



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

Processo nº 16561.720043/2015-84
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-002.633 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria IRPJ E CSLL - ÁGIO INTERNO
Recorrentes JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE SAÚDE LTDA., MARIA REGINA FERREIRA NAVARRO, RICARDO ALVES BASTOS, SÉRGIO RICARDO DOS SANTOS POMPILIO E MARIANGELA VASSALO .
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE MATÉRIA. NULIDADE PARCIAL.

É parcialmente nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar ponto da Impugnação relativo a um dos potenciais efeitos da decisão a ser proferida. Todavia, a nulidade parcial não vicia inteiramente o acórdão, cabendo o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que profira decisão complementar sobre o capítulo da impugnação não apreciado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão recorrido, para determinar o retorno dos autos à DRJ para que profira decisão complementar, nos termos do voto divergente, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias, que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator Designado.

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

Relatório

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor do recorrente a fim de se lhe exigir créditos tributários de IRPJ e CSLL, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício no percentual de 150%. Os exercícios objetos da autuação foram 2011 e 2012.

Demais disso, lavrou-se, também, os termos de sujeição passiva de fls. 3.712/3714, 3.715/3.717, 3.718/3.720 e 3.721/3.723 em face dos coobrigados Maria Regina Ferreira Navarro, Ricardo Alves Bastos, Sérgio Ricardo dos Santos Pompílio e Mariangela Vassallo, respectivamente, com espeque nos preceitos dos artigos 124, I e 135, III, do CTN.

Em decorrência dos autos de infração supra, foi noticiado pelo contribuinte que a autoridade fiscal teria procedido ao arrolamento de bens de sua titularidade, a despeito de não constarem, dos autos, cópias do respectivo termo.

Destaque-se, desde logo, que objeto deste feito é apenas o saldo do ágio apurado a partir de operações societárias ocorridas nos idos de 2007, engendradas dentro de uma alegada reorganização mundial do Grupo Jonhson & Jonhson, iniciada no ano de 2005 e concluída no já citado exercício de 2007.

A primeira parte deste ágio, frise-se, já foi objeto de autuação nos processos de nºs 16561.720170/2012-31 e 16561.720172/2012-20, ambos já analisados pela 1ª Turma da 2ª Câmara, em que o citado colegiado deu, por maioria de votos, parcial provimento aos recursos voluntários apenas para afastar a qualificação da multa de ofício. O primeiro processo ainda se encontra na instância ordinária, ao passo que o segundo foi distribuído à Câmara Superior para julgamento de recurso especial (em verdade, pelas informações constantes de memorial apresentado pelo recorrente, a CSRF teria julgado este recurso e mantido a decisão da instância ordinária a fim de afastar a predita qualificação).

Pois bem, para melhor compreender as operações, e os fatos que culminaram com as autuações ora polemizadas, o TVF dividiu a predita reestruturação em duas etapas:

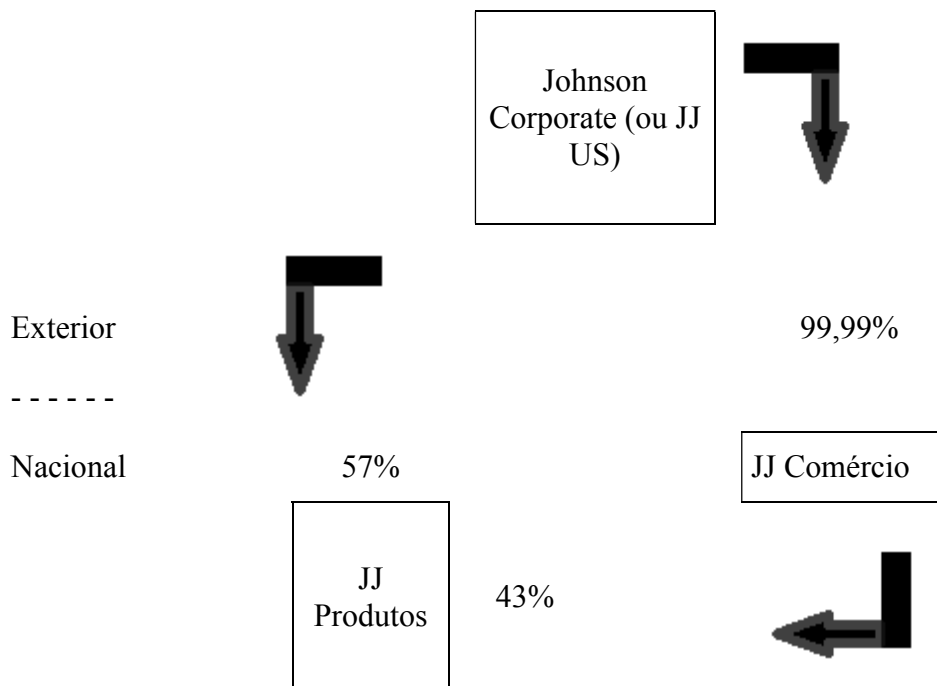
a) uma primeira, integralmente ocorrida no exterior em que a fiscalização já acusa a prática de atos simulados para aumentar, sob sua ótica, indevidamente, o valor de investimentos havidos dentro do próprio grupo e que gerou, efetivamente, o ágio ora polemizado;

b) uma segunda, totalmente concretizada em território nacional, e que, segundo a Auditoria, teria permitido ao grupo Johnson & Johnson transferir "*para o Brasil tais*

custos da aquisição majorados a fim de aproveitar ilicitamente a amortização fiscal dos ágios decorrentes".

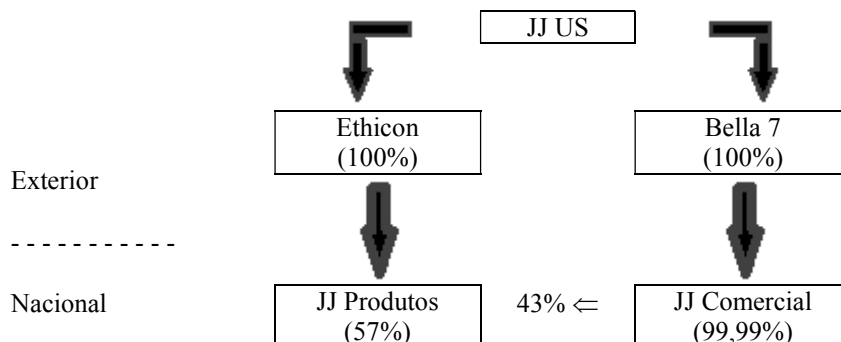
. Etapas ocorridas no exterior

Conforme o relato da Fiscalização, antes da reorganização societária do grupo internacional, a Johnson Corporate, empresa norte americana, detinha uma participação de 57% do capital social da empresa JJ Produtos (autuada) e 99,99% do capital da JJ Comércio, sendo que esta última, era a detentora dos 43% restantes da JJ Produtos:



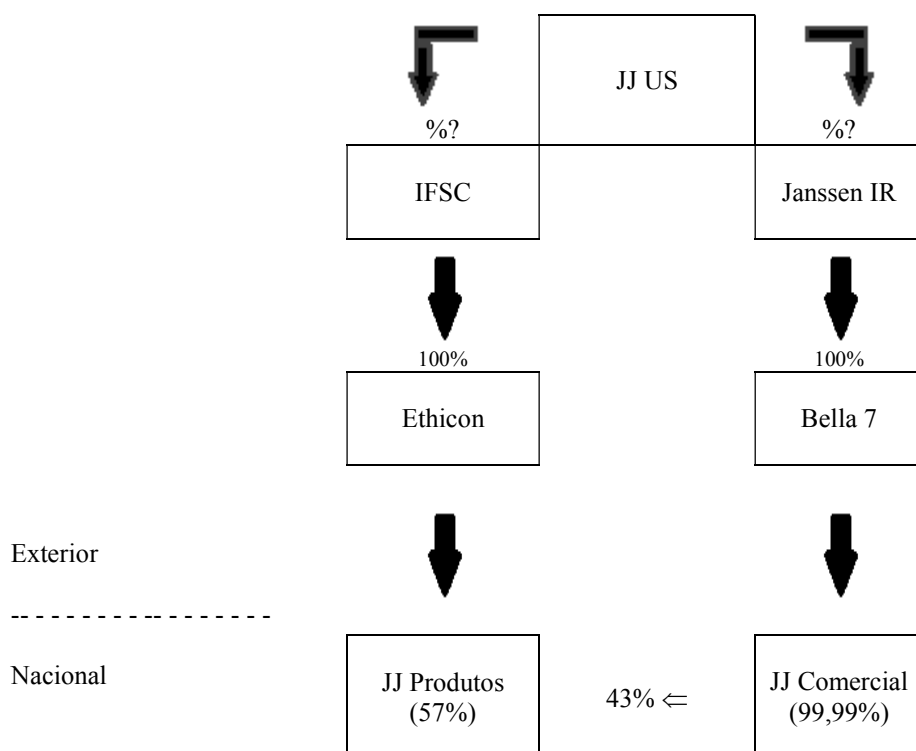
Me permitam, aqui, mesclar as informações constantes do TVF com aquelas prestadas pelo contribuinte, já que, em momento algum, o relatório fiscal aborda os motivos para a realização da reorganização intentada pelo Grupo a que pertence a empresa autuada.

Neste passo, o relatório fiscal trata, a seguir, da primeira operação intentada pelo grupo, ao final de 2005, em que a JJ US integralizou o capital das empresas também norte-americanas Ethicon e Bella 7 com as participações detidas nas, nacionais, JJ Produtos (autuada) e JJ Comércio, respectivamente. Graficamente, esta primeira etapa pode ser reproduzida da seguinte forma:



A Fiscalização atesta, aqui, que as participações detidas pela Ethicon e pela Bella 7 na autuada e na JJ Comercial, em decorrência da integralização supra, foram registradas no valor histórico e somado de US\$ 24.549.865,00.

Dando seguimento ao programa supra, em 13 de dezembro de 2005, a companhia Johnson & Johnson International Financial Services Company (IFSC - irlandesa) e a empresa Janssen Phamaceutical Ltd. (Janssen IR - também irlandesa) adquiriram parte das cotas das empresas Ethicon e Bella 7, nos montantes, respectivamente, de 62,74% e 37,24%, mediante pagamento, em espécie (segundo o recorrente, comprovado por meio dos documentos de fls. 4.131/4.181 - contratos traduzidos de compra e venda) nos valores de US\$ 197.070.000,00 e US\$ 1.000.000.000,00, totalizando US\$ 1.197.000.000,00 (valor este respaldado por laudo técnico da empresa Ernst & Young). De acordo com o contribuinte, a JJ US ainda transferiu o restante das suas participações nas empresas Ethicon e Bella para a duas empresas irlandesas mediante aumento de capital, por valor de mercado:



Neste ponto, o contribuinte esclarece que esta etapa seria o passo inicial do programa a que chama de "*business integration program*", que envolveria, além das entidades nacionais, também empresas de diversos países das Américas do Sul e Central. As justificativas, no caso, declaradas pela empresa insurgente para a implementação deste projeto seriam:

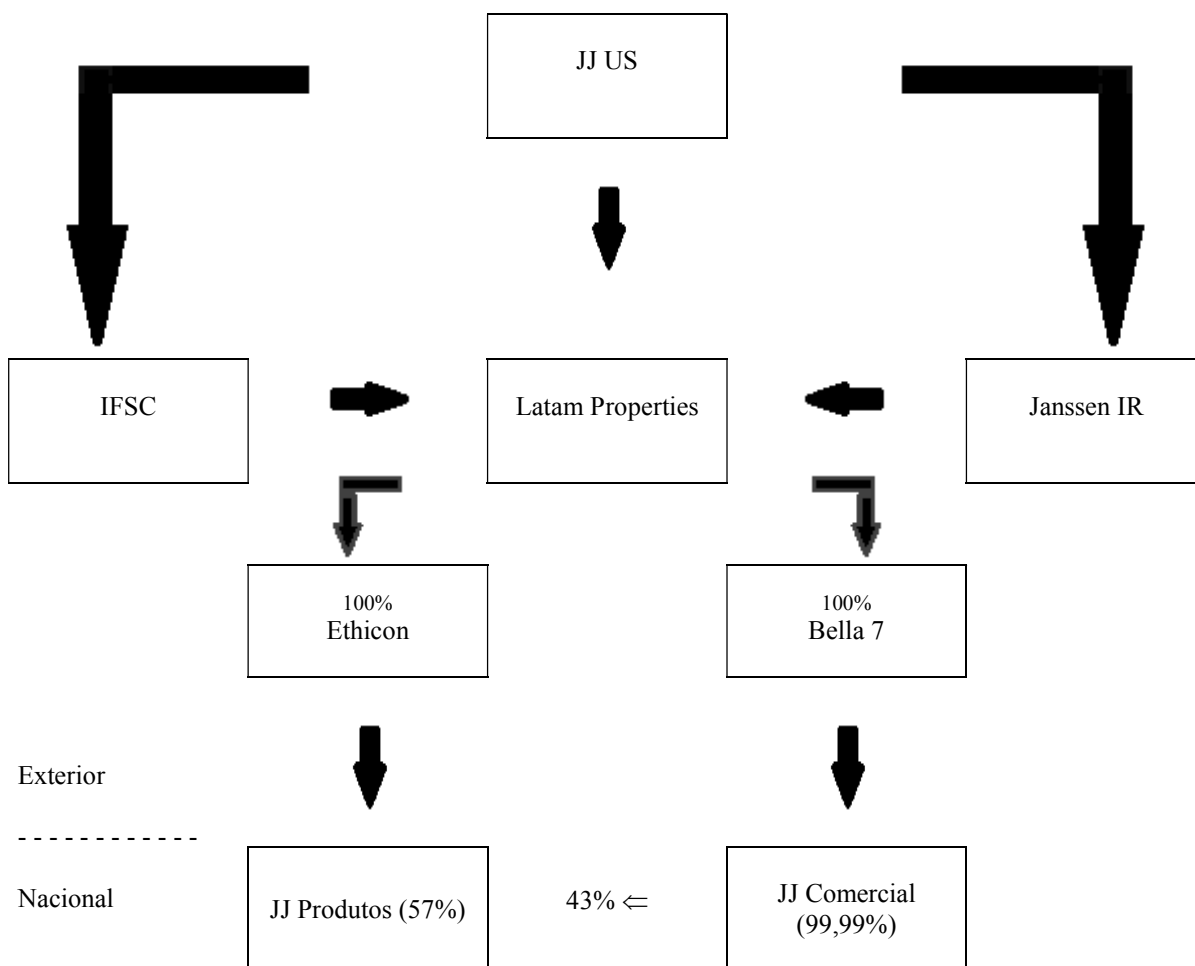
- a) no âmbito mundial, a otimização da estrutura societária do grupo;
- b) em relação à América Latina, a necessidade de unificar centros de custo e tesourarias, concentrando-os na empresa irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company ("IFSC") e, ainda, criar centros de prestação de serviços compartilhados ("CSCs").

Cabem, aqui, alguns adendos:

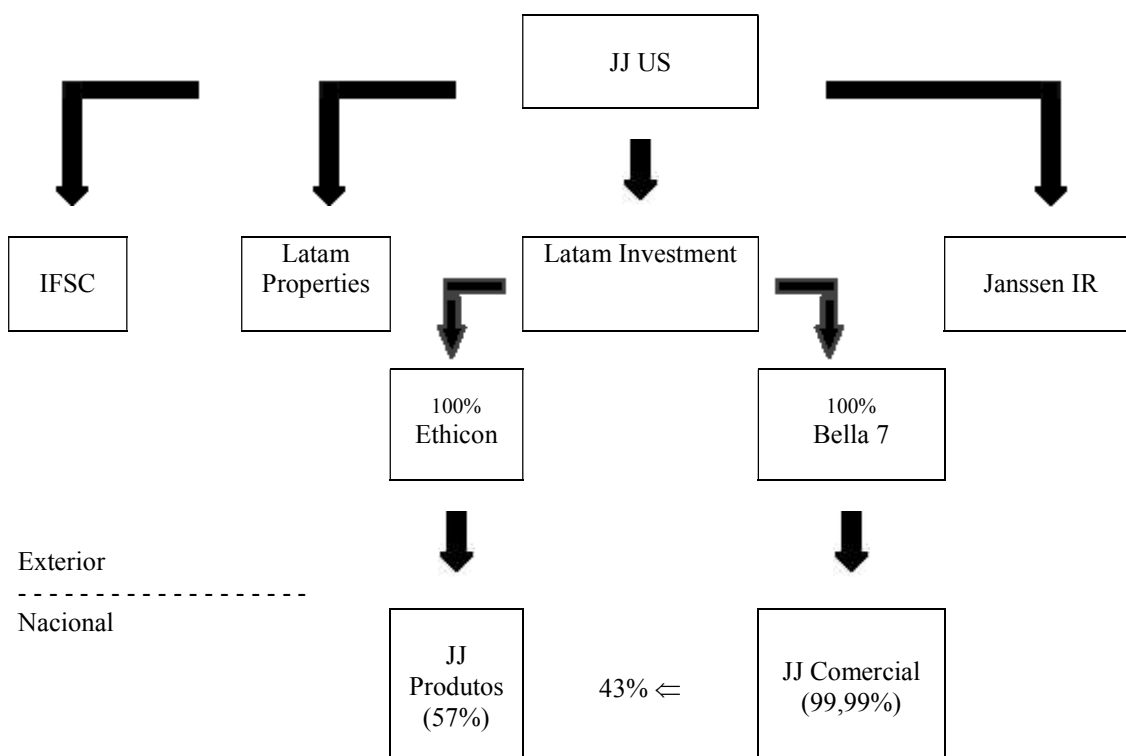
- a) o contrato de fls. 4.131/4.144 expõe que a Janssen IR teria adquirido 80,09% da participação da Bella 7, e não 37,24%, como afirma o recorrente;
- b) o relatório fiscal não aborda esta etapa da reorganização ora analisada;

c) não obstante não ter sido juntados, nem pela fiscalização e nem pelo contribuinte, documentos sobre este fato, a JJ US detém participação nas duas empresas acima destacadas, como confessa o próprio recorrente em suas razões de recurso (página 20, parágrafo 49 e em nota de nº 6, do RV).

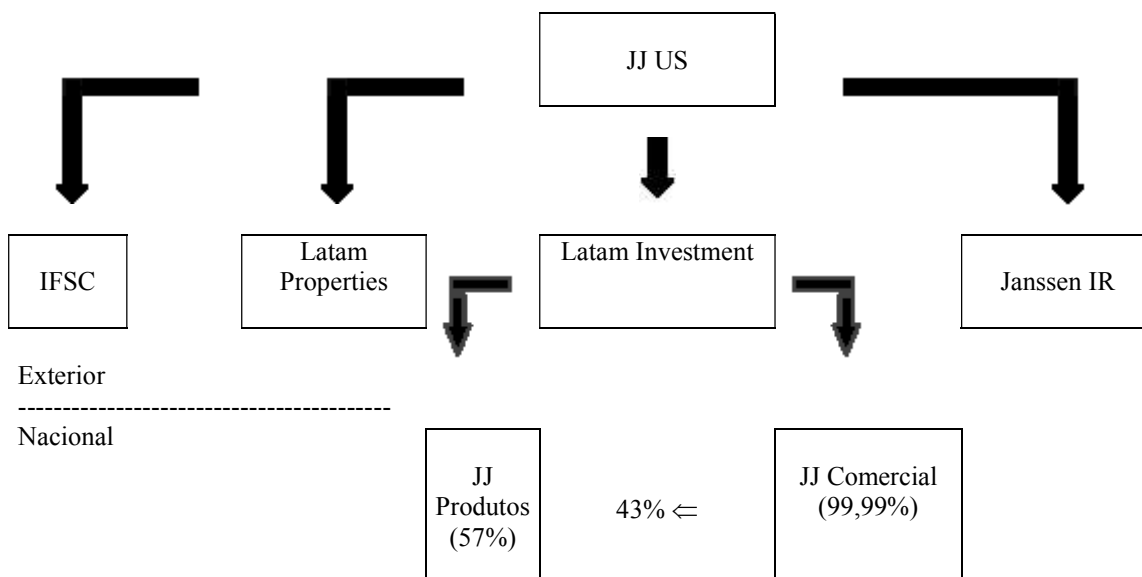
Continuando a exposição das etapas do programa, a recorrente informa a ocorrência de outra operação não tratada pelo TFV, consistente na transferência das participações havidas por IFSC e Janssen IR nas empresas Ethicon e Bella 7 para a *holding*, também pertencente ao grupo JJ, Latam Properties, pelo valor de US\$ 1.550.270.000,00, que, ainda de acordo com o contribuinte, teria como função precípua a administração financeira das entidades latino-americanas (não localizei, no feito, documentos que demonstrem as condições em que esta operação ocorreu). Após esta etapa, a composição estrutural da reorganização ficou assim estabelecida:



Em 21/04/2006, a Latam Properties vende, por US\$ 1.575.477.384,00, as respectivas participações nas empresas Ethicon e Bella 7 à Latam Investments. O valor em questão teria sido pago em dinheiro (doc. de fl. 556):



Essa é a etapa, ocorrida no exterior, que, de fato, provocou uma reação mais incisiva da fiscalização. Aqui, diga-se, a D. Auditoria afirma que as empresas do Grupo Johnson & Johnson teriam majorado, ficticiamente, o valor do investimento havido pela JJ US, nas empresas Ethicon e Bella 7 as quais, pelo relato constante do TVF (e não impugnado pelo recorrente), foram, em 2006, liquidadas, repassando à Latam Investment o controle total das empresas nacionais:



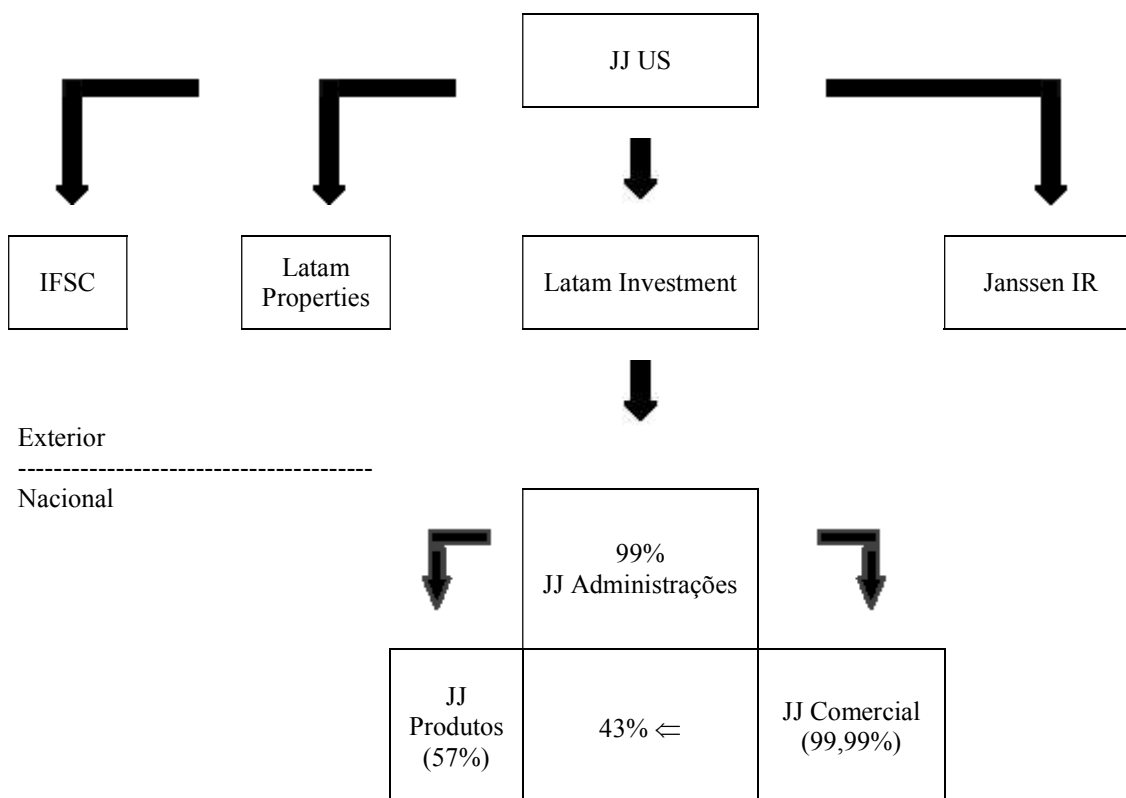
Concluindo, neste ponto, a sua descrição sobre o que chama de "primeiro bloco de operações", a D. Auditoria assim pontuou:

2.12. Com o emprego destas duas empresas veículo, Bella 7 e Ethicon (empresas de passagem), o conglomerado Johnson & Johnson aumentou os registros dos custos de aquisição das participações nas sociedades nacionais (JJ Comércio e JJ

Produtos), mas até então ainda sem reflexos diretos no Brasil. Este foi o primeiro bloco de operações realizado exclusivamente entre sociedades do grupo.

. Etapas ocorridas no Brasil

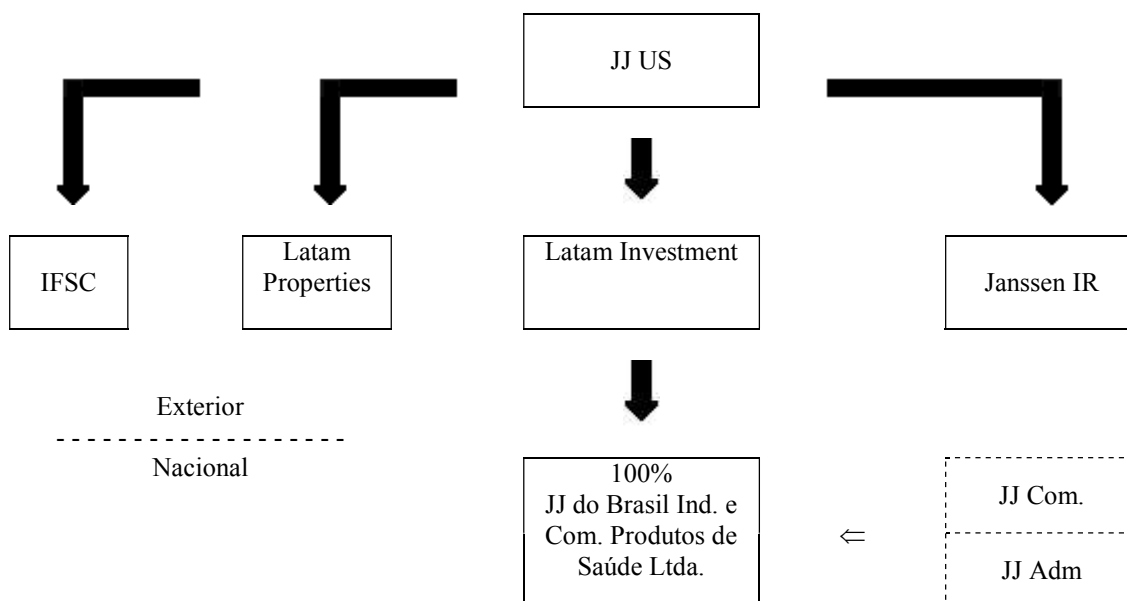
Em setembro de 2006, pelo que consta do TVF, o Grupo JJ constituiu a JJ Administrações; de acordo com o contribuinte, a constituição desta empresa se dera a fim de permitir a discussão e exame de *"alternativas para a otimização dos processos produtivos, da organização logística, da estrutura contábil, gerencial, administrativa e laboral, das questões regulatórias (especialmente ligadas à Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA) envolvendo as sociedades do grupo"*. Para tanto, as participações havidas pela Latam Investment foram transferidas para esta nova *holding*, mediante integralização do seu capital; o recorrente esclarece, ainda, que para efetivar os estudos mencionados anteriormente, foram transferidos para a JJ Administração os principais diretores das empresas nacionais (fato comprovado pelos documentos acostados à impugnação):



O contribuinte informa, ainda, que durante o período de existência da JJ Administração, teria sido negociada e concluída a aquisição pelas empresas nacionais das operações ligadas *"à divisão 'Consumer Healthcare Busines' então pertencente ao grupo Pfizer, um grupo totalmente independente e não-relacionado"*, fato demonstrado pelos documentos acostados ao maço 17, anexado à impugnação.

Os valores das participações da JJ Administração da JJ Produtos (autuada) e na JJ Comercial foram desdobradas em *"valores patrimoniais e ágios"* (tal qual informado pelo relatório fiscal) sendo que, em 31 de outubro de 2007, após a implementação da cisão parcial da Janssen BR, e versão da linha de distribuição e comércio para a autuada, e, ainda, a

modificação do nome da JJ Produtos para Jonhson & Jonhson do Brasil Comércio e Indústria de Produtos de Saúde Ltda., concluiu-se a reorganização societária pela incorporação, pelo contribuinte, das empresas JJ Administração e JJ Comercial:



Ao final da reestruturação acima descrita, a atuada passou a amortizar o ágio, originariamente, surgido no exterior (com advento da aquisição da Bella 7 e Ethicon pela Latam Investment), e cuja constituição, aos olhos da D. Auditoria Fiscal, uma vez que criado em operações intra-grupo, num curto espaço de tempo e transportado ilegalmente para empresas nacionais, seria simulada.

As impugnações.

Regularmente noticiados dos autos de infração, o contribuinte e os coobrigados ofertaram a suas respectivas impugnações. Em seus razões de insurgência, o devedor principal sustentou, em apertada síntese:

a) Em preliminares:

a.1) a nulidade do procedimento fiscal por violação às garantias da ampla defesa e do contraditório tendo em conta o uso, pela Auditoria Fiscal, de provas emprestadas dos autos dos PAs de nºs 16561.720170/02012-31 e 1656.720172/2012-20, sem que o contribuinte tivesse autorizado o uso de tais documentos;

a.2) a nulidade do procedimento fiscal por erro de capitulação legal, mormente por deixar, o Fisco, de invocar os preceitos dos art. 385 e 386 do RIR (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97) nos Autos de Infração, além de apontar como fundamento normativo para o procedimento de arrolamento administrativo, preceitos de Instrução Normativa já revogada;

a.3) excessos incorridos no procedimento de arrolamento administrativo, seja por se ter indicado bens em valores superiores ao montante do crédito tributário ora polemizado, seja por terem sido apontados, também, bens dos coobrigados, em pretensa violação aos preceitos do art. 2º, §§ 3º e 4º, da IN 1.565/2015;

a.4) a decadência (preclusão - termo utilizado pelos recorrentes) do direito do Fisco de percrustar os fatos que deram ensejo ao ágio amortizado, por decurso do prazo preconizado pelo art. 150, § 4º, do CTN;

b) no mérito, discorre longamente sobre o alcunhado "*business integration program*", enquanto plano mundial de reestruturação do Grupo JJ, e aponta os motivos negociais para a concretização de cada etapa tanto no exterior, como no Brasil (motivos estes já tratados neste relatório, quando da descrição das preditas etapas). Em seguida, descreve que, a despeito de demonstrado o substrato econômico das operações;

b.1) nem as empresas Bella 07 e Ethicon, nem tampouco a JJ Administração, seriam, de fato, empresas veículo; as primeiras tinham por finalidade a transferência dos investimentos havidos pela JJ US para a Irlanda ao passo que a segunda, como declinado ao longo deste relatório, teria objetivo declarado de organizar e administrar a parte final da reestruturação societária (tal empresa, inclusive, segundo o recorrente, arregimentou os diretores das empresas nacionais e praticou atos tendentes à regularização do braço nacional do grupo perante órgãos regulamentares - ANVISA, além de concatenar a aquisição de parte das operações do grupo Pfizer);

b.2) mesmo que se considerasse tais empresas como empresas veículo, este fato, isoladamente, não encerraria qualquer óbice ao aproveitamento do ágio;

b.3) não havia, à época das operações, qualquer previsão legal que impedisse a criação e aproveitamento do ágio em negócios realizados intra-grupo, não se prestando, para justificar a pretensão fiscal, as normas contábeis e da CVM que tratavam deste tipo de reorganização; semelhante vedação somente adviria com a Lei 12.973/14;

b.4) todos os requisitos legais necessários ao aproveitamento do ágio surgido quando da aquisição, pela Latam Investments, das empresas Janssen IR e Bella 7, foram total e esmeradamente preenchidos, salientando que os valores atribuídos a cada operação teriam seguido a política de *arms lenght* tal qual determinavam tanto a legislação alienígena, como o próprio ordenamento pátrio (que impõe o desdobramento do custo do investimento em valores patrimoniais e ágio, segundo o método de equivalência patrimonial);

b.5) finalmente, alega que, mesmo que demonstrado, o propósito negocial não seria requisito legal à validação da apropriação do benefício ora tratado;

c) quanto às multas aplicadas, protesta pelo afastamento da qualificação apontada pelo Fiscal, notadamente por inexistir provas da prática dos atos descritos no art. 71 e 73 da Lei 4.502/64 sendo, quando muito, possível identificar erro de interpretação legal. Quanto a multa de ofício aduz ser inaplicável tendo em conta a Súmula CARF 105;

d) deduz ser ilegal a cominação de juros sobre a multa de ofício.

Os sujeitos passivos, por sua vez, reprisam os argumentos de mérito deduzidos pelo devedor principal e, lado outro, sustentam inexistir na espécie prova de que foram praticados atos simulados, dolosos e fraudulentos, tendo a fiscalização embasado as suas conclusões, apenas, nos fatos que considerou para embasar a glosa das despesas com ágio. Mais detidamente, afirmam ser impossível atribuir responsabilidade a quem quer que seja com espeque nos preceitos do art. 124, I, CTN e, quanto ao art. 135, III, do mesmo diploma,

reiteram ser impossível invocá-lo sem a necessária demonstração da prática dos atos descritos na Lei . 4.502/75, arts. 71 e 73.

A DRJ/PR, analisando as preditas impugnações, houve por bem dar-lhes parcial provimento apenas para afastar a multa isolada exigida, fundamentando sua decisão dos preceitos da Súmula CARF 105. Abaixo, reproduzo a ementa do acórdão ora recorrido:

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

NULIDADE. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVAS EXTRAÍDAS DE PROCESSOS ANTERIORES. INFRAÇÃO CONTINUADA.

É descabida a alegação de violação ao contraditório e à ampla defesa em face da utilização de provas extraídas de processos anteriores sem autorização da contribuinte, haja vista inexistir nas regras do processo administrativo fiscal qualquer vedação, mormente tratando-se de infração continuada, ou seja, de autuação da mesma infração contra a mesma contribuinte, pela Receita Federal do Brasil, mas relativa a períodos de apuração subsequentes aos dos autuados naqueles processos.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DO LANÇAMENTO FISCAL.

Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa em decorrência de erro no enquadramento legal do lançamento fiscal quando a capitulação legal correta constou do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração; ademais, mesmo nos casos extremos em que a indicação do fundamento legal se revela precária, é pacífico nos processos administrativos fiscais que a inequívoca compreensão por parte da impugnante das infrações imputadas possibilita suplantar eventual incorreção ou omissão na indicação do enquadramento legal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um

investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos; ainda que do ponto de vista formal os atos societários atendam à legislação aplicável, do ponto de vista econômico tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. DEDUTIBILIDADE. A PESSOA JURÍDICA QUE INCORPOROU A SOCIEDADE ADQUIRIDA, OU FOI POR ELA INCORPORADA, DEVE SER A QUE DE FATO SUPOU O PAGAMENTO DO ÁGIO.

Para dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que a pessoa jurídica que incorporou a sociedade adquirida, ou foi por ela incorporada, seja a que de fato suportou o pagamento do ágio na aquisição da participação societária; como a intenção do legislador, ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio com fundamento em rentabilidade futura, foi possibilitar que o seu real adquirente recupere o capital investido, a transferência do ágio a pessoa jurídica diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento obsta a dedutibilidade da despesa com a sua amortização.

ÁGIO INTERNO. REJEIÇÃO PELA CIÊNCIA CONTÁBIL, LEGISLAÇÃO COMERCIAL E LEI TRIBUTÁRIA.

A contribuinte é obrigada, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro seja obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil; logo, se a contabilidade não aceita o ágio interno gerado na aquisição de participação societária, este também será rejeitado pela legislação comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos indevidos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

ÁGIO INTERNO. PAGAMENTO DO ÁGIO EM OPERAÇÕES REALIZADAS NO EXTERIOR ENTRE PARTES RELACIONADAS.

A existência de pagamento no exterior para justificar o surgimento de ágio em transações realizadas entre partes relacionadas não abala a impossibilidade do reconhecimento fiscal do ágio intragrupo daí gerado, porquanto remanesce a inobservância de um requisito fundamental e imprescindível, a independência entre as partes; ademais, em uma transação desse tipo nem sequer se pode dizer que houve propriamente um pagamento, assim entendido a forma de extinção de uma relação

obrigacional, pois não se paga por algo que o grupo econômico já detinha.

INCENTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE INVESTIMENTO NO BRASIL.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, tratam de norma tributária de caráter indutor para estimular investimentos no Brasil; sendo um incentivo fiscal, não há como se extrair da lei tributária interpretação que autorize a renúncia fiscal quando desvinculada dos objetivos do desenvolvimento econômico e social no Brasil; no presente caso, o ágio foi reconhecido na empresa veículo brasileira sem que houvesse qualquer aporte de novos capitais, ou seja, inexistiu qualquer investimento no Brasil que justificasse a concessão do benefício fiscal.

ÁGIO DECORRENTE DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS REALIZADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS. ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA MP 627, DE 2013. REGRAS ANTERIORES JÁ IMPEDIAM A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO.

É descabida a alegação de que a amortização do ágio gerado em operações realizadas entre partes relacionadas somente foi vetada após a publicação da Medida Provisória nº 627, de 2013, porquanto mesmo antes da edição deste diploma legal já não era possível reduzir o resultado tributável mediante amortização de ágio artificial decorrente de operações societárias simuladas realizadas entre partes relacionadas; é certo que as novas regras que regulam a dedutibilidade do ágio por rentabilidade futura são mais claras e não deixam qualquer margem a dúvidas acerca da impossibilidade de exclusão do ágio interno, mas a ilicitude da amortização do ágio artificial intragrupo persistiria independentemente da nova regulamentação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os dirigentes da contribuinte devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, além de as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto tiveram participação ativas nas operações societárias que possibilitariam à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido e sobre o de empresa coligada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da geração do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido e sobre o de empresa coligada, pois os administradores da controladora, da empresa veículo e da interessada estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA ISOLADA. SUMULA CARF Nº 105.

Tendo a Súmula CARF nº 105 determinado que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, cancela-se a exigência da multa isolada.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento em 14/12/2015 (conforme Termo de Ciência de fl. 4.594), tendo interposto o seu competente recurso em 12/01/2016 (doc. de fl. 4.600); já os devedores solidários foram, todos, intimados pelos Correios em 15/12/2015 (docs. de fls. 4.595 a 4.598), manejando seus apelos também em 12/01/2016 (fl. 4.472 - Ricardo Alves Bastos; fl. 4.882 - Maria Regina Ferreira Navarro; fl. 4.995 - Sérgio Ricardo dos Santos Pompilio; e fl. 5.218 - Mariangela Vassalo).

O recorrente, devedor principal, repetiu as razões de sua impugnação, acrescentando, apenas, a nulidade do julgamento intentado pela DRJ por falta de quorum mínimo e, ainda, argumentos para tentar afastar as responsabilidades dos devedores solidários. Estes últimos, por sua vez, também reiteraram as suas razões de impugnação.

A PGFN apresentou suas contrarrazões premendo pela manutenção, na íntegra, do acórdão recorrido, mormente por serem descabidas as preliminares apresentadas pelo contribuinte e, no mérito, por ser indedutível o alcunhado "ágio de si mesmo" (ágio interno). Sucessivamente, argumenta que a, despeito da ocorrência de operações intra-grupos,

tendo em conta a inocorrência de confusão patrimonial entre a JJ Investments e as empresas nacionais, demonstraria a ausência do pressuposto legal descrito nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532 a autorizar a amortização do ágio.

O autos, então, foram distribuídos à este colegiado para análise e julgamento.

Este, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Conheço do recurso de ofício, uma vez que o valor exonerado - R\$ 32.615.357,03 - ultrapassa o montante descrito na Portaria MF de nº 63/17.

Em relação ao recurso voluntário do devedor principal, uma vez que tempestivo, dele conheço em parte, deixando de apreciar apenas os argumentos relativos à irresponsabilidade dos solidários, porquanto não deduzidos em sua impugnação, havendo, neste particular, inovação vedada pelos arts. 17 e 33 do Decreto 70.235/75.

Quanto ao apelo dos devedores solidários, considerando que interpostos dentro do prazo legal e observados os demais requisitos de cabimento, deles conheço integralmente.

Todavia, reservo-me o direito de analisar os recursos de ofício e o apelo voluntário manejado pelos solidários após a análise do recurso do contribuinte; isto porque, as razões de insurgência do recorrente, devedor principal, são prejudiciais tanto os recursos dos coobrigados, como o próprio recurso de ofício.

I Recurso voluntário

I.1 Preliminares

1.1.1 Nulidade do julgamento da DRJ por falta de quorum mínimo

Quando da sessão realizada no dia 19 do mês de outubro do ano passado, sustentei a necessidade de conversão de determinado julgamento em diligência a fim de que fosse identificada composição da 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, em processo de nº 10830.721270/2014-42, em que discussão idêntica a destes autos foi travada. Fiquei, diga-se, vencido naquela ocasião já que este colegiado entendeu que a regra aplicável, para definição do quorum mínimo a ser observado pelas DRJs, seria aquela descrita no art. 4º da Portaria 341/11.

Meu entendimento, impende destacar, restou calcado na interpretação do art. 13 da citada Portaria 341/11 que, a despeito da posição assumida por este colegiado, *venia concessa*, seria, efetivamente, o preceito que trata do citado *quorum* mínimo tanto para instalação (maioria dos membros), quanto para deliberação (maioria dos **presentes**).

O § 6º do art. 4º da aludida portaria trata, apenas, da nomeação *a doc* de um julgador e, não obstante fazer referência ao atendimento a "um" quorum mínimo, não é o

preceito que trata "do" *quorum* de instalação; este preceptivo não pode ser interpretado sem se considerar as regras insertas no art. 13, já citado anteriormente.

A despeito disso, tendo em conta o fato de que não dispunha de informações suficientes para aplicar a regra que, *venia rogata*, entendia caber na espécie, e, lado outro, como o próprio contribuinte não havia trazido aos autos provas de que a citada turma possuía composição extraordinária de 7 membros, não tinha, ali, como acolher a tese do recorrente.

Em princípio, e até que se prove o contrário, a composição ordinária prevaleceria sobre a "presunção" de uma composição extraordinária de sorte que, sobre este prisma, o *quorum* mínimo previsto no por vezes citado art. 13, teria sido atendido.

O caso dos autos é idêntico, como já afirmei, àquele acima invocado e, sabendo qual é a posição desta Turma, ressalvado meu entendimento pessoal, não me resta alternativa senão votar por afastar esta preliminar, já que o contribuinte, assim como no processo paradigma anteriormente citado, não traz provas sobre a composição da turma ordinária.

I.1.2 Nulidade pelo uso de provas emprestadas sem autorização do recorrente.

A fiscalização justifica o uso de provas obtidas em outro(s) processo(s) a partir dos preceitos do 37 da Lei 9.874, cujo teor peço vênia para reproduzir abaixo:

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Que a Lei acima citada se aplica ao processo tributário administrativo, não há dúvidas, já que seu artigo 69 expressamente legitima a sua observância, em caráter subsidiário, pelos "*processos administrativos específicos*".

Entendo, todavia, que o artigo 37, supra transcrito, não dá, à fiscalização, o necessário respaldo jurídico-processual para utilizar as provas produzidas em outro processo; o preceptivo em testilha, vejam bem, trata da requisição de documentos que se encontram a disposição de órgãos vinculados à administração pública (fazendo, pois, eco, aos preceitos do art. 197, VII, do CTN), mas não estabelece regras procedimentais ou mesmo processuais que possam, de qualquer forma, resguardar direitos e interesses do administrado no caso de utilização de provas produzidas na instrução de outro processo administrativo. Não acho, *venia concessa*, que este artigo, *per se*, seja o fundamento da prova emprestada no PAF.

Mais que o art. 37, o art. 32, sim, representaria fundamento legal (genérico, é verdade), suficiente a legitimar o procedimento adotado pela Dr. Auditoria Fiscal, já que é este permissivo que, assim como o fazia o antigo Código de Processo Civil (como reflexo da garantia inserta no art. 5º, LVI, da CF88), preconiza a possibilidade de produção de **qualquer meio de prova lícito**, considerando-se, neste particular, como "lícitos", os instrumentos probatórios que, em especial, respeitem a moralidade e as garantias individuais. Neste sentido, vale o escólio de Vicente Grecco Filho:

*A tendência moderna (...) é no sentido de não se admitir a prova cuja obtenção tenha violado princípio ou norma de direito material, especialmente se a norma violada está inserida como garantia constitucional, como, por exemplo, a inviolabilidade do sigilo da correspondência ou de comunicação telefônica. O processo é instrumental em relação à ordem jurídica em geral, que deve ser entendida como um todo, não se podendo desconhecer, no processo, a ilicitude praticada, ainda que fora do processo. Se a parte, por meios lícitos, não pode obter a prova de que precisa, perde a demanda e esse mal é menor do que implicitamente autorizá-la à violação da lei para colher o meio de prova (GRECCO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*, vol II. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 184)*

A doutrina processual civil atesta, inclusive com bastante propriedade, que o rol constante dos artigos 332 e ss do antigo CPC não era taxativo; desde que legítimo (que não seja imoral ou contrário às normas legais e constitucionais aplicáveis), **qualquer meio de prova é admissível**. A prova emprestada, neste passo, seria justamente uma destas provas consideradas "atípicas" (como alertado pelo já citado Vicente Grecco - op. cit., p. 183).

É verdade que tal "atipicidade" não mais existe nos dias atuais, já que o novo CPC elencou a "prova emprestada" como um dos meios explícitos admitidos (art. 372), exigindo, apenas, que seja respeitado, neste particular, o contraditório e, consentaneamente, a ampla defesa - isto é, às partes há que se garantir a ciência e a oportunidade de se contrapor à tais provas.

Fato é que a prova emprestada sempre foi aceita, tanto na doutrina, como na jurisprudência, desde que observadas as garantias do contraditório e da ampla defesa (o novo CPC apenas refeletiu este posicionamento); neste particular, vale destacar, tais garantias não seriam contrariadas pelo fato da D. Auditoria Fiscal ter se utilizado das provas obtidas em outros processos **sem que o contribuinte lhe tenha autorizado a fazê-lo**; tal autorização, diga-se, não encontra qualquer tipo de embasamento jurídico/normativo, como, também, não resvala em qualquer garantia ou princípio constitucional que, a sua minguia, poderia ser descumprido ou desrespeitado.

O STJ, é verdade, exigia, para a validade do uso da prova emprestada, a autorização **DO JUÍZO CRIMINAL** do qual tal prova seria extraída (*ex vi*, v.g., dos julgados proferidos nos autos do MS17538/DF, publicado no DJe de 22/08/2016 e 15321/DF, publicado no DRe de 19/12/2016, ambos da relatoria do Min, Mauro Campbell); mas em momento algum, destaque-se, a produção de prova emprestada estaria condicionada ao crivo positivo da parte contra a qual tal prova seria oposta (aliás, semelhante exigência tornaria impossível esta prática, já que ninguém, em sã consciência, permitiria a produção de provas que possam lhe prejudicar).

O fato mais importante no caso em análise é que, ao contribuinte, foram garantidos o acesso e a oportunidade de, sobre as provas produzidas pela fiscalização, se manifestar, seja ao longo dos processos dos quais foram retiradas, seja nestes mesmos autos.

E, vejam bem, também não procedem as alegações de que o fisco teria anexado, apenas, parte das provas, deixando de trazer documentos que, a ver do insurgente, contribuiriam para a tese da defesa; ora, se essa é a realidade, que o próprio recorrente trouxesse ao feito as provas alegadamente omitidas a fim de, assim, justificar a sua pretensão; a

falta de determinados documentos, contudo, não importaria no reconhecimento da imprestabilidade da prova emprestada e, por certo, não encerraria a nulidade do ato de lançamento (salvo se os documentos porventura faltantes tivessem sido invocados pela autoridade lançadora).

Sem prejuízo do fato de que, a fls. 377 (resposta ao TIF), o contribuinte deixa expressamente claro que o presente processo se encontra suficientemente instruído. Veja-se:

13) Declarar se os encargos de amortização de ágio, deduzidos na apuração do Lucro Real dos anos calendários de 2011 e 2012, correspondem ao saldo do ágio tratado nos Processos Administrativos nº 16561.720170/2012-31 e 16561.720172/2012-20. Em caso afirmativo, em relação aos itens 06 a 12, por opção do contribuinte, pode solicitar obtenção dos documentos requisitados mediante observância do art. 37 da Lei 9784/99, podendo apresentar quaisquer documentos/informações adicionais, que julgar cabíveis.

A Fiscalizada confirma que os encargos de amortização de ágio deduzidos na apuração do Lucro Real dos anos calendários de 2011 e 2012 correspondem ao saldo do ágio tratado nos Processos Administrativos nº 16561.720170/2012-31 e 16561.720172/2012-20, que atualmente encontram-se no CARF aguardando julgamento de Recursos Voluntários interpostos pela Fiscalizada.

Entretanto, a Fiscalizada entende que os documentos apresentados nas respostas aos itens 06 a 12, acima, seriam suficientes para justificar os pontos solicitados neste termo, razão pela qual não considera ser necessário o pedido de extração de cópias desses processos administrativos.

Em síntese: uma vez que observadas as garantias constitucionais do contraditório e da ampla-defesa, a prova emprestada é plenamente válida, inexistindo na espécie qualquer nulidade, neste particular, reconhecível.

Voto, neste ponto, por afastar a preliminar aventada.

I.1.3 Da alegada nulidade por erro de enquadramento legal.

Tenho, particularmente, um posicionamento estremado em relação a observância dos requisitos formais dos atos administrativos.

E tal posicionamento não tem base, diga-se, num apego desmedido à burocracia ou ao formalismo em sua essência... de fato, minha preocupação com o respeito às regras formais descritas tanto no Decreto 70.235/75, como no próprio CTN, tem por premissa o respeito, principalmente, à garantia da ampla defesa.

Sobre isso já tive oportunidade de manifestar em outros feitos em que fui relator e, aqui, reitero a seguinte assertiva: "*a fundamentação legal do ato administrativo nada mais é que a própria motivação legal do ato, ou seja, a disposição normativa que autoriza a imposição de multa pecuniária por descumprimento de seus dizeres, que difere do motivo*

fático" (PA 10980.726765/2011-00). Nesta mesma ocasião, invoquei as lições de Araújo Cintra, citado por Lucia Valle Figueiredo, que reproduzo abaixo:

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

A descrição do motivo legal o do motivo fático no auto de infração, ou em qualquer ato administrativo em que se vise a imposição de deveres ou penalidades, é da própria essência do ato; é elemento integrante do mesmo, sem o qual o ato é nulo e não apenas por inobservância da regra eminentemente formal, mas, como já dito, porque, sem a descrição correta e completa dos fundamentos fáticos e jurídicos, o ato impõe ao administrado inegável mácula à ampla defesa o que, a teor do art. 59, II, do Decreto 70.235/75, encerraria a sua nulidade...

Aqui, diga-se, o contribuinte sustenta dois vícios formais que, a seu ver, deveriam impor a anulação dos autos de infração:

a) a falta de menção, pelos termos de autuação, aos preceitos do RIR e da Lei 9.532/96 que versam sobre o ágio e o respectivo benefício de amortização;

b) a indicação, pelo termo de arrolamento de bens, à norma infralegal já revogada.

No que toca ao primeiro alegado vício, atendem para o seguinte trecho extraído do auto de infração do IR e que é reproduzido também no AI concernente à CSLL:

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Vale dizer, dentre os termos e anexos mencionados, que integram o auto de infração, está justamente o TVF (como, aliás, lembrado pela DRJ), sobre o qual o recorrente teve ciência inequívoca e eficaz... E, neste TVF, por vezes sem fim a D. Auditoria invoca, e fundamenta a suas conclusões a partir, exatamente, dos preceitos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/96... apenas a guisa de exemplo, transcrevo a seguir trecho do aludido relatório em que fica mais que evidente que a premissa legal do auto de infração, retratada no TVF, era, e é, os citados preceptivos legais:

7.6.9. Pela leitura dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. Em que pese a lei não vede a transferência consoante antes demonstrado, este procedimento não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela

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

investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora, diversamente do que cogita a lei. Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida (JJ Produtos) somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a sua extinção, ou da investidora (Latam Investment), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97. Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta nos arts. 23 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/77.

O ato, neste particular, está suficientemente fundamentado... não há vícios de motivação e, muito menos, prejuízos à defesa do contribuinte que, outrossim, compreendeu de forma incontestes os motivos da autuação (tendo ofertado impugnação e recurso largamente embasados e completos).

Não há, pois, nulidade a ser sanada ou que possa, por outro lado, impor, de per si, o cancelamento da exigência fiscal neste ponto.

No que toca, lado outro, a assertiva de que o fisco teria se equivocado ao invocar norma infra-legal já revogada para fundamentar o termo de arrolamento de bens, semelhante vício não afeta a validade dos autos de infração; além disso, como já dito neste relatório, o aludido termo não foi juntado a este feito me sendo impossível verificar a sua regularidade formal; isto, num primeiro momento, desafiaria até mesmo a necessidade de se converter o julgamento deste feito em diligência a fim de que fosse providenciada a juntada do aludido termo ao processo.

Entretanto, conforme explicarei em tópico próprio (a ser apresentado mais abaixo), em princípio entendo que falece a este órgão colegiado competência para a análise do arrolamento realizado, situação que prejudica tanto esta preliminar, como aquela em que o contribuinte questiona o valor total dos bens arrolados.

Assim, voto por afastar também essa preliminar.

I.1.4 Da alegada decadência do direito do fisco de analisar os fatos que deram ensejo ao surgimento do ágio, cuja amortização gerou as despesas tratadas pelo TVF.

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

O fato, contudo, é que a decadência a que alude o art. 150, §4º, do CTN (e também a contemplada pelo art. 173, I) refere-se ao direito de lançar o tributo uma vez verificada a ocorrência de seu fato gerador. Isto é, o quinquênio tratado nestes preceitos tem o seu termo *a quo* a partir da constituição (na sua acepção técnica) da obrigação tributária que, na hipótese em testilha, se dá com a concretização do fato signo presuntivo descrito na norma de incidência do IRPJ e, também, da CSLL, qual seja, a disponibilidade de renda e a apuração do lucro líquido, respectivamente... a decadência, pois, não abarca os fatos pretéritos que contribuam para a formação do fato impositivo; a extinção a que alude o art. 156, V, do CTN é

do direito de lançar o tributo e não do direito de examinar as premissas que detenham repercussão na formação da obrigação.

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

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

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

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AFASTAMENTO.

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

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

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

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

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

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

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

Diante disso, voto por afastar também esta preliminar.

I.1.5 Do arrolamento fiscal de bens e da incompetência deste colegiado para apreciar questões concernentes a tal procedimento - art. 17, *caput*, e §§ 1º e 2º da IN 1.565/15

Nos termos do art. 7º do Decreto 70.235/72, os atos que dão início ao procedimento fiscal são "*o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente*", a "*apreensão de mercadorias, documentos ou livros*", ou "*o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada*". Destes atos, diga-se, decorrerão todos os demais que culminarão com a "*a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada*", formalizados mediante a lavratura do auto de infração (nos termos do art. 9º do citado Decreto 70.235).

Passo seguinte, conforme preceitua o art. 14 da norma supra, oferecida a impugnação administrativa, instaura-se "*a fase litigiosa do procedimento*".

A norma em testilha, veja bem, não descreve o arrolamento administrativo em detalhes, apenas mencionando-o dentro de preceptivo que foi, inclusive, considerado inconstitucional pelo Supremo. Não há, pois, dentro do Decreto 70.235, qualquer disposição que trate, objetivamente, do procedimento de arrolamento e das medidas de defesa ofertadas ao contribuinte.

Também não se extrai da Lei 9.532 qualquer previsão que autorize a oposição do contribuinte ao procedimento de arrolamento fiscal, seja mediante recurso ou impugnação. Semelhante previsão, diga-se, somente se encontra aposta na IN 1.565, cujo art. 17, §§ 1º e 2º, assim preconizam:

Art. 17. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso administrativo no processo de arrolamento de bens e direitos, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 1º O recurso será apreciado pelo chefe da divisão, do serviço, da seção ou do núcleo competente para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo que, se não o acatar, o encaminhará ao titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 2º A decisão proferida pelo titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo será definitiva na esfera administrativa.

Em linhas gerais, pelo que reza, em especial o § 2º acima reproduzido, nem mesmo a DRJ poderia ter se pronunciado sobre o arrolamento, já que a decisão, no caso, cabia ao titular da Unidade da RFB que, a teor do predito § 2º, é definitiva.

Especificamente em relação ao este próprio órgão julgador, vale dizer, o RICARF silencia a respeito, em momento algum elencando dentre as competências das seções de julgamento a análise da validade ou correção do arrolamento de bens. Não por outra razão, este Conselho vem, repetidas vezes, se pronunciando sobre a incompetência do CARF para se manifestar sobre o arrolamento de bens, conforme se deduz das ementas abaixo transcritas:

NULIDADE DO TERMO DE ARROLAMENTO SEM A INSTAURAÇÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Nos termos do artigo 3º do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 356/2015) e 17 da Instrução Normativa nº 1565/2015, o CARF não possui competência para analisar matéria relativa a arrolamento de bens, uma vez que esse procedimento não diz respeito à determinação e exigência de créditos tributários (EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, Acórdão nº 2202-003.853, publicado em 28/11/2017)

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. MATÉRIA DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA DO CARF. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais carece de competência para se pronunciar sobre o processo administrativo de arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo (Recurso Voluntário, acórdão de nº 2401-005.053, publicado em 12/09/2017)

ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA. O exame de questões relacionadas ao arrolamento de bens encontra-se fora dos limites de competência do CARF (Recurso Voluntário, Acórdão de nº 1401-001.529, publicado em 02/02/2016)

Por essas razões, e a mingua de competência legalmente prevista para que este Colegiado possa revisar o ato de arrolamento, voto por afastar a preliminar de nulidade sustentada em razão da indicação equivocada de preceito normativo aposto no termo de arrolamento e deixo de me pronunciar sobre o alegado excesso pretensamente incorrido pela autoridade administrativa quando da lavratura do termo de arrolamento.

1.2 Mérito.

1.2.1 *Prima facie*

Trata-se de processo administrativo em que se glosou despesas de amortização de ágio verificado em operações intra-grupos. Esta assertiva é afirmada pela fiscalização e foi aceita, e declarada, pelo contribuinte... trata-se, pois, de uma axioma.

A discussão, pois, a ser travada aqui, cinge a uma, e uma única, pergunta: as sucessivas etapas negociais tratadas no TVF estariam eivadas de ilegalidade e poderiam, a teor dos preceitos do art. 116, parágrafo único, do CTN, em razão da inexistência de um intento negocial nelas vislumbrável, ser desconsideradas?

O cerne da "lide" é, propriamente, este... isto porque, as alegações de que as operações foram praticadas de forma sucessiva e num curto espaço de tempo, ou de que foram utilizadas empresas veículos ou, ainda, de que os negócios teriam sido engendrados por empresas pertencentes a um único grupo econômico cairiam no vazio, caso seja comprovado e demonstrado que todas estas etapas foram concretizadas com o objetivo palpável de otimizar a produção, transferir recursos para outros países a fim de melhorar a gestão financeira do grupo ou, tão só, simplificar a estrutura societária das empresas participantes.

De se lembrar que os fundamentos comuns em autuações como a ora tratada são sempre, e sempre, a ausência do intento negocial, aferível pela utilização do abuso de forma para atingir, exclusivamente, uma economia tributária... por isso que o tempo decorrido entre as operações, ou uso de empresas veículo ou ocorrência de reestruturações societárias intragrupo são indícios utilizados pela fiscalização para, ao fim e ao cabo, afirmar a ocorrência de simulação ou dissimulação (na forma do art. 116 do CTN)... tais fatos, isoladamente, contudo, não são prova definitiva da prática do ilícito fiscal; a simulação e/ou a dissimulação ainda são os elementos centrais do tipo infracionário "evasão fiscal".

Particularmente tenho meus próprios preconceitos sobre a real extensão dos preceitos do art. 116, parágrafo único do CTN, já tendo-os externado em outras ocasiões... e tais preconceitos, diga-se, não me permitiriam concluir, senão, pela procedência das alegações do contribuinte, no caso em análise.

De fato, não me filio ao entendimento talvez melhor representado na figura de Marco Aurélio Greco, utilizado como porto seguro das conclusões obtidas tanto pela fiscalização, como pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e, ainda, pelos órgãos julgadores que, vez por outra, mantém autuações como a ora polemizada... E, neste particular, uma das minhas principais críticas à doutrina do citado jurista, estaria na justificativa utilizada para relativizar, na seara tributária, o princípio da legalidade. Fugindo da "vala comum", peço vênica para transcrever trecho de artigo (e não de seu livro) publicado na Revista da PGFN, disponibilizada em seu *website*:

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitiço de uma Constituição do Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espalha por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005) (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro IN Revista da PGFN. <http://www.pgfn.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>, acessado em 28 de dezembro de 2018).

Não ousa discordar sobre o caráter social da Carta de 1988 (muito antes pelo contrário); tratou-se, efetivamente, do marco liberatório da sociedade brasileira do julgo totalitário; uma declaração definitiva (e defeituosa, diga-se; basta que se lembre a quantidade de emendas aprovadas desde a sua outorga) da prevalência da voz popular sobre a voz única e

impositiva do regime militar e, por isso mesmo, revela o seu caráter de uma "*Constituição da Sociedade Civil*".

Mas, *permissa venia*, é justamente a partir daqui que me permito dissentir do ilustrado jurista... a Constituição deixa, desde logo, evidente o seu caráter social, sim, mas, também, insurgente, tal qual assentado em seu preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Não se esqueçam, que a democracia, o exercício dos direitos sociais e as liberdades individuais foram todos eviscerados pelo regime militar de 64 e que, ao longo do texto de nossa *Lex Magna*, são vislumbráveis inúmeras salva-guardas pensadas e positivadas no texto constitucional para evitar que o Brasil seja tomado de um novo assombro caudilhesco (apenas a guisa de exemplo, cite-se a vedação a tortura - art. 5º, III -, a liberdade de pensamento, de crenças religiosas e a vedação à censura - art. 5º IV, VI e IX -, a imunidade parlamentar e o foro privilegiado - art. 53 e §§ 1º e 2º - e a imunidade do presidente da república, tão em voga, encartada no art. 86, § 4º).

Ou seja, não discuto que a função social da propriedade tenha ganhado destaque e importância na CF88 (alçada que foi, inclusive, ao *status* de dever coletivo - art. 5º, XXIII); mas usá-la como meio de vilipêndio ou limitação à outras garantias constitucionais que não o direito à propriedade, propriamente, é usar de estratagemas para justificar irresignações que somente poderiam ser atendidas por meio da legislação, e não de uma interpretação elástica das normas infraconstitucionais (no caso, as normas tributárias)...

Não se trata, ao menos não minha opinião, de, nos dizeres de Marco Aurélio Greco, "*idolatria à lei*" (ainda que, a vista do que ocorreu nas décadas de 60 e 70, não se possa dizer ser ruim idolatrar aquilo que representa, em sua mais explícita forma, a vontade do povo). A observância da lei não representa, em absoluto, contra-peso às demais garantias e deveres individuais e coletivos; pelo contrário, a "*obsequiosa subserviência*" ao texto legal (expressão utilizada por Celso Antônio Bandeira de Melo em seu "*Curso de Direito Administrativo*", 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 101) é que garante ao administrado que os desmandos e desrespeitos às garantias individuais (tal como ocorrido nos idos de 1960 e ss) se repitam... é a observância à lei e, portanto, à voz do povo, que garante, justamente, a impossibilidade de *relativização das garantias constitucionais*.

Se a lei diz que o cidadão é livre para fazer o que ela não veda, não cabe, à Administração Pública, sob o pálio de uma alegada adequação do ordenamento à princípios como da função social da propriedade, "criar" norma para impedir o administrado de pactuar, licitamente, negócios (*modus operandi* típico, *venia concessa*, de regimes totalitários).

Mais que isso, quando estamos diante de normas de direito tributário, as relações por elas regradas cingem ao embate "cidadão x estado", assim como ocorre no próprio

Direito Administrativo; invocar-se, neste particular, o primado da "função social da propriedade" como justificativa para desconsiderar negócios formal e licitamente concretizados (sem que se observe, de fato, a simulação, na acepção mais técnica desta figura - tratada no art. 167 do Código Civil), significa, a toda monta, romper a ordem constitucional, mormente naquilo em que o texto magno dispõe sobre os deveres do Estado (legalidade, moralidade, publicidade, eficiência - art. 37).

O art. 116 do CTN não criou uma norma geral antielisiva (já que o seu núcleo propositivo ainda pressupõe a prática de um ato ilícito para que seu comando se concretize no mundo fenomênico - simulação ou dissimulação). Por isso mesmo, é ilegal a pretensão de utilizá-lo para desconsiderar negócios pactuados formal e licitamente pelo contribuinte, com efeitos concretos verificáveis entre as partes contratantes, pura e simplesmente porque, como consequência de tais negócios, observou-se uma economia tributária.

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

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

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

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

A meu sentir, portanto, o uso exclusivo de justificativas meta-jurídicas tais como a falta de intento negocial, a velocidade das operações e fato destas terem sido praticadas intragrupo, não são suficientes para legitimar a pretensão fiscal... Como já disse, todavia, insistir nesta premissa e julgar o caso apenas com base nela, notadamente a luz da posição dominante verificada neste Conselho, seria de uma irresponsabilidade ímpar; e, por isso mesmo, me permitam ir além e, contra todos os meus instintos, adotar o mesmo espectro interpretativo adotado pela fiscalização para analisar as operações tratadas neste feito (ainda que, com algumas ressalvas, das quais não consigo me desvencilhar).

1.2.2 Admitido o "intento negocial" como pressuposto de validade dos negócios, para fins fiscais. *Quid iuris?*

Antes de admitir o uso, contra todos os meus protestos, das premissas fiscais para a concretização da autuação em testilha, é imperioso traçar alguns limites.

Primeiramente, lugar comum dos processos que tratam de ágio, o fato é que, a despeito do invocar a falta de propósito negocial como fundamento para as autuações, a fiscalização, via de regra, faz ouvidos moucos às justificativas apresentadas pelo contribuinte.

In casu, verificado a tríade sobre a qual recai os preconceitos concernentes à amortização do ágio, qual seja, a realização de operação intragrupo/uso de empresa veículo/curto lapso temporal entre as operações, as empresas podem bradar à plenos pulmões todos motivos e argumentos fáticos possíveis e imagináveis, plausíveis ou não, que seus gritos ecoarão no mais absoluto vazio... porque, de fato, o intento negocial, diga-se, em casos tais, é verdadeiramente desimportante; se a operação resulta em aproveitamento do famigerado "ágio interno", presume-se, *iure et de iure*, a ausência de substância comercial das avenças pactuadas.

Tal presunção, como já dito, é a antítese do princípio da legalidade, e, mais, afronta, na minha opinião, de forma incontendível, as garantias da ampla de defesa e do contraditório.

E, também na visão deste relator, tal desmando é resultado direto do fato da expressão "intento negocial" não ter sido objeto de definição legal (já que o próprio art. 116 do CTN não suportou qualquer tipo de tratamento regulamentar). Como fazer então? Como medir a existência, ou não, de substância econômica dos negócios?

Se é certo que a tese da substância econômica dos negócios, defendida pelo celebrado, e já referenciado alhures, Marco Aurélio Greco, pressupõe a flexibilização do princípio da legalidade, semelhante pretensão tem, necessariamente, que passar pelo crivo da razoabilidade já que "flexibilizar" não significa "negar aplicação".

Lembre-mos, também numa crítica respeitosa aos dizeres do elevado jurista, que o direito tributário, não obstante ter alcançado certa autonomia científica e teórica, ainda é uma cadeira do direito que regula relações entre Estado/Cidadãos; mesmo que dotado de normas muito particulares, o ato de lançamento ainda é, por excelência, e por determinação legal, um ato administrativo e os fatos e relações tratadas pela ciência tributária ainda encontram limites nos mesmos superprincípios aplicados ao Direito Administrativo (igualdade e segurança jurídica).

Por tais razões, se, pela tese em comento, a legalidade estrita não é desejável e inclusive, sob a ótica de quem a defende, ofende aos primados da capacidade contributiva, a sua flexibilização não pode ser realizada sem qualquer limite (afinal, como dito pelo próprio Marco Aurélio Greco, o Brasil é um "Estado **Democrático** de Direito - e a lei e, não outra coisa, insista-se, senão a voz do povo). E, a medida da legalidade, ou de sua aplicação, é justamente a razoabilidade, princípio que, diga-se, melhor se amolda às necessidades de se perquirir o justo, razoável e adequado intento da lei.

Acerca do princípio da razoabilidade, anota **Celso Antônio Bandeira de Mello** (já invocado anteriormente):

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis -, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada.

Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrado certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo de seu libido, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda. Em outras palavras: ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas que o administrador queira tomar; é dizer, que avalize previamente condutas desarrazoadas, pois isto corresponderia a irrogar dislates à própria regra de Direito (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 12.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 79).

O princípio supra impõe ao aplicador da lei o exercício exegético próprio ao senso comum; impõe, pois, a sua interpretação com as balizas da razoabilidade de sorte que o resultado de sua aplicação não revele efeitos absurdos ou contrários ao próprio intento do legislador. Em outras palavras: “ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas que o administrador queira tomar; é dizer, que avalize previamente condutas desarrazoadas, pois isto corresponderia a irrogar dislates à própria regra de Direito” (op. loc. cit.).

Em outras palavras, é possível ao aplicador da lei fixar o que seria, razoavelmente, aceito como "intento negocial"? Aliás, seria lidimo à Administração sequer

discutir as justificativas porventura apresentadas pelo contribuinte para demonstrar o aludido intento negocial?

Dar ao aplicador da lei o mister de definir a intenção do contribuinte seria impor a este o exercício de práticas quase paranormais, sem prejuízo da natureza inócua de tal discussão (estar-se-á discutindo, objetivamente, o gênero das entidades angelicais ou, grosso modo, o "sexo dos anjos", já que a expressão "negocial" não tem conceituação legal - a definição de "intento negocial", a mingua de regulamentação, é, eminentemente, subjetiva).

Ora, nem a fiscalização, nem os membros da DRJ e, nem tampouco, este Colegiado, detém informações sobre o dia-a-dia das empresas; ninguém dentro da Administração Pública tem condições de afirmar quais são as necessidades das companhias que concretizam operações societárias por meio de incorporações, cisões ou simples aquisições; o fisco, o CARF e a PGFN, por certo, não detém conhecimento fático suficiente para dizer se determinada operação porventura concretizada tem ou não uma finalidade efetivamente negocial já que não participam da gerência e da própria vida das empresas (o que, aliás, apenas reforça as críticas à tese da "substância econômica dos atos" já abordada anteriormente).

Tal informação tem, necessariamente, que partir do contribuinte! Ao fisco e aos órgãos colegiados administrativos compete, sob a ótica deste julgador, tão somente analisar se tais justificativas seriam razoavelmente aceitáveis e, mais importante, **materizáveis!** Fora daí, dizer-se que inexistente intento negocial em operações realizadas pelo contribuinte, é pretender inferir realidade que se encontra fixada no plano das idéias, salvo se tal conclusão tiver por premissa os já aventados preconceitos fiscais (operações intra-grupo, uso de empresa veículo - Bella 7, Ethicon e JJ Administração - curto lapso temporal entre as etapas da reestruturação e falta de pagamento de valores em espécie para a liquidação dos investimentos).

Assim, assentadas as premissas tratadas neste tópico, e também no tópico 1.2.1, passo a analisar cada uma das operações praticadas; esclareço, apenas, que, para melhor entendimento, adotarei a mesma estrutura utilizada pela d. Auditoria, dividindo-se, pois, as etapas num primeiro grupo de "operações ocorridas no exterior" e num segundo grupo de "operações ocorridas no Brasil".

a) operações ocorridas no exterior

As duas justificativas sustentadas pela fiscalização para considerar "simuladas" as operações ocorridas nesta etapa cingem à:

a) ocorrência de operações praticadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico (ágio interno);

b) aumento extraordinário do valor dos investimentos originariamente detidos pelo controlador norte-americano (que teria saltado de US\$ 24.549.865,00 para US 1.575.477.384,00), mediante uso de empresas veículos (Bella 7 e Ethicon).

Em relação ao problema das operações intra-grupo, como já afirmei, anteriormente, a sua ocorrência, *per se*, não pode induzir a presunção, *iure et de iure*, de que foram engendrados negócios simulados. A ausência de consequências concretas do(s) ato(s) é premente, pena de se desconsiderar um negócio sem que se materialize o fato-tipo contido no art. 116, parágrafo único, do CTN. Especialmente no caso em análise em que se observa que a

venda das participações detidas pelas empresas Bella 7 e Ethicon **foram pagas em espécie** (conforme documentos de fls. 556 e 4.131/4.181 - estes últimos são, em verdade, contratos de compra-e-venda e não comprovantes de depósito ou transferência; como o fisco não os questiona, e, em verdade, nem se manifesta sobre eles, tomo-os, e também as suas consequências, como efetivos e válidos).

A DRJ, verdade seja dita, aqui, refuta esta premissa e sustenta a alegação de que a simples ocorrência de operações entre partes relacionadas retiraria, de per si, a substância econômica do ato (conforme argumentos deduzidos à página 56 do acórdão recorrido); *venia concessa*, mas tal assertiva não só não encontra respaldo nos preceitos do RIR (art. 386), como revela interpretação tendenciosa das normas de regência. Ora, o próprio Regulamento do Imposto de Renda contempla, como bem lembra o recorrente, hipóteses válidas de negócios realizados entre partes relacionadas sem que recaia, sobre tais operações, qualquer pecha de simulação ou fraude. É o que se extrai, v.g., dos preceitos do art. 464, VI e § 3º:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

§ 3º—A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

Isto é, demonstrado que o valor empregado respeita o valor de mercado **ou** que seria despendido em operação entre partes independentes, **a lei** (já que este preceito é, nada mais, que a reprodução fidedigna dos termos do art. 60 do Decreto-lei 1.598/77) **reconhece a validade absoluta dos negócios pactuados**. Porque, frise-se, admitir-se-ia duas interpretações distintas para normas que versam sobre negócios, na substância, equivalentes? Porque, insista-se, validar-se-ia o uso de "pesos e medidas" distintos para situações praticadas em condições semelhantes?

Há que se destacar, no caso vertente, algumas situações importantíssimas:

a) os valores pagos tanto pela compra das empresas Bella 7 e Ethicon pelas irlandesas IFSC e Janssen, como aquela realizada, junto a estas últimas, pela Latam Properties e, finalmente, a aquisição intentada pela Latam Investments, foram lastreadas em laudos de rentabilidade futura (fls. 3911/4.130), admitidos como hábeis a comprovar o valor de mercado (pactuado em "*condições estritamente comutativas*") dos investimentos liquidados;

b) a comprovação, quando menos pelo documento de fls. 556, do pagamento em dinheiro do valor do investimento adquirido pela Latam Investments demonstra, outrossim, a ocorrência de efeitos fiscais concretos, já que, como reconhece o próprio fisco, a diferença entre o custo inicial (US 24.000.000.000,00) e aquele efetivamente despendido (US 1.550.000.000,00) encerrou, inegavelmente, ganho de capital, ainda que tributável apenas nos

EUA (o recorrente até afirma que o grupo teria suportado, de fato, a exigência do IR americano sobre esta operação, sem, todavia, trazer quaisquer documentos ou provas sobre tal fato - o que, de toda sorte, a meu ver, é irrelevante);

c) o contribuinte deduz como justificativa para as três operações descritas em "a" acima a necessidade de unificação dos investimentos do grupo na Irlanda a fim de permitir a repatriação de parte dos recursos do conglomerado nos EUA e, ainda, permitir a administração (ainda que temporária) das finanças das empresas latino-americanas pela holding internacional Latam Properties.

Ao sentir deste julgador, a situação descrita em "a" comprova o requisito formal/legal para o surgimento do ágio, ao passo que o fato descrito no item "b" demonstra a existência de efeitos concretos das operações praticadas (efeitos observados entre as partes efetivamente contratantes com reflexos patrimoniais e fiscais para todos os pactuantes). Por fim, a justificativa apresentada pelo contribuinte, e tratada no item "c", acima, além de razoável (palatável ao senso comum), não só era *materializável*, como, efetivamente se concretizou.

Realmente, é de se notar que os valores despendidos pelas companhias irlandesas foram objeto efetivo de transferência à empresa controladora JJ US (doc. fls. 556), ao passo que a concentração dos investimentos, para administração pelas empresas irlandesas, também se operou, bastando, para tanto, se observar que as Cias. Latam Investments e Latam Properties são, de fato, as únicas sócias do autuado, ora recorrente. Isto, me parece, demonstra, a toda monta a existência de efeitos concretos destacáveis das operações criticadas pela Fiscalização, **como, também, denotam a substância comercial dos atos societários engendrados.**

Lado outro, importantíssimo frisar que, como já dito no relatório, acima, a Fiscalização ignorou por completo duas das três operações realizadas na etapa estrangeira da reorganização ora analisada o que, por si só, já afastaria a correção de sua assertiva, constante do relatório fiscal, lançada à página 8 do citado termo:

Com relação às participações na JJ Produtos (aproximadamente 57%) e na JJ Comércio (aproximadamente 99,9999%), antes registradas no final de 2005 na Johnson Corporate por um valor total equivalente a US\$24.549.865,00 (US\$1.839.830,00 + US\$22.710.035,00), passaram a ser registradas na Latam Investment já no ano seguinte por um valor espetacularmente maior, qual seja, US\$1.575.477.384,00.

Os documentos trazidos aos autos dão conta de que o valor do investimento havido pela controladora americana nas empresas nacionais não saltaram, "num passe de mágica", para US\$ 1.575.477.384,00, sem que se observasse qualquer reflexo fiscal para as entidades envolvidas; tal valor foi precedido de duas operações anteriores, implementadas, até que se prove o contrário, em dinheiro e potencialmente tributadas pelo IRS (*internal revenue service*) norte-americano (refutando-se, neste particular, também a assertiva constante do item 7.5.18, do TVF e alegação da PGFN de que a JJ US teria, ficticiamente, reavaliado tais investimentos). Ainda que praticadas por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, com a devida vênua aos entendimentos contrários, é impossível se lhes negar a necessária inteireza formal, material e legal.

Mais que isso, mesmo que se discorde das constatações acima, no plano eminentemente legal, é indiscutível que a vedação à amortização de ágio surgido de operações intra-grupos encontrava lastro normativo (ao menos até o advento da Lei 12.975) apenas nos atos *infra legais* editados pelo CVM e nas orientações do CPC - orientações que nem mesmo se revestem de caráter normativo; à visão da fiscalização e de todos que defendem tal tese, tais normas apenas reforçariam algo que já estaria implícito na legislação de regência.

E aqui, me permitam uma observação: curiosamente invoca-se do Comitê de Pronunciamentos Contábeis apenas aquilo que empresta validade à tese fiscal; ignora-se, por exemplo, as proposições do CPC 29, item 27, que admitem, explicitamente, o uso de empresas veículos (cuja existência, por si só, é considerada pela fiscalização como instrumento fraudulento) em "operações de combinação de negócios", em que se observe a formação de ágio por rentabilidade futura".

Verdade seja dita, os Pronunciamentos do CPC são **orientações** contábeis, voltadas aos profissionais responsáveis pela escrituração contábil das entidades; não são norma e, por certo, não tem a força cogente e impositiva da lei, no seu sentido mais estrito; os ditos pronunciamentos podem *auxiliar* a tomada de decisões pelas empresas; não lhes pode, todavia, impor os caminhos a serem adotados (o mesmo vale para as normas da CVM quanto aquilo que não lhe compete fiscalizar).

Retomando a discussão, a meu ver são dois os motivos para rechaçar a premissa adotada pela fiscalização (impossibilidade de amortização de ágio em operações intra-grupo):

a) como já apontado, a legislação de regência admite, sim, a prática de atos entre partes ligadas, desde que obedecidos os critérios nela estabelecidos;

b) o legislador, a quem compete estabelecer os limites das proposições legais, por vontade máxima do povo, nunca vedou, explicitamente, tais operações, fazendo-o, tão só, com a publicação da Lei 12.975.

De fato, em especial quanto a alegação constante de "b", o simples fato de ter sido publicada Lei com intento nitidamente *anti-elisivo* é a prova inegável de que, até a sua publicação, as operações tratadas em seu art. 20, realizadas entre partes relacionadas, não poderiam ter a sua substância questionada (salvo se demonstrada a ocorrência de simulação). A mingua de previsão legal a vedar semelhante operação, não pode o fisco fazer as vezes daquele que foi constitucionalmente imbuído de tal mister: o legislador.

Por fim, e ainda centrando-nos nas operações internacionais, a alegação de que as empresas Bella e Ethicon seriam, em verdade, empresas veículos não é, *permissa venia*, acurada - além de, a meu ver, ser irrelevante, já que, como demonstrei, tais operações tiveram efeitos e justificativas concretas e materializáveis. Especialmente quanto a Bella, observa-se que a citada *holding* detinha participação societária de outra companhia, não brasileira; isto é, ainda que tenha tido curta duração, a Bella não foi constituída **apenas** para esta operação, estando claro que se tratou de ferramenta, lícita, para implementação da reorganização societária do grupo (denominada "*business integration program*").

E, ainda que se entenda que o fato das empresas deterem outros investimentos não desnaturaria a sua efemeridade, o fato é que, como já afirmei acima,

semelhante operação sempre foi admitida pelas normas contábeis, também o sendo, por este mesmo Conselho. Neste sentido, confira-se o seguintes julgados:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESAVEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não está presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária de forma lícita. É o que se observa no §3º, art. 2º da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), também, como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais.

Some-se a tal assertiva o fato de que a contribuinte possuía motivação comercial, clara, posto que encontrava-se impedida, por regras da ANEEL, de realizar a incorporação diretamente. Motivo pelo qual se valeu de uma empresa veículo. (Acórdão nº 1302001.978; Relatora: Talita Pimenta Felix; Data da Sessão: 14/09/2016)

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude. (Acórdão nº 1201001.507; Relator: Luis Fabiano Alves Penteado; Data da Sessão: 14/09/2016).

Em linhas gerais, não vejo qualquer mácula criticável nesta etapa... não há provas, e nem indícios, a respaldar quaisquer presunções que me permitam inferir a ocorrência de simulação ou fraude... pelo contrário, pelos documentos e demais elementos constantes dos autos, me parece claro que todas as operações praticadas detinham efetiva substância, gerando efeitos concretos, tanto econômicos, como fiscais, para as partes envolvidas, sendo, pois, válidas, inclusive, para os fins do art. 116 parágrafo único do CTN.

b) das operações nacionais

A etapa inicial, como descrito no relatório, consistiu na constituição da JJ Administração, mediante conferência, pela Latam Investment, das participações havidas na JJ Indústria e JJ Comércio, e posteriores incorporações, pela recorrente, da JJ Comércio e da JJ Administração.

Os dois principais argumentos sustentados no TVF (e reprisados pela PGFN) para justificar as autuações, estariam calcados nos seguintes pontos:

- a) a JJ Administração seria empresa de passagem ou empresa-veículo;
- b) não teria ocorrido extinção do investimento originariamente adquirido pela Latam Investment, mediante confusão patrimonial entre esta e as empresas nacionais, não sendo possível, por isso mesmo, pretender a transferência do ágio à atuada para fins de amortização.

No que tange JJ Administração, está suficientemente claro para mim que a sua existência foi razoavelmente justificada pela recorrente, notadamente, a partir dos documentos constantes dos autos (fls. 4.184 e ss), os quais demonstram que esta *holding*, a despeito de curto prazo de existência, efetiva e concretamente exerceu atos de gerência necessários à implementação operacional das empresas por ela controladas (inclusive pela transferência de diretores e gerentes das demais entidades para o seu quadro de funcionários). Isto é, o contribuinte apresentou motivos fáticos razoáveis e concretizáveis para a existência, ainda que efêmera, da JJ Administração, destacando-se, inclusive, a decisão concernente à aquisição de parte das operações da Pfizer no Brasil.

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

Já, em relação à exigência de confusão patrimonial entre a adquirente original (Latam Investments) e as empresas nacionais, pelo que, uma vez não ocorrida, não se teria observado a extinção do investimento, vejam o que dispõem os artigos 7º e 8º da Lei 9.532:

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

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, 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 (...).

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.

Com o devido respeito, mas não há, em qualquer ponto dos preceitos legais acima, "vírgula" que afirme que a extinção do investimento, para autorizar a amortização do ágio, decorra da confusão patrimonial entre o adquirente original do investimento e as empresas investidas; aliás, a alínea "b" do art. 8º, supra, deixa, inclusive, evidente, a possibilidade de se verificar a aplicação integral do benefício encartado no art. 7º mesmo quando a empresa incorporada seja detentora das participações avaliadas com ágio, previsão que abarca, explicitamente, a situação tratada neste feito!

Mais que isso, vejam bem, estes dois preceitos não podem ser interpretados, sem se considerar as regras encartadas no art. 385 do RIR e aquelas contidas nos arts. 179 e 227 da Lei das S.A.

O primeiro preceito, contido no RIR, versa sobre as regras concernentes ao registro e avaliação de investimentos havidos em coligadas ou controladas, valendo destacar em especial, as disposições prescritas por seu *caput* que impõe (dever) o registro do custo de aquisição de investimento desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio, cada qual apontado em subcontas contábeis distintas, dentro do grupo "investimentos", conta que compõe o ativo da companhia ou empresa, conforme descrito no art 179 da Lei 6.404/75:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa (...).

Especificamente no caso da incorporação, todos os direitos descritos nas contas dos ativos da incorporada são absorvidos pela incorporadora **por sucessão**, incluindo-se, aí, o ágio registrado nas citadas subcontas. É o que diz o art. 227 da Lei das S/A:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Objetivamente, no caso em testilha, o direito de amortizar o ágio, não está adstrito à confusão patrimonial entre o adquirente originário; se implementa pela confusão patrimonial das empresas coligadas, ou controladora e controlada, mesmo que, na forma do art. 8º da Lei 9.532, **o investimento esteja na incorporada**, até porque o ágio registrado na incorporada se transfere para a incorporadora na forma do art. 227, supra.

E, até aqui, a meu sentir, tal requisito está, satisfatoriamente, cumprido, pelo que lícito o gozo do benefício pelo recorrente.

I.2.3 Dos Laudos.

Antes de concluir meu voto, cumpre, apenas, enfrentar um argumento deduzido pela DRJ e não atacado até aqui por questão de simples organização lógica do voto ora proferido.

Com efeito, a decisão de primeiro grau questiona, ainda, a eficácia dos laudos utilizados para fundamentar o ágio surgido pela expectativa de rendimentos futuros. Especificamente, a DRJ invoca a ressalva apresentada pela Ernst&Young, em que a mesma teria afirmado não ter submetido as suas estimativas ao mercado a fim de verificar se haveria possíveis compradores dispostos a pagar os montantes calculados. A partir daí, o Colegiado *a quo* afirma a imprestabilidade dos aludidos estudos uma vez que baseados apenas em "informações subjetivas confiadas pelas próprias empresas avaliadas" (fl. 41 do acórdão recorrido), concluindo, ao final o que se segue:

Não houve qualquer validação pelo mercado de tais avaliações, como seria de se esperar em uma transação envolvendo partes independentes. Ambos os relatórios de avaliação econômica-financeira confirmam a não ratificação pelo mercado dos valores justos então apurados, conforme observação da própria empresa avaliadora constante no item "Considerações Gerais" dos mencionados documentos (Loc, cit.)

Neste ponto, peço especial atenção à ressalva feita pela Ernst&Young, citada pelo acórdão recorrido:

Não tivemos a oportunidade de expor as ações da Produtos, negócios ou ativos ao mercado, nem utilizamos em nosso trabalho dados de outras transações de empresas comparáveis ou seus múltiplos. Conseqüentemente, não pudemos concluir se existem ou não potenciais compradores que desejam pagar uma quantia pelo negócio que exceda nossa estimativa de valor justo de mercado encontrado.

Primeiramente, vale destacar que a DRJ não ataca qualquer ponto específico dos aludidos laudos a justificar a sua conclusão destacada anteriormente. A sua crítica, pois, aos estudos cinge-se à ressalva aposta pela própria empresa que os elaborou e, *permissa venia*, tal ressalva, nem de longe, serve como apoio às conclusões contidas no acórdão recorrido. Não há ali nada que permita concluir que os estudos não consideraram variáveis e critérios válidos para alcançar um valor factível e representativo da "rentabilidade por expectativa futura".

A ressalva, diga-se, apenas registra que os números corretamente apurados (já que não questionados, especificamente, pela autoridade lançadora), seriam aceitos por empresas estabelecidas no mercado; nada mais. A apresentação de tais números ao mercado, todavia, não é pressuposto, nem legal e nem lógico, de validade dos laudos... se lastreados em dados concretos e legitimamente aceitos, sem que haja uma crítica específica à metodologia adotada, não há que se questionar as suas conclusões.

I.2.4 Conclusão parcial

Toda a operação (encampadas as duas etapas - exterior e interior) tem inegável fundamento econômico/empresarial; o citado "*business integration program*" é

justificativa razoável, faticamente materializável, e concretamente implementada, a fim de demonstrar, quanto à todo o "filme" da reestruturação implementada, a substância econômica das operações intentadas. Se a "foto" das operações específicas praticadas pelo grupo, que geraram o ágio e o transportaram até o Brasil, demonstra o surgimento de um benefício tributário, tal fato, a meu ver, não retira de toda a operação a sua substância e, por isso mesmo, a sua validade.

Como exposto anteriormente, não me cabe inferir, *sponte propria*, os motivos econômicos da concretização de determinadas operações; o princípio da legalidade, o devido processo legal e ampla defesa limitam a minha atividade à análise da razoabilidade, e possível materialização, das justificativas apresentadas pelo contribuinte, quem, realmente, detém o conhecimento necessário para apontar os fundamentos econômicos de suas operações.

Assim, o chamado "*business integration program*" já seria suficiente, a meu ver, à dar a aclamada substância econômica a todos os atos praticados pelo recorrente.

Nada obstante, mesmo em se considerando cada operação individualizadamente, a mim me pareceu satisfatoriamente comprovado as razões econômicas para a sua implementação, seja na etapa estrangeira, seja no bloco nacional de operações. Isto é, "vendo o filme" ou somente a "foto", ainda que observado o ganho tributário, os atos societários tiveram justificativas razoavelmente aceitas e, mais, materializáveis.

Considerando, aqui, o acolhimento do argumento central deduzido pelo recorrente, ficam prejudicados os demais pedidos deduzidos em seu apelo, concernentes às multas e demais encargos, além da questão relativa à responsabilização solidária dos seus sócios.

II Dos recursos dos devedores solidário

Como consequência do que decidi em relação ao devedor principal, também ficam prejudicados os argumentos deduzidos pelo coobrigados, já que o crédito tributário, uma vez acolhidas as razões do contribuinte, deixa de existir.

III Do recurso de ofício.

Também fica prejudicada, aqui, por tudo o que foi dito alhures, o recurso de ofício que, diga-se, versava sobre a desqualificação da multa de ofício.

IV Conclusão final.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar integral provimento aos recursos voluntários do contribuinte e dos coobrigados.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Previamente à análise das preliminares suscitadas pelo sujeito passivo no seu Recurso Voluntário, bem como do mérito de tal Recurso, e daquele interposto de ofício pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, faz-se necessário, de ofício, suscitar a nulidade parcial do Acórdão de primeira instância.

É que a observação daquela decisão (fls. 4.509 a 4.581) revela que os julgadores *a quo* deixaram de se pronunciar sobre matéria invocada de forma expressa na Impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 3.743 a 3.998), qual seja a impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Textualmente, assim se manifestaram as referidas autoridades:

"168. Deixa-se de se pronunciar a respeito dos juros sobre a multa de ofício em face de inexistir exigência a esse título nos autos de infração de IRPJ e CSLL tratados nos autos."

Ora, o fundamento da referida decisão é totalmente contrário à realidade, posto que a observação dos autos de infração lavrados às fls. 3.605 a 3.632 permite a fácil constatação de que há, sim, a exigência, no lançamento, de valores a título de juros de mora, inclusive com a indicação expressa do enquadramento legal que os fundamenta.

A atitude do julgador caracteriza a hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, *"preterição do direito de defesa"*, pois não analisa as razões recursais trazidas pelo autuado.

Diante do princípio *utile per inutile non vitiatur*, esta turma, recentemente, decidiu, em casos semelhantes, e com base em precedentes do Supremo Tribunal Federal, pela anulação parcial do Acórdão, devolvendo à autoridade julgadora de primeira instância apenas a apreciação da matéria sobre a qual não se pronunciou.

É o que se observa nos seguintes julgados: Acórdão nº 1302-002.562 (de minha relatoria, sessão de 21 de fevereiro de 2018), Acórdão nº 1302-002.041 (Rel. Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, sessão de 15 de fevereiro de 2017) e Acórdão nº 1302-001.948 (Rel. Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, sessão de 09 de agosto de 2016). Transcrevo trecho deste último:

"Em situações processuais parecidas com a ora posta em julgamento, o Supremo Tribunal Federal tem decidido pela nulidade parcial da sentença, se não vejamos o seguinte Acórdão:

"Processo: HC 94888 SP

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Órgão Julgador: Segunda Turma

PENAL. HABEAS CORPUS. DOSIMETRIA DA PENA. NULIDADE PARCIAL DA SENTENÇA. PRECEDENTES STF. ORDEM DENEGADA.

1. A presente impetração visa ao reconhecimento de nulidade da sentença condenatória prolatada em desfavor

do paciente, sob o fundamento de ausência de fundamentação na dosimetria da pena aplicada.

2. O Supremo Tribunal Federal tem entendimento de que nulidade quanto à dosimetria da pena "não vicia inteiramente a sentença e o acórdão das instâncias inferiores, mas diz respeito, apenas ao critério adotado para a fixação da pena. Tudo o mais neles decidido é válido, em face do princípio utile per inutile non vitiatur." (HC 59.950/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 01.11.1982).

3. Habeas corpus denegado. "

Mutatis mutandi, por mais que me cause espécie a declaração parcial de nulidade de sentença, sustento que seja essa a melhor solução processual para o presente caso.

Destarte, há que se obstar o julgamento deste litígio e devolvê-lo para a complementação da sentença a quo com a devida apreciação da matéria suscitada pela impugnante."

Compartilho da estranheza experimentada pelo Relator da decisão transcrita, mas, entendo que a anulação parcial é a melhor solução aplicável ao caso, posto que a matéria que deixou de ser apreciada não é central à lide, mas tão-somente um dos efeitos periféricos da decisão proferida.

Não faz sentido, assim, obrigar o julgador de primeira instância a reapreciar todas as matérias já analisadas no Acórdão recorrido, sem que haja qualquer vício na análise já realizada.

Neste sentido, voto por declarar a nulidade parcial da decisão recorrida, para que a autoridade julgadora de primeira instância proceda a julgamento complementar, de modo a se pronunciar sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo