-calendário de 2005.

Em 2005, a Recorrente quitou estimativas de IPRJ e CSLL apuradas no mês de novembro, nos valores de R$ 2.072.350,49 e R$ 688.961,84, respectivamente. A estimativa de IRPJ está devidamente informada na Ficha 11, Linha 12 (fl. 2530), bem como na Ficha 12A, Linha 17 (fl. 2531), ao passo que a estimativa de CSLL consta da Ficha 16, Linha 11 (fl. 2532), bem como da Ficha 17, Linha 52 (fl. 2533).

A estimativa de IRPJ no valor de R$ 2.072.350,49 foi extinta por meio de compensação, ao passo que a estimativa de CSLL no valor de R$ 688.961,84 foi quitada da seguinte forma: ***(i)*** pagamento de R$ 424.238,19; e ***(ii)*** compensação de R$ 264.723,65, conforme documentos anexados pela Recorrente ao recurso voluntário (fls. 8138/8142).

Posto isso, havendo pagamento antecipado e afastada a hipótese de dolo e fraude – como se verá em item específico deste voto –, aplica-se ao caso o prazo de cinco anos de que trata o art. 150, § 4º do CTN, conforme entendimento firmado pelo Egrégio STJ no REsp nº 973.733-SC, julgado em sede de recurso repetitivo (Art. 543-C do CPC), tornando-se, dessa forma, decisão vinculante àquelas proferidas por este Conselho, por força do que dispõe o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09.

No presente caso, portanto, o prazo decadencial para exigência do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2005 teve início em **31/12/2005**, data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, e a ciência dos autos de infração só aconteceu em **12/12/2011**, de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

modo que decaiu o direito do Fisco de exigir qualquer suposta diferença relacionada ao ano-calendário de 2005.

CÓPIA

DO MÉRITO

Analiso o mérito da lide, para eventual hipótese de que a maioria dos presentes venha a divergir do voto em sede preliminar.

ANDELY

Concordo com a Recorrente no sentido de que a utilização de empresa veículo, por si só, não é capaz de indicar qualquer irregularidade na constituição do ágio, pois em inúmeras situações se verifica a necessidade da criação de uma empresa veículo que viabilize as reorganizações e operações.

Aqui, o ágio em questão decorre de operação efetiva e real de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, integrantes de grupos econômicos distintos (Bunge e MANAH), tendo havido o efetivo pagamento do preço, fatos incontroversos e reconhecidos no relatório fiscal.

A Bunge Foods Limited efetivamente aumentou o capital da ANDELY em R$ 145.192.100,00 para possibilitar a aquisição de controle da empresa MANAH, o que afasta a alegação de ausência de substância econômica.

Além disso, conforme informado pela Recorrente, a criação da ANDELY, com sua posterior incorporação reversa, acabava por evitar complicações operacionais. A MANAH como grande empresa do ramo de fertilizantes tinha contratos, inscrições, registros, entre outras formalidades inerentes ao seu funcionamento, de forma que o seu desaparecimento por incorporação (caso fosse ela a incorporada) acabaria trazendo inúmeros transtornos e trabalhos burocráticos, que poderiam ser evitadas com a incorporação reversa. Os mesmos transtornos ocorreriam caso a Bunge Foods não tivesse constituído a ANDELY, pois, nesta hipótese, seria ela a empresa que passaria por enormes transtornos burocráticos. Assim, uma forma conveniente e válida de evitar tais aspectos indesejados era implementar a operação por meio da constituição da ANDELY para adquirir o investimento, com sua posterior incorporação pela MANAH.

Por todas essas razões, no contexto da operação analisada, a utilização da ANDELY na estrutura não representa conduta que possa ser enquadrada como sem motivação negocial, sem causa aparente ou de qualquer forma simulatória.

Para que exista a simulação relativa é necessário que, em virtude de um conluio das partes, se simule um ato aparente para enganar terceiro e que sob essa aparência se dissimule outro correspondente à vontade real das partes. Nessa linha, está claro que aqui não se vê nenhum ato dissimulado que pretendesse enganar o fisco.

A Recorrente diante de um ágio legítimo, utilizou-se da estrutura societária que mais lhe apreciava, conforme opções oferecidas pelo nosso ordenamento jurídico. Prova disso é que a amortização fiscal do ágio poderia ser obtida por outros caminhos, independente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da utilização da ANDELY. A Bunge Foods Limited poderia, por exemplo, ter utilizado qualquer empresa operacional do grupo para adquirir a MANAH.

Nesse diapasão, é necessário distinguir, de uma vez por todas, as análises que devem ser feitas na verificação da legitimidade dos ágios amortizados pelos contribuintes em geral. O ponto primordial de atenção e análise diz respeito à sua formação. O segundo ponto, de relevância secundária, diz respeito ao caminho escolhido para efetuar/tornar possível a sua dedução fiscal.

Em análises como estas, para efeitos de verificação da legitimidade do ágio pago, o que interessa, especialmente, é a formação do ágio. Significa que deve ter ocorrido o evento societário de alienação e efetivo pagamento do preço, em operação que envolva partes independentes, lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura. Uma vez diante de tais requisitos, é claro que o ágio pago possuirá fundamento e poderá ser amortizado.

Agora, o segundo ponto, não deve interferir na análise da legitimidade do ágio registrado. Ou seja; as operações subsequentes que permitirão ao contribuinte amortizar o ágio registrado, desde que se tratem de operações lícitas e legalmente previstas pelo nosso ordenamento jurídico, não tem o condão de descontituir a natureza de um ágio legítimo.

Considerando isso, uma vez que a aquisição foi negociada entre partes independentes e baseada em expectativa de rentabilidade futura, após a reunião dos patrimônios, há direito à amortização fiscal do ágio, ainda que tenha ocorrido incorporação reversa ou que tenha sido utilizada empresa veículo.

Ademais, a incorporação reversa (pessoa jurídica controladora é incorporada por sua controlada) é ato jurídico tipificado pelo direito brasileiro (art. 264, §4 da Lei 6404) e o art. 8 da Lei 9532/97 dá o mesmo tratamento para os dois formatos de incorporação.

Dessa forma, sob qualquer prisma, a existência do ágio aqui é indiscutível, pois não se trata da hipótese de ágio interno ou que de qualquer forma possua vício na sua formação. A utilização da ANDELY como empresa veículo não foi determinante para a formação do ágio e para o seu aproveitamento. A empresa veículo era desnecessária à obtenção do ágio e para sua dedução após incorporação, já que o mesmo resultado - direito à amotização fiscal do ágio - poderia ter sido atingido por outros meios.

Tais verificações, por si só, demonstram que a utilização da empresa veículo foi uma opção da Recorrente, levada a efeito por questões operacionais e societárias, sem a geração de qualquer vantagem fiscal indevida.

Sublinhe-se, para que não pairem dúvidas, que aqui, não houve a geração de vantagem fiscal indevida, pois a não há qualquer vício na formação do ágio que decorre de operação efetiva e real de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, integrantes de grupos econômicos distintos (Bunge e MANAH), tendo havido o efetivo pagamento do preço.

Impedir operações estruturadas dessa forma, seria impor aos contribuintes que adotem sempre as operações mais onerosas e burocráticas, o que não merece qualquer respaldo, por ausência de sustentação jurídica.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É sabido por todos que, na prática, é de certa forma comum que as empresas constituam uma nova empresa com a finalidade exclusiva de adquirir um investimento e isso é uma opção que deve ser respeitada, desde que realizada para fins lícitos e sem qualquer simulação.

Lembre-se que os efeitos buscados pela Recorrente eram os efeitos próprios dos atos praticados (adquirir a participação de terceiros na MANAH com ágio por meio da ANDELY e depois promover a incorporação desta por aquela) e não de atos eventualmente dissimulados.

A vontade da Recorrente era efetivamente constituir a ANDELY, ainda que não tivesse a intenção de perpetuar a empresa e isso não torna a motivação/causa de sua consituição menos verdadeira. Ainda é lícito no nosso ordenamento jurídico agir motivado pelas normas permissivas do Estado que possibilitem a economia de gastos e impostos, já que o fim último dos empresários é maximizar os lucros.

O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária deve ser aplicado com as devidas ressalvas. Não seria lícito se a alienação do investimento fosse simulada de qualquer forma apenas para gerar o ágio e possibilitar a redução da carga fiscal, mas não se pode dizer, que diante de real alienação do investimento e de ágio perfeitamente formado que a Recorrente não possa valer-se da opção fiscal menos custosa para efetuar a dedução fiscal do ágio, sendo obrigada, para tanto, a adquirir o investimento diretamente por qualquer empresa operacional de seu grupo.

Repita-se, não houve simulação na formação do ágio, pois esse seria gerado fosse a aquisição feita pela ANDELY ou por qualquer outra empresa operacional do Grupo Bunge. A opção legal de fazer a aquisição por meio da ANDELY, de forma a possibilitar a transferência do ágio para a Recorrente (MANAH - BF) foi possibilitada por expressa previsão legal do art. 8º. da Lei n. 9532/97.

Por fim, cabe lembrar, no intuito de frisar novamente que merece resalvas a interpretação fiscal de que o direito de livre organização dos contribuincafofo10tes está limitado a motivações extrafiscais, que o conceito de propósito negocial e empresa veículo não constam das nossa leis e não tem qualquer relação, ao menos em princípio, com a amortização fiscal do ágio.

Com efeito, não basta identificar uma empresa de curta duração na reorganização societária para que se considere a amortização do ágio como inválida, mormente quando, no contexto geral da operação, como *in casu*, houve real aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, com o efetivo pagamento do preço.

BIPART

Os ágios da BIPART foram originalmente apurados e registrados pela empresa BB (na época Serrana) e são decorrentes da: ***(i)*** aquisição das ações da BF e da BAL que estavam em poder dos acionistas minoritários no mercado, com o consequente fechamento de capital da BF e da BAL, ***(ii)*** aquisições feitas junta a terceiros das empresas IAP S.A e FERTISUL S.A.

Os atos praticados tiveram a finalidade principal de fechar o capital da BAL e da BF, concentrando na BB a condição de "holding" brasileira da qual acionistas dispersos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

passaram a participar. O caminho escolhido para a concretização destes atos levou em consideração questões de gestão e problemas com minoritários.

Sendo assim, é de se convir que não há qualquer problema na formação desses ágios que também são decorrentes de operações reais e efetivas de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes (BB e mercado/terceiros), com efetivo pagamento de preço.

Não por outra razão, aqui, tal como no caso da ANDELY, a glosa fiscal decorrente unicamente da utilização da BIPART como "empresa veículo" na estrutura adotada pelo grupo para possibilitar a amortização dos ágios, o que não pode ser admitido.

Ora, não há qualquer impedimento à utilização da BIPART como empresa veículo, uma vez que o efeito fiscal obtido com o caminho escolhido foi o mesmo a que a Recorrente teria direito se adotasse outras estruturações, como, por exemplo, ***(i)*** com a pura e simples incorporação das duas companhias adquiridas (BF e BAL), pela adquirente (BB); ***(ii)*** com a cisão total da adquirente (BB), com incorporação de parcelas do seu patrimônio pelas duas adquiridas (BF e BAL); ***(iii)*** com a fusão das três numa quarta; e ***(iv)*** com a incorporação da adquirente e de uma das adquiridas pela outra, qualquer delas.

A opção pela criação da BIPART e por sua imediata incorporação foi apenas um meio de atender a objetivos não tributários, mormente: ***(i)*** a segregação do ágio relativo à BF do ágio relativo à BAL; ***(ii)*** o emparelhamento da amortização do ágio com a respectiva geração de lucros; e, principalmente, ***(iii)*** não desfazer os efeitos benéficos obtidos com a centralização do controle direto das duas companhias operativas em uma "holding" (BB) no Brasil, permitindo que os acionistas das duas continuassem a participar dos resultados de ambas, e não mais apenas do seu investimento original, sem desfazer as vantagens de gestão das empresas operativas, pois se a BB tivesse incorporado as duas empresas operativas, ou se tivesse sido cindida para verter parcelas patrimoniais para estas, haveria o indesejável retorno à situação anterior, em que cada empresa ficaria sob o controle indireto da Bunge Limited., e teria acionistas minoritários dispersos, situação em que o propósito negocial da operação não seria atingido.

Portanto, a Recorrente adotou o caminho que mais se justificava para exercer o direito de deduzir fiscalmente as amortizações do ágio, com o resguardo dos objetivos empresariais dos atos praticados e com a manutenção da condição de companhia aberta numa única pessoa jurídica (BB). Logo, a estrutura adotada se justifica, sendo irrelevante que para alcançar seus objetivos o grupo tenha se socorrido da utilização da BIPART como empresa veículo.

Valem aqui as mesmas razões expostas acima, no tópico relativo ao ágio ANDELY, no sentido de que ***(i)*** não basta identificar uma empresa de curta duração na reorganização societária para que se considere a amortização do ágio como inválida, mormente quando, no contexto geral da operação, houve real aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, com o efetivo pagamento do preço; ***(ii)*** a incorporação reversa é permitida no nosso ordenamento jurídico, ***(iii)*** não houve simulação, dissimulação ou a obtenção de qualquer vantagem fiscal indevida (já que o ágio poderia ser obtido de outras formas); ***(iv)*** os contriibuintes não estão obrigados a escolher o caminho mais oneroso dentre as opções fiscais que lhe são postas pelo ordenamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CAJATI

Aqui também não há qualquer questionamento quanto ao valor do ágio, seu fundamento econômico ou acerca do laudo de avaliação, como quis fazer crer a Fazenda Nacional. O relatório fiscal limita-se a reclamar sobre a utilização da CAJATI (DIJON) como empresa veículo na estrutura.

Contudo, como já foi dito, a utilização de empresa veículo, por si só, não é capaz de indicar qualquer irregularidade na constituição do ágio, já que, em inúmeras situações se verifica a necessidade da criação de uma empresa veículo que viabilize as reorganizações e operações.

Vale lembrar, que esse ágio também é decorrente de operação real e efetiva de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, integrantes de grupos econômicos distintos (Bunge e VALE), com efetivo pagamento de preço.

Além disso, também aqui, sob o ponto de vista estritamente fiscal, a dedução da amortização do ágio poderia ter sido conseguida por outros caminhos, independente da utilização de empresa veículo. A Recorrente poderia, por exemplo, ter adquirido diretamente a FOSFÉRTIL para então incorporá-la.

Por tudo isso e pelo quanto exposto nas linhas acima, também aqui, não prosperam as alegações fiscais.

BPART

A BPART foi constituída com o fim específico de adquirir as ações da BB em circulação no mercado. Assim foi que, por meio de OPA, a BPART adquiriu a totalidade das ações ordinárias e preferenciais da BB, com pagamento de ágio, baseado na expectativa de rentabilidade futura da BB.

Nesse cenário, as autoridades fiscais não questionam o valor do ágio e tampouco seu fundamento econômico, mas, tão somente, a utilização da BPART como empresa veículo na estrutura.

Em vista disso, vale repetir, mais uma vez, que a utilização de empresa veículo, por si só, não é capaz de indicar qualquer irregularidade na constituição do ágio.

No mais, esse ágio também é decorrente de operação real e efetiva de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes (BPART e terceiros/mercado), com efetivo pagamento de preço.

Lembrando que, a aquisição das ações da BB no mercado também poderia ter sido realizada por qualquer empresa do grupo, como a BF e a BAL, por exemplo. Nesses casos, a dedução da amortização do ágio também teria sido possível, já que houve a reunião dessas empresas na BB e, em momento posterior, a segregação das atividades entre BF e BAL.

Finalmente, note-se que as conclusões acima não se alteram pelo fato de os recursos financeiros provenientes da compra das ações da BB terem sido obtidos por meio de contratos de pré-pagamentos de exportações, contraídos com empresa do grupo no exterior.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelo contrário, o fato revela a efetiva aquisição e pagamento do preço das ações da BB junto aos minoritários.

Ressalte-se que cabem aqui, novamente, todas as razões já expostas nos tópicos das operações analisadas acima.

BIC

Esta operação foi implementada no mesmo contexto de fechamento do capital da BB. Também não há questionamento do ágio ou de seu fundamento econômico. Questiona-se apenas a utilização da BI como empresa veículo na estrutura e a criação de ágio interno, obtido em operação realizada intra grupo.

O fisco faz algumas considerações a respeito de uma nota promissória, a qual teria sido emitida no momento da concretização da operação de venda da BIC para a BI. Contudo, o próprio fisco reconheceu que houve a sua quitação, comprovando o efetivo pagamento do preço na operação.

Não vejo problema, portanto, no fato de a aquisição ter sido realizada com recursos provenientes de nota promissória.

Todavia, no que toca à formação de ágio interno na operação, merece razão o fisco.

Para que se considere efetivamente ocorrido o evento causador do ágio ou deságio é imprescindível a existência de substrato econômico e propósito negocial.

Ainda que o propósito negocial seja a própria redução da carga tributária, como já esclarecemos acima, a operação deve estar apta a ser considerada efetiva, sendo necessário, dentro outros elementos, o dispêndio econômico ou patrimonial por parte do adquirente e o ganho econômico ou patrimonial do alienante. Sem essa troca de riquezas não há que se falar em alienação.

Com efeito, no caso concreto, não vislumbro o ganho que possa ter sido auferido pelas partes com as operações realizadas, que refletem apenas a troca de participações societárias entre o mesmo grupo econômico.

O preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Por essa razão, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo.

É necessário ter me mente que, do ponto de vista contábil, também não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

O ágio aqui, vale dizer, é distinto dos ágios formados nas operações analisadas acima nas quais houve real aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, com o efetivo pagamento do preço.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse caso, houve um vício na formação do ágio que expurgou-lhe a legitimidade desde o princípio da operação. É que o ágio aqui foi gerado internamente, entre partes relacionadas, sem que fosse possível falar em troca de riquezas ou alienação. E isso, principalmente, porque não houve qualquer causa que justificasse as alterações meramente formais de titularidade patrimonial.

Por oportuno, vale trazer à colação as conclusões dos professores Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins, na obra "*A incorporação reversa com ágio gerado internamente: Consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade*".

> ***O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico***. *A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.*
> *Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.*

Nesse sentido, também vale citar o entendimento irretocável da CVM, emitido no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

> *OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007*
> *(...).*
> *20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas*
> *A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".*
> *Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*
> *Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*
> ***Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico,***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo.*** *Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*
> ***Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".***
> *Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.*

Corroborando o exposto, recentemente, em 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TG 04 – Ativo Intangível, que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no qual foi definido o tratamento contábil de ativos intangíveis (no subgrupo Ativo Intangível, introduzido pela Lei nº 11.638/07) e determinado que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo:

> *"Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente*
> *48.* ***O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo****.*
> *49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.*
> *50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade."*

Por tudo isso, conforme tenho afirmado, para efeitos de verificação da legitimidade do ágio pago, interessa-nos, especialmente, a sua formação, sendo imprescindível a verificação do evento societário de alienação e o efetivo pagamento do preço, em operação que envolva partes independentes, lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura.

A essa altura, no entanto, é importante abrir um parêntese para destacar, aprofundando-nos no tema, que existem hipóteses em que mesmo o ágio interno, formado dentro de um mesmo grupo societário, poderá ser considerado válido. É a hipótese, por

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

exemplo, de negócios realizados entre partes relacionadas, nas quais se verifica, cumulativamente, ***(i)*** o efetivo desembolso de capital por uma delas e, não apenas a transferência de titularidade da empresa que após manobras societárias retorna para os mesmos acionistas; e ***(ii)*** uma efetividade econômica ou algum significado econômico na operação que lhe deu causa.

Portanto, para fins jurídico-tributários, é necessário distinguir ágios internos reais (efetivos ou com causa) dos chamados "ágios em si mesmo", que são ágios internos "criados" artificialmente (ou sem causa).

A ressalva merece espaço para que fique claro que as operações devem ser analisadas sempre individualmente, conforme seu caso específico. O julgador não pode partir da pré-concepção de que todos as operações intra grupo são ilícitas, de que que todas as empresas de curta duração estão envolvidas em um contexto simulatório, etc. Eventuais abusos devem ser combatidos caso a caso e não por meio de conceitos rígidos (sequer positivados) e generalizações.

Atendo-nos ao caso concreto, temos que na operação analisada ocorreu o efetivo desembolso de capital, mas não há qualquer significado econômico que lhe justifique. A operação tal como delineada se mostra típica combinação de negócios realizada sem propósito negocial, objetando exclusivamente a criação/amortização de ágio gerado internamente – entre empresas do mesmo grupo econômico – mediante a utilização de empresa veículo.

A BI foi constituída em 15/09/2004 para adquirir as ações da BIC e logo em seguida (31/10/2005) ser incorporada pela BIC. A situação jurídica, do ponto de vista dos acionistas da BIC, permaneceu inalterada após o fim da operação. Isso porque, em resumo, em 31/10/2005, após todas as manobras societárias, as ações da BIC retornaram para o controle direto dos mesmos acionistas pessoas jurídicas.

Nesta toada, não importa, para a análise específica desse ágio, o contexto de fechamento de capital da BB, que a BIC tenha sido incorporada pela BB e que a Recorrente tenha incorporado a BB, pois nenhum desses atos tem relação direta que justifique a constituição da BI.

Note-se que, no intervalo de tempo em que a BI existiu (aproximadamente um ano), nenhuma nova gestão foi implementada, sendo certo que os sócios pessoas jurídicas (Bunge Cooperatif e Bunge Brasil Holdings) continuaram controlando indiretamente a BIC.

A situação fática da BIC não se altera com as operações realizadas, já que ela continua submetida ao mesmo controle acionário, tendo apenas se beneficiado de um falso acréscimo contábil no valor de suas ações, decorrentes de uma reavaliação com base em seus próprios ativos.

Conforme doutrina do professor Marco Aurélio Grecco, alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres que, em última análise, não causam alterações substanciais na pessoa jurídica e patrimonialmente no grupo econômico, devem ser analisadas com atenção.

Analisando com cuidado os fatos descritos e os elementos de prova constantes dos autos, substancialmente a plena e mesma identidade dos sócios envolvidos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Bunge Cooperatif e Bunge Brasil Holdings), nota-se a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na operação realizada, restando caracterizada a utilização da BI como mera "empresa veículo" para criação do ágio, tudo com o escopo de redução do lucro real.

Não havia nenhum motivo autônomo que justificasse a realização de cada uma das etapas da operação (Constituição da BI, aquisição pela BI das ações da BIC e incorporação da BI pela BIC). Por isso, é razoável concluir que não há efetividade nem significado econômicos na geração desse ágio interno, "criado" em operações concatenadas para evadir-se da tributação, sob o manto da formalidade.

Por tudo isso, ainda que as operações tenham formalmente observado a legislação fiscal e societária, examinando o conjunto de etapas da operação, constata-se ***(i)*** a ausência de substrato ou propósito negocial nas operações realizadas, e ***(ii)*** a falta de autonomia entre as partes envolvidas, suficientes para desconfigurar ágio em referência.

MULTA QUALIFICADA

A Lei nº. 9.430/96 determina a qualificação da multa proporcional de ofício, majorando-a de 75% para 150%, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, remetendo às configurações hipotéticas de ambas as figuras definidas na Lei nº 4.502/64. Os respectivos textos são os seguintes:

> *Lei nº 9.430/96*
> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
> *(...)*
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *Lei nº 4.502/64*
> *Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*
> *Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*
> *Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma. Para sua configuração como qualificadora, é necessário, portanto, que haja sonegação e/ou fraude orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Assim, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja conforme o preceito estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, a partir das características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, temos que a sonegação e a fraude são **condutas (ação ou omissão) dolosas**.

Com isso, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo (vontade ou intenção) do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciosa.

Noutra palavras, exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Por essa razão, é que distinguir entre a elisão (protegida pelo ordenamento) e a evasão (por ele repelida) tem se mostrado tarefa árdua, que tem suscitado controvérsias nos debates doutrinários e nos julgamentos deste Conselho.

É que, conforme já foi dito por diversos autores, levar em conta tão somente elemento subjetivo do autor (vontade, ânimo, intenção) para distinguir a evasão da elisão não é suficiente, motivo pelo qual tanto se critica a redação dos dispositivos em comento.

Ora, numa e noutra situação (evasão e elisão), o intuito do autor é o mesmo: não pagar tributo, pagá-lo a menor ou em data mais afastada, de sorte que a diferença deverá ser buscada noutro elemento.

Por tudo isso também, é que a doutrina e a jurisprudência deste Conselho sempre reconheceram que a prova da fraude pode ser indiciária (e quase sempre o é), composta por uma soma de indícios convergentes para a conclusão da existência dessa falsidade.

Daí a necessidade deste Conselho, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforçar no sentido de procurar estabelecer/sistematizar outros elementos/indícios para a distinção entre elisão e evasão fiscal, de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos - na medida em que não define *a priori* se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais -, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Feitas essas considerações, tendo em vista a necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício, e, como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal intenção, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as conseqüências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Ao longo dos anos, tornou-se possível identificar alguns exemplos de elementos/indícios levados em conta pela jurisprudência deste Conselho na determinação da licitude de planejamentos tributários. Podemos citar:

a) a natureza dos meios utilizados para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade, adulteração de documentos, etc) e, na elisão, os meios são lícitos. Portanto, o primeiro ponto a ser observado é sempre a licitude dos atos praticados. Os atos praticados devem ser lícitos, possíveis e não vedados pelo ordenamento;

b) como conseqüência disso, exige-se: a não caracterização de simulação. Os atos praticados devem ser reais e não simulados. Lembrando que, como simulação, entendem-se todas as hipóteses em que existe uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato.

c) o momento da utilização dos meios: Anterioridade ao fato gerador. Tem-se constatado uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Por essa razão, deve-se verificar se os atos foram praticados antes ou depois da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei. Nesse passo, se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes da ocorrência do respectivo fato gerador, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. Essa diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do CTN, surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, a elisão seria não entrar na relação fiscal e evasão seria dela sair.

Como requisitos para a caracterização de simulação, também podemos citar alguns elementos/indícios levados em consideração:

a) a existência de propósito negocial; ou seja, a existência de outras razões econômicas, negociais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar os atos praticados;

b) a publicidade das ocorrências;

c) a proximidade de datas entre fatos sucessivos ou a inexplicada diferenciação de valores entre eles;

d) a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação;

e) a motivação para simular;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

f) o retorno a situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subseqüentes.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que, como já foi dito, o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as conseqüências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram operações simuladas.

Considerando isso, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida, pela jurisprudência desse Conselho, quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual; a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato; a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos; não evidenciam, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430/96.

A celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Mesmo porque, como bem lembrou a doutrina de Luiz Regis Prado, há pouco tempo, prevalecia o entendimento de que a adoção de formas lícitas era suficiente a garantir a economia tributária visada com a seqüência de atos, independente do seu tempo ou ausência de qualquer propósito negocial. Assim, no passado, ao pesquisar a jurisprudência vacilante e a doutrina divergente, os contribuintes poderiam entender que agiam licitamente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, no caso presente, a Recorrente acreditou, e continua a acreditar, que suas ações foram lícitas.

Analisando os dispositivos do art. 20 da Lei nº. 1598/77, art. 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97 não é possível identificar vedação expressa aos procedimentos adotados pela Recorrente.

Além disso, no caso presente, todos os atos foram praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei.

Não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Pelo contrário, todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes (CVM e Bacen), assim como na escrituração contábil e fiscal da Recorrente.

Várias operações envolveram empresas de capital aberto, razão pela qual foram divulgados "fatos relevantes" (aquisições da MANAH, da FOSFÉRTIL e o fechamento de capital da BF e depois da BB), citando detalhes das operações, suas razões e, por vezes, até a vantagem fiscal das amortizações de ágio.

Destarte, a apuração e a amortização dos ágios constaram em notas explicativas dos balanços, como por exemplo, ***(i)*** no caso dos balanços de 2003/2004, em cujas notas constam informações sobre o ágio da CAJATI; e ***(ii)*** nas notas do balanço de 2004/2005, na qual foi divulgada a reestruturação de outubro de 2005, ocorrida após o fechamento do capital da BB. A alteração da prática contábil referente aos ágios registrados consta em notas do balanço de 2005/2006 e em nota do balanço 2006/2007.

Embora parte das operações tenha sido realizadas dentro do Grupo Bunge e exista uma proximidade de datas, tais indícios, confrontados com os fatos de que: todas as operações praticadas pela Recorrente foram dotadas de publicidade; não houve apresentação ao Fisco de elemento inexato, documento inidôneo ou fraudulento, declarações falsas ou errôneas; não houve omissão de qualquer natureza; não foi comprovada simulação (o que sequer foi alegado pelas autoridades autuantes); e que, por fim, os atos praticados, isoladamente considerados, são válidos; demonstram que, na verdade, estamos diante de erro de interpretação da lei, não devendo ser aplicada a multa qualificada.

A fraude à lei não pode ser confundida com erro de interpretação da lei, haja vista que, na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Portanto, aqui, a falta ou insuficiência de pagamento de IRPJ e CSLL é decorrente da prática de atos dentro dos limites legais, não podendo, portanto, ser tida como uma fraude.

Ademais, o fato de constar por diversas vezes nos "fatos relevantes", balanços e "Protocolos de Justificação" que as operações também objetivavam a obtenção de benefício fiscal gerado pela amortização do ágio, só corrobora o fato de que a Recorrente sempre foi transparente e coerente em suas atitudes.

Registre-se também, que o fato de a Recorrente ter informado as amortizações de ágio em linhas referentes a "outras despesas" e não nas linhas específicas de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ágios, não evidencia intuito de fraude e, quando muito, caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Se tivesse a intenção de fraudar o fisco, a Recorrente não teria divulgado amplamente os fatos e a existência de vantagem fiscal de amortização de ágios.

Assim, me parece claro que o erro no preenchimento das declarações decorre de uma interpretação equivocada das normas que instruíam o preenchimento da DIPJ.

Por oportuno, vale notar que esse é o entendimento que vem sendo adotado por esse Conselho em casos de planejamento tributário:

> *SIMULAÇÃO. A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subseqüente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA.* ***No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há corno ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa****, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº. 1401-00.155).*
>
> *MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INEXISTÊNCIA – IMPROCEDÊNCIA –* ***Nos chamados "planejamentos tributários", constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas****. (Acórdão nº 107-09.169)*

Por tudo isso, entendo que a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei n°. 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

E, uma vez que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal, estou convencido de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser excluída.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente sustenta, ainda, a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de **tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
> *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*
> *§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*
> *§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º**, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corrobora com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

> *Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
> *Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não e o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabeleceria o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 113. **A obrigação tributária é principal ou acessória**.*
> *§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
> *§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
> ***§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária**.*

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória "pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.", nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161do CTN, "*in verbis*":

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.*** *Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)*
>
> ***(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.*** *(Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão:17/09/2008)*
>
> ***(...). INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício****. (Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008)*
>
> ***(...) JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).*** *(Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007)*
>
> ***(...). JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.(...).*** *(Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007)*

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da CSRF ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

> *ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 1°/01/97.*
> *Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de oficio aplicada.(Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008)*

Desse modo, entendo que, nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

MULTA ISOLADA

Finalmente, cabe analisar a questão referente à cumulação da multa de ofício com as multas isoladas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Este Conselho tem reiteradamente decidido pela impossibilidade de cobrança de multa isolada sobre débitos de estimativa de IRPJ (e CSLL), uma vez que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte.

As antecipações realizadas durante o ano-calendário, são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Em se tratando de apuração anual, é somente em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ (e da CSLL), tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3° do CTN), pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Noutras palavras, o valor pago a título de estimativa não tem natureza de tributo, mas, sim, de prestações antecipadas.

Diante disso, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, não haverá base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Cite-se a esse respeito entendimento firmado no âmbito administrativo pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes, Acórdão CSRF/01-05.875, proferido em 23/06/2008, da Relatoria do ex-Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

> *MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei n° 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.* ***O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.***
> *APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

CÓPIA

CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto, encaminho meu voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário** para, em virtude do acolhimento da preliminar **decadência** do direito do Fisco de questionar as operações societárias praticadas nos anos-calendário de 2000 a 2005, afastando, por via de conseqüência, todos os valores lançados.

Caso vencido, encaminho meu voto para, preliminarmente, reconhecer a **decadência** do direito do fisco de revisar os lançamentos do ano-calendário de 2005; e, no mérito, dar **parcial provimento ao recurso voluntário** para: ***(i)*** manter a glosa do ágio apurado na operação da BIC e suas respectivas amortizações, ***(ii)*** afastar a glosa do ágio apurado na operação da ANDELY, BIPART, CAJATI e BPART, bem como suas respectivas amortizações, ***(iii)*** afastar a multa qualificada, ***(iv)*** afastar a incidência dos juros sobre a multa de mora, e ***(v)*** afastar as multas isoladas.

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator designado.

Com a devida vênia, discordo do relator quanto ao acatamento da preliminar de decadência. No mérito, discordo também de suas conclusões quanto aos itens: ***(ii)*** afastar a glosa do ágio apurado na operação da ANDELY, BIPART, CAJATI e BPART, bem como suas respectivas amortizações, ***(iv)*** afastar a incidência dos juros sobre a multa de mora, e ***(v)*** afastar as multas isoladas.

Passo a discorrer sobre cada um dos temas objeto de discordância, exceto quanto ao afastamento da incidência das multas isoladas em razão de meu posicionamento ser vencido nesta Turma.

NÃO OCORRÊNCIA DECADÊNCIA RELATIVA A FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÕES FUTURAS NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O tema é pacífico neste Colegiado. Entende-se que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

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

Portanto, o lançamento, dado seu caráter constitutivo do crédito tributário, mas declaratório da obrigação, somente pode ser realizado após a ocorrência do fato gerador e, consequentemente, o surgimento da obrigação tributária.

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

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

Se, por hipótese, o contribuinte mantivesse o ágio em seu ativo e não o amortizasse, não teria ocorrido o fato gerador, e, na ausência de infração à legislação tributária, não há que se falar em lançamento, pois mesmo nos casos em que do lançamento não resulte exigência de crédito tributário, a constatação de infração à legislação tributária é condição *sine qua non* para formalização do lançamento.

Com efeito, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador, iniciando-se sua contagem conforme estatuído no art. 150, § 4º, do CTN, ou após o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Ante o exposto, no que tange à formação do ágio em períodos já alcançados pela preclusão, voto por afastar a arguição de decadência.

DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Entende o I. Relator que a utilização de empresas veículos, por si só, não é suficiente para determinar os efeitos fiscais de determinada operação. Embora concorde que não se pode determinar a existência de patologia fiscal simplesmente pela utilização de empresas veículos, no caso concreto, não me resta qualquer sombra de dúvida que as operações, da forma como foram arquitetadas, visaram a driblar a legislação de regência, buscando posicionar a Recorrente artificialmente perante as normas que permitem a **amortização** do ágio em operações societárias.

Não se pode confundir o direito a contabilização do ágio com as condições para amortização em termos fiscais.

Vejamos, com base no Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), a legislação que rege a matéria:

> Amortização do Ágio ou Deságio
> Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).
> Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). [grifo nosso]
>
> Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido
> Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):
> I-valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
> II-ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;
> III-provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. [grifos nossos]

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

> 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):
> [...]
> 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;
> [...]
> §6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):
> [...]
> II- a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. [grifos nossos]

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição -, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, que talvez nunca seja alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio. Deu-se, assim, a denominada "transferência de ágio".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, mostra-se falacioso o argumento de que o ágio seria amortizado de qualquer modo, pois, conforme já repisado, os investimentos mantiveram-se inerte na real adquirente (Recorrente), e, as operações a que diziam respeito os investimentos, permaneceram segregadas nas empresas operacionais, o que inviabilizaria por completo qualquer forma de transferência do ágio para o resultado fiscal (com a ressalva feita quanto à operação de fechamento de capital).

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco[1]:

> *... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)*
>
> *Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)*
>
> *[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:*
>
> *Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)*
>
> *No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura.*

[1] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 198-208.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.*
>
> *Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)*
>
> *Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)*

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que "a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito".[2]

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke ("Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva", Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

> *O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.*

[2] LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para se esquivar do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão ("Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)", Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

> *Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item "b" da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Marco Aurélio Greco assevera ainda que "nem tudo o que é lícito é o honesto" e que o "o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza", fazendo

> *parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.* [3] *(grifo nosso)*

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

> *No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseguintemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.* [4]

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

> *Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.*
>
> *Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.* [5] *(grifo nosso)*

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática "possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição**. É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**" [6]. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.[7]

[3] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.
[4] LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.
[5] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.
[6] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.
[7] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

> *[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – "a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei..." – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.*

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

> *[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropele a legalidade e a tipicidade. [...]*
>
> *Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um "ponto" de partida, mas uma "dualidade" de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula* ***os objetivos do Estado brasileiro*** *– ao estabelecer que* ***um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária****. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja,* ***só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.*** [8]
> *(grifo nosso)*

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de "neutralização de esperteza", nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

[8] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de "operação estruturada em sequência".

Greco[9] trata o tema com a maestria peculiar:

> *Operação Estruturada em Sequência*
>
> *Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.*
>
> *Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)*
>
> *Uso de Sociedades*
>
> *[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)*
>
> *Conduit companies*
>
> *A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criadas apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)*
>
> *Deslocamento da Base Tributável*
>
> *Outro aspecto a ser considerado é o do deslocamento da base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável.*
>
> *O deslocamento de base tributária para outra pessoa jurídica que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso é elemento que merece especial atenção; aliás, já foi objeto de exame pelo antigo Tribunal Federal de Recursos ao ensejo da mencionada Apelação Cível nº 115.478-RS (julgada em 18.02.87, Rel. Min. Américo Luz). Neste processo, além de*

[9] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 462-476.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *outras considerações, encontra-se no relatório do acórdão o seguinte aspecto:*
>
> *"O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente."*
>
> *Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) (grifos nossos)*

Salienta-se que sem a utilização das denominadas "empresas veículo" não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se as "empresas veículos" efetivamente operavam, ou se suas existências foram efêmeras. O importante para a caracterização como *conduit company* foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência, sem qualquer propósito negocial que não seja a mera economia tributária. Ou seja, utilizou-se de sociedades de passagem a fim de que a mais valia na aquisição de ações - contabilizada como ágio e que deveria compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital -, após imediata incorporação reversa entre investida e investidora (empresa veículo), se transformasse em despesa dedutível na Recorrente mediante transferência do ágio a ser amortizado.

Por esses motivos, nego provimento ao recurso quanto a amortização dos ágios mediante utilização de empresas veículo.

Especificamente em relação ao denominado "ágio BPART", em que se visou ao fechamento do capital da Recorrente, convém tecer comentários complementares.

De acordo com o *caput* do art. 30 da LSA, a regra geral é que "*A companhia não poderá negociar com as próprias ações*". Caberia a análise quanto à exceção contida na alínea "b", do parágrafo 1°, do artigo 30 da LSA[10] a fim de verificar se o valor envolvido na operação superaria o montante de lucros e reservas da Recorrente, o que viabilizaria a aquisição das próprias ações, sem contudo, alterar seus efeitos contábeis, conforme se demonstrará a seguir.

Na operação analisada, entendo que se tornou evidente que ao final, de fato, a Recorrente adquiriu suas próprias ações. Para tanto, utilizou-se de BPART como empresa

[10] Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações.
§ 1º Nessa proibição não se compreendem:
[...]
b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

veículo na aquisição de tais ações. A consequência contábil de tal interposição foi possibilitar que a "mais valia" na aquisição das ações fosse contabilizada por BPART como ágio. Ato contínuo, BPART foi incorporada pela Recorrente. A consequência fiscal da última operação foi possibilitar à Recorrente a amortização de tal ágio, reduzindo as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

É importante ressaltar que não está se afirmando que o Grupo Bunge não poderia adquirir as ações de uma das empresas do conglomerado, mas sim que o modo como a operação foi estruturada acabou por configurar a aquisição das próprias ações, com repercussão também no âmbito fiscal.

Analisam-se ainda os efeitos de tal operação nos resultados da Recorrente. Ao adquirir suas próprias ações as pessoas jurídicas devem adotar tratamento contábil específico e determinado. Caso as operações fossem corretamente contabilizadas a aquisição das próprias ações deveria ser registrada em conta retificadora do patrimônio líquido – ações em tesouraria, e não como ágio. O processo de aquisição das próprias ações não está sujeito ao mesmo regramento do ágio quando há o pagamento de mais valia em tal operação. O Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI[11] explicita:

> *a) a aquisição de ações de emissão própria é uma transação de capital da companhia com seus sócios,* ***não devendo afetar o resultado****;*
>
> *b) a operação de compra de ações pela própria companhia é como se fosse uma* ***devolução de patrimônio líquido****, motivo pelo qual a conta que as registra (devedora, com título de "Ações em Tesouraria") deve ser apresentada como conta redutora do patrimônio (conforme artigo 182, parágrafo 5º, da Lei 6.404 de 1976); e*
>
> *c) as ações adquiridas devem ser contabilizadas na conta de ações em tesouraria por seu* ***custo de aquisição****, ou seja, pelo* ***preço pago*** *ao detentor das referidas ações." (grifos do original)*

Por conseguinte, sob o aspecto tributário, caso a aquisição das ações da Recorrente não tivesse sido tratada como aquisição de investimento, mas sim como aquisição das próprias ações, não haveria efeitos sobre seus resultados, uma vez que o tratamento contábil dado às aquisições das próprias ações influenciaria tão somente contas patrimoniais. Logo, além da vedação a negociação com as próprias ações (art. 30 da LSA), pode-se concluir que também o aspecto tributário levou a Recorrente a estruturar a operação de aquisição de suas próprias ações de modo artificial, burlando não só a legislação societária, mas ferindo de morte também princípios norteadores de nosso arcabouço jurídico, em especial, o princípio da capacidade contributiva.

Em resumo: analisando-se o cenário, constata-se que a Recorrente desejava adquirir ações de sua própria emissão em poder de terceiros. Contudo, o art. 30 da LSA veda, em regra, que a companhia negocie com as próprias ações. Por meio de operações sucessivas, mediante utilização de empresa veículo (BPART), a Recorrente, ao final de todas as etapas, passou a deter suas próprias ações. Cumpre ressaltar que a detecção de desrespeito à legislação societária, pura e simplesmente, não é objeto do trabalho da RFB. Contudo, quando tal conduta

[11] Manual de Contabilidade Societária – São Paulo – Editora Atlas – 2010 – Item 20.6 – Ações em Tesouraria (folhas 803 a 805).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

passa a gerar reflexos tributários, não se pode olvidar que a autoridade fiscal não só pode, mas deve, a teor do disposto no art. 142 do Estatuto Tributário, apurar o crédito tributário eventualmente recolhido a menor. Frise-se: não houve aquisição de investimentos, mas sim aquisição das próprias ações. Como consequência, a mais valia na aquisição sequer poderia afetar o resultado da Recorrente.

Observa-se que, no caso em exame, sem a utilização de empresa veículo, não haveria a criação do ágio, pois os efeitos contábeis da operação seriam retratados diretamente no patrimônio líquido da Recorrente, conforme já abordado. De igual forma, tornar-se-ia evidente a infringência à legislação societária relativa à aquisição das próprias ações. É de pouco relevo se BPART efetivamente operava, ou se sua existência foi efêmera. O importante para a caracterização como *conduit company* foi a efemeridade de sua participação no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada, qual seja, a Recorrente. E, frise-se, o papel da *conduit company* serviu, no caso concreto, a uma só vez, para fraudar a legislação societária e diminuir a carga tributária da Recorrente, verdadeira adquirente de suas próprias ações. Além de tais causas, não houve comprovação de outro papel por parte de BPART.

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação baseia-se exclusivamente nos passos intermediários da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam, pois, os demais aspectos da reorganização, bem como suas consequências em outras searas.

Tecidas as observações pertinentes, peço vênia a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

> *Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um "ponto" de partida, mas uma "dualidade" de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja,* ***só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.*** [12]

Entendo que, pelas conclusões já expostas, não se pode acatar as deduções a título de ágio realizadas pela Recorrente.

Isso posto, a dedução de tal ágio não pode prevalecer, mantendo-se, nesse ponto, a decisão recorrida.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

[12] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA P
INTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, alegou a Recorrente que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal. O R. Relator votou por dar provimento ao recurso. Divirjo de seu posicionamento.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos n° 9101-00539, de 11/03/2010, e n° 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF n° 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão n° 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

> *O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*
>
> *Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*
>
> *Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*
>
> *No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*
>
> > *"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*
>
> *Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*
>
> *O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1°, do CTN:

> *Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1° A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)*

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago"" *(§1°).*

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei n° 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei n° 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3° do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

> *Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei n° 9.430, de 1996, art. 61).*
>
> *§1°A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei n° 9.430, de 1996, art. 61, §1°).*
>
> *§2°O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei n°9.430, de 1996, art. 61, §2°).*
>
> *§3°A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão n° CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

> *JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINICIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf n° 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei n° 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

> *REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*
>
> *1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*
>
> *2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*
>
> *3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)*

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF n° 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***Súmula CARF n° 4:*** *A partir de 1° de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

CÓPIA

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Isso posto, voto por manter a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA