



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

Processo n° 16561.720072/2011-12
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.647 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente CCB CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGA.

Os dispositivos legais que fundamentaram as autuações, apesar de não terem sido mencionados nos lançamentos, o foram no termo de verificação fiscal, parte integrante da peça acusatória. Ademais, a extensão e a pertinente argumentação da impugnação apresentada a contraditar, especificamente e com profundidade, cada uma das imputações formalizadas na acusação fiscal, não permitem o reconhecimento do prejuízo à defesa, necessário à decretação de nulidade dos lançamentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Decadência. Ocorrência do Fato Gerador.

A contagem do prazo decadencial, para a constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, somente pode ter início com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A contabilização do ágio, na operação de integralização de aumento de capital, enseja mero lançamento contábil de natureza patrimonial, sem repercussão imediata na determinação do lucro líquido, do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Diante da não ocorrência de fato gerador, não há possibilidade jurídica de lançamento de ofício e, conseqüentemente, de início da contagem do prazo decadencial.

ÁGIO. GLOSA. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Procedente a glosa da amortização do ágio quando não há demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pela investidora estrangeira, na aquisição de investimentos no Brasil. As operações societárias subseqüentes, inclusive a subscrição e aumento de capital da empresa-veículo foram desencadeadas para fazer com que a amortização daquele ágio, pudesse ser deduzida, em empresas sediadas no Brasil, das bases de cálculo

do IRPJ e da CSLL, pelo que a demonstração deve ser relacionada à operação original de aquisição das ações.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de ações através da utilização de norma de cobertura. O negócio jurídico indireto se deu através de compra e venda de ações mascarada a partir de um aumento de capital não vivenciado.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.

No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64

JUROS SELIC. LEGALIDADE.

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

Juros de Mora. Incidência sobre a Multa de Ofício.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Na medida em que as exigências decorrentes têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração dele decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, e quanto ao recurso voluntário, REJEITAR a preliminar de nulidade, AFASTAR a decadência e, no mérito, NEGAR provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Processo nº 16561.720072/2011-12
Acórdão n.º **1401-001.647**

S1-C4T1
Fl. 533

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Souza, Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício no Acórdão nº 12.27905 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO I-SP.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa fiscalizada deduziu indevidamente despesas com amortização de ágio, amortizando no Brasil, de forma ilegal, um ágio que fora pago e gerado no exterior e sem fundamento econômico exigido por lei e transferido ao Brasil por meio de operações sem propósito comercial, através de empresa veículo. Foi aplicado também a multa qualificada de 150%.

Houve também a aplicação da multa de 75% mas apenas na outra infração relacionada a compensação indevida de prejuízos fiscais.

Para compor parte deste relatório, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas -IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrados em 14/12/2011, pelo Divisão de Fiscalização 4 da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes -DEMAC São Paulo/SP, para constituir o crédito tributário no montante de R\$ 236.427.771,58, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e de 150%, e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as irregularidades constantes da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração de fls. 3674/3720:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS / DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Despesas indedutíveis de amortização de ágio apuradas conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006	53.226.686,67	150,00
31/12/2007	53.226.686,67	150,00
31/12/2008	53.226.686,67	150,00
31/12/2009	53.081.258,50	150,00
31/12/2010	53.102.543,17	150,00

Enquadramento Legal

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2006 a 31/12/2010 Art. 3º da lei nº 9.249/95

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

0002 SALDO INSUFICIENTE / COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração anexos.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2008	13.921.769,69	75,00

Processo nº 16561.720072/2011-12
Acórdão n.º 1401-001.647

S1-C4T1
Fl. 535

31/12/2009 31.630.932,42 75,00

31/12/2010 178.519,19 75,00

Enquadramento Legal

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2008 a 31/12/2010 Art.

3ª da lei nº 9.249/95

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

No Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 3723/3791, foi relatado que a origem do procedimento fiscal deu-se em virtude do aumento das despesas amortizáveis de R\$ 333.249.964,32 para R\$ 864.063.812,80, na CCB - CIMPOR Cimentos do Brasil Ltda., empresa pertencente ao Grupo CIMPOR - Cimentos Portugal, e da reorganização societária empreendida com a incorporação das empresas ATOL e CIMEPAR pela CCB.

Para justificar a origem do ágio amortizado, a CCB disse que até 1999, a Família Brennand controlava a Companhia de Cimento ATOL, a Companhia Paraíba de Cimento Portland - CIMEPAR, e a Companhia de Cimento GOIÁS.

O Grupo CIMPOR, por meio da Corporation NOROESTE S.A., sediada na Espanha, efetuou a aquisição das empresas pagando pelo negócio US\$ 590.000.000,00, correspondente, em 13/08/1999, a R\$ 1.103.477.000,00. Foi ressaltado, ainda, pela fiscalização que a totalidade do preço pago pelo Grupo CIMPOR, ou seja, incluindo o montante pago no exterior, foi considerado no cálculo do ganho de capital dos vendedores dessa operação, e integralmente oferecido à tributação no Brasil, conforme Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital e DARF juntados ao processo.

É nessa operação que surge o ágio entre partes independentes, no valor de R\$ 468.903.358,32, referente à aquisição da ATOL, e R\$ 56.092.580,33, referente à aquisição da CIMEPAR, ágio levado para a Corporación Noroeste, na Espanha.

Destaca a fiscalização que, no contrato de compra e venda apresentado (doc. 73), não há qualquer menção aos fundamentos do ágio.

No ano de 2002, o Grupo CIMPOR constituiu uma holding na Espanha, a INVERSIONES, para administração das empresas fora de Portugal. Segundo o agente fiscal, a contribuinte relatou que as participações na ATOL, na CIMEPAR e na GOIÁS, adquiridas pela NOROESTE, foram transferidas, seqüencialmente, para (i) CIMPOR - Cimentos de Portugal, SGPS, S.A. (CIMPOR PT) e CIMPOR - International, SGPS, S.A., que, posteriormente, transferiram as ações para a CIMPOR - Inversiones, SL.

No ano de 2004, mediante reorganização societária, o Grupo CIMPOR traz de volta, ou internaliza no Brasil, o ágio pago na aquisição das participações da ATOL e CIMEPAR em 1999.

Em 28/05/2004, foi constituída a Sociedade de Cimentos Luso Brasileira Participações Ltda. (LUSO), com um capital de R\$ 100,00, cabendo 99 quotas à CIMPOR Brasil S.A. e uma quota a Fernando dos Santos Plaza, tendo por objeto social a participação em outras empresas. Em 27/07/2004, a LUSO passou a ser controlada pela CIMPOR INVERSIONES, que subscreve e integraliza um aumento de capital de R\$ 909.683.679,00, mediante a conferência das participações societárias por ela detidas na ATOL e na CIMEPAR, que passaram a ser controladas diretamente pela LUSO, mas continuaram indiretamente controladas pela INVERSIONES.

Foi contratada empresa especializada para elaboração de Laudo de Avaliação (19/07/2004) para atestar o valor das participações societárias conferidas. Consta no

item "Critério de Avaliação das Ações" que as ações representativas do capital social da ATOL e CIMEPAR foram avaliadas pelo custo original de aquisição em reais, de acordo com o preço acertado no Contrato de Compra e Venda de Ações datado de 08/09/1999.

No dia 30/07/2004, poucos dias após a INVERSIONES tornar-se a controladora da LUSO, e esta controladora da ATOL e da CIMEPAR, foi deliberada a cisão total da LUSO, com versão de patrimônio para a ATOL e a CIMEPAR.

Datado de 23/07/2004, o Protocolo de Cisão, Incorporação do Acervo Cindido e Justificação entre LUSO, ATOL e CIMEPAR teve como justificativa a melhoria do fluxo financeiro das sociedades, o que foi reiterado pela fiscalizada quando instada a indicar a motivação da operação de cisão. No Protocolo de Cisão, Incorporação do Acervo Cindido e Justificação, item 4.2, quanto ao critério de avaliação, constou que o laudo de avaliação do patrimônio líquido da cindida (LUSO) seria feito com base em Balanço Patrimonial levantado na data do protocolo.

Depois de todos os eventos de reorganização societária, destaca a fiscalização que se voltou à situação de 27/05/2004, dia imediatamente anterior à constituição da LUSO, "não aconteceu nenhuma mudança societária, apenas por um período de tempo, curto, para a transferência do ágio da INVERSIONES, na Espanha, para as empresas sediadas no Brasil (ATOL e CIMEPAR) com o intuito de usufruir um benefício fiscal". E prossegue o agente fiscal:

28. Em suas contabilidades, a ATOL e a CIMEPAR registraram o ágio oriundo da compra de suas participações societárias (em 1999), que passou pela INVERSIONES (Espanha) e foi internalizado no Brasil através da LUSO, no valor de R\$ 468.903.358,32 e R\$ 56.092.580,33, respectivamente, e cujos saldos foram declarados nas DIPJ dos anos-calendário de 2004 e 2005, na Linha 47 da Ficha 36A (docs. 96, 97, 104 e 105).

29. As amortizações do ágio foram registradas, tanto na ATOL como na CIMEPAR nas contas 43664801 - Amortizações do Ágio e 43664702 - Outras Amortizações (docs. 70, fls. 3 e 4). Os valores foram declarados nas DIPJ, na Linha 20 da Ficha 05 A (docs. 70, fls. 3 e 4).

30. No dia 30/04/2006 foi decidida, através das Assembleias da CCB, ATOL e CIMEPAR, a incorporação das duas últimas pela CCB (docs. 6, 22 e 24). Conforme consta no Protocolo de Incorporação e Justificação o critério adotado para avaliação do patrimônio a ser incorporado foi o valor do patrimônio líquido da ATOL e da CIMEPAR, calculado a valores contábeis escriturados em seus respectivos livros em 31/03/2006.

31. O valor do ágio foi contabilizado na CCB, a partir de maio/2006. As amortizações mensais o foram a débito na conta 43664801 - "Amortizações Incorpóreas - Resultado" e a crédito na conta 13484102 - "Amortização Rentabilidade Futura - Ativo Permanente" até 12/2008, nos valores listados na resposta do Termo de Intimação de 31/09/2011 (doc. 70, fls. 5 e 6), abaixo reproduzidos:

Item 03 - Contabilização Mensal na CCB da amortização do ágio originário

Amortização do Ágio	2006	2007	2008
Janeiro	-	4.018.182,45	4.018.182,45
Fevereiro	-	3.629.326,08	3.629.326,08
Março	-	4.018.182,45	4.018.182,45
Abril	-	3.888.563,66	3.888.563,66

Processo nº 16561.720072/2011-12
Acórdão n.º 1401-001.647

S1-C4T1
Fl. 537

Maio	4.018.182,45	4.018.182,45	4.018.182,45
Junho	3.888.563,66	3.888.563,66	3.888.563,66
Julho	4.018.182,45	4.018.182,45	4.018.182,45
Agosto	4.018.182,45	4.018.182,45	4.018.182,45
Setembro	3.888.563,66	3.888.563,66	3.888.563,66
Outubro	4.018.182,45	4.018.182,45	4.018.182,45
Novembro	3.888.563,66	3.888.563,66	3.888.563,66
Dezembro	4.018.182,45	4.018.182,45	4.018.182,45
Total Amortizado	31.756.603,23	47.310.857,87	47.310.857,87

Contas contábeis:

Débito 43664801 - Amortizações Incorpóreas - Resultado

Crédito 13484102 - Amortização Rentabilidade Futura - Ativo Permanente

Item 04 - Contabilização Mensal na CCB da amortização do ágio originário

Amortização do Ágio	2006	2007	2008
Janeiro	-	502.440,25	502.440,25
Fevereiro	-	453.817,01	453.817,01
Março	-	502.440,25	502.440,25
Abril	-	486.232,51	486.232,51
Maio	502.440,25	502.440,25	502.440,25
Junho	486.232,51	486.232,51	486.232,51
Julho	502.440,25	502.440,25	502.440,25
Agosto	502.440,25	502.440,25	502.440,25
Setembro	486.232,51	486.232,51	486.232,51
Outubro	502.440,25	502.440,25	502.440,25
Novembro	486.232,51	486.232,51	486.232,51
Dezembro	502.440,25	502.440,25	502.440,25
Total Amortizado	3.970.898,78	5.915.828,80	5.915.828,80

Contas contábeis:

Débito 43664801 - Amortizações Incorpóreas - Resultado

Crédito 13484102 - Amortização Rentabilidade Futura - Ativo Permanente

32. A partir de 2009, em função das novas regras contábeis, deixou de contabilizar esses valores, sendo declarados nas DIPJ 2010 e 2011.

Item 05 - Amortização deduzida na DIPJ da CCB do ágio originário da ATOL

Amortização ágio Atol	2009	2010
Janeiro	4.007.203,81	3.931.799,44
Fevereiro	3.619.409,89	3.669.679,47
Março	4.007.203,81	4.062.859,42
Abril	3.877.939,17	3.931.799,44
Maio	4.007.203,81	4.062.859,42
Junho	3.877.939,17	3.931.799,44
Julho	4.007.203,81	4.062.859,42
Agosto	4.007.203,81	4.062.859,42
Setembro	3.877.939,17	3.931.799,44
Outubro	4.007.203,81	4.062.859,42
Novembro	3.877.939,17	3.931.799,44
Dezembro	4.007.203,81	4.062.859,42
Total Amortizado Atol	47.181.593,24	47.705.833,19
Demais amortizações	35.643.400,92	28.420.229,29
Total DIPJ	82.824.994,16 (1)	76.126.062,48 (2)

- (1) Ficha 07A - Linha 47 - DIPJ 09/10
- (2) Ficha 07A - Linha 50 - DIPJ 10/11

Item 06 - Amortização deduzida na DIPJ da CCB do ágio originário da CIMEPAR

Amortização do Ágio Cimepar	2009	2010
Janeiro	501.067,46	491.638,77
Fevereiro	452.577,06	458.862,85
Março	501.067,46	508.026,73
Abril	484.903,99	491.638,77
Mai	501.067,46	508.026,73
Junho	484.903,99	491.638,77
Julho	501.067,46	508.026,73
agosto	501.067,46	508.026,73
Setembro	484.903,99	491.638,77
Outubro	501.067,46	507.063,72
Novembro	484.903,99	470.341,64
Dezembro	501.067,46	486.019,69
Total Amortização Cimepar	5.899.665,24	5.920.949,90
Demais Amortizações	76.925.328,92	70.205.112,54
Total DIPJ	82.824.994,16 (1)	76.126.062,44 (2)

- (1) Ficha 07A - Linha 47 - DIPJ 09/10
- (2) Ficha 07A - Linha 50 - DIPJ 10/11

Os fundamentos fáticos e jurídicos dos lançamentos arrolados pela fiscalização podem ser sintetizados conforme abaixo:

1. As operações de internalização do ágio pago na aquisição da ATOL e da CIMEPAR, mediante a criação e aumento de capital de empresa veículo (LUSO), seguida de cisão total desta última, afrontam as determinações legais e resultam de atos societários não verdadeiros ou meramente formais, sem conexão com os fatos;

2. Apesar de o ágio na operação de aquisição dos investimentos ter sido efetivamente pago pela NOROESTE, em 1999, é ilegal a internalização do ágio, porque não foi apresentado qualquer laudo de avaliação a demonstrar a rentabilidade futura dos investimentos como sendo o fundamento econômico do ágio pago;

3. Para comprovar a ineficácia perante o Fisco da reorganização societária empreendida, por se constituir em mero instrumento de redução de tributos, sem fundamentação econômica, foram destacados três pontos argumentação:

a. A inaceitabilidade legal da internalização de um ágio originalmente pago por empresa sediada no exterior.

b. Os documentos demonstram a inexistência de fundamento econômico, baseado na expectativa de rentabilidade futura, para a internalização do ágio.

c. A falta de propósito comercial da operação que constituiu e extinguiu a LUSO para possibilitar a amortização do ágio.

4. Os arts. 7º e 8º Lei nº 9.532/97 teriam estabelecido condições para a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma a coibir abusos que eram até então perpetrados sob o manto de um pretenso planejamento tributário, mas tais condições não teriam sido cumpridas pela ATOL e CIMEPAR, que procederam à amortização do ágio após a cisão da LUSO, nem pela

CCB, que continuou a amortizar o ágio, após a incorporação da ATOL e CIMEPAR (ora objeto de autuação), em relação aos seguintes pontos abaixo sintetizados:

I - Da falta de demonstração do fundamento econômico

1. Não há menção acerca do fundamento econômico do ágio pago pela Noroeste na aquisição da ATOL e da CIMEPAR no único documento apresentado da operação (Contrato de Compra e Venda de Ações, celebrado em 08/09/1999 - fls. 949/994).

2. Para a regular dedutibilidade dos encargos de amortização de ágio, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, haveria que ser comprovado que o sobrepreço foi pago em função de expectativa de rentabilidade futura dos investimentos, porque quaisquer outros fundamentos econômicos não teriam o mesmo tratamento.

3. Trata-se de um ágio cuja dedutibilidade somente ocorreria em caso de alienação ou liquidação do investimento, e se a adquirente fosse sociedade sediada no país.

4. O ato societário que se refere ao aumento de capital da LUSO através da integralização das ações da ATOL e da CIMEPAR pela INVERSIONES, no dia 22/07/2004, define a empresa Plan Review como responsável pela elaboração de Laudo de Avaliação que permitiria a contabilização do ágio (Doc. 70), no qual o fundamento para avaliação das ações encontra-se assim expresso:

'As ações representativas do capital social das Companhias acima descritas, objeto do presente Laudo, foram avaliadas pelo custo original de aquisição em Reais, de acordo com o preço de compra acertado no Contrato de Compra e Venda de Ações que data de 08 de setembro de 1999'. (g.n.)

5. O ágio calculado com base no 'custo original de aquisição' não é dedutível.

6. Em 30/07/2004, 8 dias após a transferência das ações, ocorreu a cisão total da LUSO, e a incorporação do seu patrimônio pela ATOL e pela CIMEPAR, com base Protocolo de Cisão, Incorporação do Acervo Cindido e Justificação da Sociedade de Cimentos Luso-Brasileira Participações Ltda. (Doc. 76), em que consta no item 2.3:

'2.3.- O critério a ser utilizado para avaliação do patrimônio da SOCIEDADE LUSO-BRASILEIRA, para fins de cisão e conseqüente versão das parcelas de tal patrimônio à ATOL e à CIMEPAR, será o valor do patrimônio líquido contábil, apurado com base no balanço patrimonial da SOCIEDADE LUSO-BRASILEIRA, a ser levantado nesta data. (...)'(g.n.)

7. Também, nesta etapa, não teria havido obediência ao critério legal que possibilita a amortização do ágio no caso de reestruturações societárias.

8. Em 30/04/2006, com a incorporação da ATOL e da CIMEPAR pela CCB (Doc. 6), o ágio que já houvera sido indevidamente amortizado pelas empresas ATOL e CIMEPAR, desde 08/2004, é transferido para a CCB, com a continuidade da amortização em oposição à lei. No Protocolo de Incorporação e Justificação, Anexo à Ata da Assembléia que determinou as incorporações da ATOL e da CIMEPAR (Doc. 24) é dito em seu item 6, inc. a:

'(a) o critério a ser utilizado para avaliação do patrimônio a ser incorporado, pela CCB, será o valor do patrimônio líquido da ATOL e CIMEPAR, calculado a valores contábeis escriturados em seus respectivos livros em 31.03.2006 e evidenciado nos Balanços Patrimoniais de cada uma das Incorporadas, levantados em 31.03.2006; '(g.n)

II - Da impossibilidade de transferência do ágio pago por empresa sediada no exterior

1. A internalização do ágio pago pela NOROESTE (posteriormente transferido à CIMPOR PORTUGAL, CIMPOR INTERNACIONAL e finalmente à INVERSIONES) não tem amparo na legislação nacional, na medida em que o ágio decorrente da aquisição de ações haveria de ser contabilizado na sociedade adquirente das ações, e não em uma domiciliada no Brasil.

2. A contabilização deste ágio na sociedade adquirente deve se pautar nas regras do país de seu domicílio, não se podendo exigir a observância das condições impostas pela legislação brasileira.

3. A dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, nos termos do art. 386 do RIR/99, pressupõe que este tenha sido contabilizado, conforme as determinações do art. 385 do RIR/99, em uma sociedade domiciliada no país, e a INVERSIONES, domiciliada na Espanha, não estava submetida às normas brasileiras acerca da contabilização do ágio na aquisição dos investimentos.

4. O ágio pago pela empresa estrangeira pode já ter sido aproveitado na Espanha ou em outros países, em que existiam subsidiárias da CIMPOR, cujas legislações não são conhecidas.

5. Apesar de intimada (Termo de Intimação de 23/10/2011 (Doc. 72), a CCB não informou a forma de contabilização do ágio na Noroeste,

6. A divergência de conceitos sobre o significado do goodwill na contabilidade internacional, impede a determinação qualitativa e quantitativa do que foi considerado como ágio na Espanha e Portugal.

7. Diante da possibilidade de operações não conhecidas em outros países, não se pode admitir que o Grupo Cimpor seja beneficiado fiscalmente com a internalização de um ágio, cujo valor no exterior não é conhecido, e que pode até já ter sido internalizado em outro(s) país(es).

8. A despeito da tentativa do grupo econômico de transferir para o Brasil o ágio pago pela sociedade espanhola, a legislação pátria não autoriza que tal ágio seja aqui amortizado, nos termos do art. 386 do RIR/99, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da sociedade nacional, porque na aquisição não houve incidência das normas e condições de contabilização do ágio, prescritas no art. 385 do RIR/99. .

9. Como a INVERSIONES é a controladora da CCB, conclui-se, portanto, que o investimento na ATOL e na CIMEPAR (incluindo o ágio pago), por via indireta, permaneceu, mesmo após todas as operações societárias já discorridas, sob o controle da empresa espanhola (e sua controladora portuguesa) que arrematou as ações com ágio. Assim, o ágio permanece indiretamente como um ativo da sociedade espanhola (e, portanto da CIMPOR PORTUGAL), por meio de sua participação na sua controlada brasileira.

III - Da indedutibilidade da despesa

1. A despesa de amortização de ágio internalizado sem fundamento legal não se enquadra no conceito de despesa necessária.

2. A concretização do negócio nos moldes descritos somente tornou-se possível uma vez que:

i. O Grupo Econômico do qual fazia parte a Luso era o mesmo da INVERSIONES e CCB;

ii. Os representantes das empresas envolvidas são basicamente as mesmas pessoas;

iii. A cessão e a transferência das quotas não ocasionaram nenhum risco, uma vez que as quotas permaneceram em 'poder' do seu verdadeiro e original dono (INVERSIONES), não chegando a serem transmitidas a outro, pelo simples fato de não existir um terceiro na negociação.

3. Uma interpretação histórica do art. 386 do RIR/99, em contraposição às condutas descritas acima, demonstra que estas vão contra o espírito da Lei que fundamenta o referido artigo, a qual visava facilitar os negócios jurídicos válidos, que contassem com o efetivo pagamento de ágio pela aquisição de participações societárias, para dar maior dinamismo ao mercado, possibilitando a reestruturação das empresas e o seu fortalecimento econômico e financeiro.

4. Tendo em vista os fatos arrolados neste Relatório, concluímos que não houve fundamento legal nas transações que deram origem à internalização do ágio.

5. Como corolário dessas constatações, temos que inexistiu de direito valor a ser amortizado a título de 'ágio por incorporação', escriturado na contabilidade da fiscalizada e as sucedidas (Atol e Cimepar) em conta de ativo - 'Ágio sobre Investimentos'. Portanto, as despesas decorrentes da amortização dessa conta são indedutíveis.

IV - Da utilização de empresa veículo sem propósito negocial

1. A constituição/utilização da LUSO, empresa veículo, sem propósito negocial, de existência efêmera, sem funcionários, cujas únicas operações foram o aumento de capital, com as ações da ATOL e da CIMEPAR, e a posterior cisão total, com o fim único de internalizar e transferir para o Brasil o ágio pago pela sociedade estrangeira domiciliada na Espanha (Noroeste), para posteriormente amortizá-lo, visando portanto, exclusivamente, ao benefício fiscal.

1. A recente jurisprudência administrativa exige um propósito negocial em operações societárias que visem não apenas a alcançar benefícios fiscais, o que não aconteceu nas operações de constituição, aumento de capital e de cisão total da LUSO.

2. Houve um desvirtuamento da figura do ágio (in casu, mero instrumento fictício, internalizado no Brasil, após passar 5 anos em empresas no exterior, sem base legal) e do processo de reorganização societária planejado, com o fim exclusivo de obtenção de benefício fiscal, em detrimento do propósito do negócio das empresas.

3. Em resposta ao item 8 do Termo de Intimação de 23/09/2010 (Doc. 2) e ao item 2 do Termo de intimação de 11/04/2011 (Doc.52), a fiscalizada argumentou que as operações societárias questionadas -(i) criação da Luso, (ii) subscrição de capital com ações da Atol e da Cimepar, cujo valor patrimonial foi aumentado baseado em um laudo que cita o custo original de aquisição em setembro de 1999; (iii) cisão da Luso com patrimônio vertido para a Atol e Cimepar e, finalmente, (iv) a incorporação dessas empresas pela CCB) -estariam inseridas num projeto de reestruturação do grupo Cimpor cuja justificativa principal foi a melhoria do fluxo financeiro para envio de dividendos e juros sobre o capital próprio aos acionistas portugueses.

4. Não faz qualquer sentido societário ou econômico, e não houve propósito negocial, para a constituição e o aumento de capital da LUSO, com a subscrição das ações da ATOL e da CIMEPAR, pela INVERSIONES, e sua

extinção com a cisão total, em apenas 70 (setenta) dias, sem que qualquer outra operação fosse realizada. O propósito das operações foi exclusivamente tributário, para gerar uma despesa dedutível.

5. A empresa veículo se caracteriza pelo seu papel na 'condução' do ágio entre empresas ligadas de forma a permitir sua apropriação como despesa dedutível. Não integra o conceito, necessariamente, ser a empresa efêmera, sem capacidade operacional ou deficitária. Basta que se preste ao papel descrito.

6. A LUSO, como definido em seu objeto no contrato social, seria uma empresa holding. No entanto, foi seu papel nas operações com o ágio e seu 'futuro' que a caracterizou como empresa-veículo. Seu papel foi receber o investimento com ágio e internalizá-lo no Brasil, ou melhor, devolvê-lo, via cisão, à ATOL e à CIMEPAR já em condição de ser apropriado como despesa dedutível. Feito isso, foi extinta, evidenciando que a condução do ágio à ATOL e à CIMEPAR fora sua última ação. O destino da LUSO explicita a inexistência de qualquer propósito negocial da operação anterior (aumento de capital) em que assumira o controle dessas últimas.

7. No Protocolo e Justificação de Motivos de Incorporação celebrado entre as partes, elaborado, segundo seus próprios termos, para dar cumprimento aos artigos 224, 225 e 227 da Lei das Sociedades por Ações, a justificação para a operação é vazada nos seguintes termos:

'1.5 Tendo em vista que a SOCIEDADE LUSO-BRASILEIRA, a ATOL e a CIMEPAR são empresas do mesmo grupo econômico, a presente proposta de cisão justifica-se por integrar um projeto de reestruturação societária, que uma vez concretizado, permitirá a melhoria do fluxo financeiro das sociedades envolvidas '.

8. A justificativa examinada à luz da situação anterior, em que Luso era a controladora da Atol e da Cimepar, não teria sentido em face dos seguintes questionamentos da fiscalização:

a. Como se atingiria 'a melhoria do fluxo financeiro' da ATOL e da CIMEPAR se a Luso sequer teve movimentação financeira em sua efêmera existência e a reversão quase instantânea do controle das empresas?

b. A transferência do controle da ATOL e da CIMEPAR à Luso em 22/07/2004 já não era 'estratégica no dia 30/07/2004'?

c. Qual a razão societária, econômica, financeira, operacional de se fazer uma etapa intermediária que em seguida é desfeita?

d. Os acionistas são os mesmos e a condição das empresas não mudou de um dia para o outro.

9. As operações de tornar a LUSO controladora da ATOL e da CIMEPAR, para depois promover a sua cisão em benefício das investidas, nada tem a ver com a reestruturação societária do grupo ou com qualquer propósito negocial, mas sim com os efeitos tributários advindos da manobra. Fossem os motivos da operação apenas societários e econômicos, outros e mais racionais seriam os procedimentos.

10. O único objetivo foi obter vantagem fiscal, em visível descompasso com seu suposto conteúdo formal. Salta à vista a insuficiência e superficialidade dos fundamentos apontados como justificativa para a constituição, cisão e extinção da Luso apontando no sentido de que tais fundamentos não eram reais.

11. Em suas respostas, não trouxe a fiscalizada razões para as operações societárias capazes de sobrepujar a finalidade de reduzir o montante de tributos devidos. Limitou-se a afirmar motivos de forma abstrata, relativos à motivação econômica e apresentar documentos que passam ao largo da existência da Luso.

12. No Relatório Administrativo do Grupo Cimpor denominado "Plano e Contas 04" (Doc. 81), sobre o desempenho mundial, é feita a análise dos fatos relevantes das empresas no Brasil, mas não há menção à constituição e extinção da LUSO, o que confirma não se tratar de uma empresa real.

13. Na página 54 de referido documento, consta o verdadeiro motivo da constituição e extinção da LUSO (repetido na página 70):

'Os Resultados Financeiros apresentaram uma melhoria substancial (...) Esta melhoria, no entanto, foi em grande parte anulada pela evolução negativa dos Resultados Extraordinários em perto de 18 milhões de euros, pelo que o facto de os Resultados Líquidos atribuíveis ao Grupo haverem atingido um nível praticamente idêntico ao registrado em 2003, (...) deve-se, sobretudo, à diminuição dos Impostos sobre o Rendimento. A poupança correspondente (...) é essencialmente explicada pelas descidas das taxas de imposto ocorridas em Portugal e no Egipto e por alguma optimização fiscal conseguida no Brasil' (g.n.)

14. Nas páginas 103 e 142 do relatório são citadas as principais preocupações relativas ao Brasil (a queda do preço de venda do cimento e a dívida de longo prazo), mas não há qualquer menção a dificuldades no fluxo financeiro como justificado pela CCB.

15. O relatório deixa claro que não houve qualquer propósito comercial na constituição e extinção da LUSO, tratando-se apenas de uma forma de otimização fiscal.

16. O aspecto fundamental para a análise de uma pessoa jurídica não é unicamente a sua suposta existência formal. Em matéria tributária, tão ou mais importante que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A ideia de empresa é o núcleo a ser investigado. O Código Civil define no caput do art. 966 que 'considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços'.

17. A LUSO foi usada para receber as quotas do capital da ATOL e da CIMEPAR, transmitidas pela INVERSIONES, acrescidas de um ágio. Oito dias depois, foi cindida em favor da ATOL e da CIMEPAR, transmitindo-lhes o ágio. As quotas do capital da ATOL e da CIMEPAR voltaram a ser de propriedade da INVERSIONES, de quem eram, antes do aumento de capital da LUSO. Em suma, o papel da LUSO foi unicamente gerar o ágio na subscrição e integralização de aumento de capital pela INVERSIONES com as quotas da ATOL e da CIMEPAR, internalizando o ágio pago no exterior.

18. As operações foram estruturadas numa seqüência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou comercial, encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. O que indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única.

19. No caso concreto, não houve qualquer mudança na titularidade das ações, pois que a situação antes do início da reorganização societária permaneceu inalterada após o seu término. Ademais, nenhum evento externo a coagir ou exercer pressão ocorreu que justificasse o exíguo espaço de tempo com que as operações foram realizadas, a ponto de ocorrerem várias operações no período entre 28/06/2004 e 30/07/2004.

20. A legislação acerca da possibilidade de amortização do ágio, após a ocorrência da alienação ou liquidação do investimento, somente se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial reestruturação para possibilitar a internalização de um ágio surgido há

mais de 5 (cinco) anos, e que transitou por empresas sediadas no exterior, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

21. Para ser legítima, a reorganização societária deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal, sem objetivo empresarial. A fórmula de uma reorganização empresarial foi usada como disfarce para se encobrir seu único objetivo real: a redução da carga tributária.

22. A LUSO foi criada/utilizada sem propósito empresarial/negocial, constituindo-se apenas numa casca, num ardil, numa invenção para a obtenção de vantagem tributária. Quando atingido o objetivo, a sociedade imediatamente deixou de existir.

23. Se os objetivos da reorganização societária foram aqueles apontados nas respostas às intimações, essa finalidade foi intermediada pela criação e extinção da Luso, sem qualquer sentido empresarial, apenas por interesses tributários.

24. Se não levar em consideração o propósito negocial - a causa final dos negócios jurídicos - o exercício da autonomia privada não só pode, como deve, ser fiscalizado e limitado.

V - Da multa qualificada

1. A intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio internalizado pelo Grupo Cimpor com a dedução dos encargos de amortização, através de atos elaborados quase que simultaneamente (em decisões com lapso de dias apenas, tudo para convergir a vontade real das partes) que, embora atendendo a algumas formalidades legais (mas desobedecendo outras), tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente, caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

2. O contribuinte, de forma preparada com trabalho demorado (planejamento), buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

3. Com efeito, através dos indícios acima elencados podemos construir de forma cristalina a real vontade das partes.

4. O que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude é o dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento do dever tributário. Age com dolo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém, todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

5. As definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização do ágio.

6. Em princípio, ao se deparar com a amortização do ágio, a fiscalização está diante de um valor dedutível por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio, quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento. No entanto, existem circunstâncias que permitem a glosa da amortização. Nesse sentido,

o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários, de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio internalizado e reestruturação sem propósito negocial, pretende induzir a

fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.

7. Algumas das operações praticadas pelo Grupo Cimpor não atenderam a todos os requisitos legalmente exigidos. Foi dada a devida publicidade a todas as operações praticadas pelo Grupo Cimpor. No entanto algumas coisas foram ocultadas e praticadas de forma ilícita. Ou seja, nem todos os atos foram praticados de forma adequada. Dessa forma, tem-se que admitir que houve, no presente caso, a figura da fraude eis que foram omitidos dados, informações e procedimentos visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal:

a. A Luso, em nenhum momento, desde a criação até a extinção, se constituiu como uma empresa, definida como sendo o exercício organizado ou profissional de atividade para a produção ou a circulação de bens ou de serviços;

b. A Luso teve um contrato de constituição, mas não de uma empresa. O que consta do contrato não corresponde aos fatos. Não deveria ter sido apresentado como tal junto à Jucesp-SP. Ou seja, se as verdadeiras características daquilo que se chamou 'empresa' fossem colocadas às claras, não teríamos sequer a 'empresa' Luso como participante da tentativa de internalização de um ágio que se encontrava no exterior. Não foram cumpridas as formalidades legais, pois não há relação entre o que consta no contrato de constituição e o que a realidade nos mostra.

c. O Grupo Cimpor registrou a Luso na Junta Comercial e inscreveu na Receita Federal através de um contrato social que não corresponde com a realidade fática. Houve dolo.

d. O objeto social, requisito constante do item II, do artigo 997 do Código Civil, não foi observado pelo Grupo Cimpor, em sua reestruturação societária, deixando de cumprir, portanto, as formalidades legais que impediriam a aplicação da multa qualificada.

e. A legislação brasileira atribui ao objeto social papel relevante, cujo desempenho satisfatório reclama, obrigatoriamente, sua determinação, decorrente não apenas de uma disposição da lei, mas de um conjunto de dispositivos que compõem um sistema inserido na lei acionária, erigido em torno da noção de objeto social, cuja efetividade exige sua determinação.

f. A Lei das Sociedades Anônimas ao estabelecer obrigatoriedade dos administradores e controladores de conduzirem a companhia dentro dos rumos descritos no objeto social (art. 171), deixa evidente a necessidade de sua determinação, sem a qual tais disposições não teriam sentido. Há que se observar também que ela prescreve que o estatuto social deverá definir o objeto 'de modo preciso e completo' (art. 2º). Resta claro que não basta a enunciação do gênero de atividade, devendo ser especificada também a espécie.

g. Ao constituir a Luso, primeiramente através da Cimpor Brasil, o Grupo Cimpor definiu o objeto em seu Contrato Social (Doc.53):

'Cláusula 3a - A sociedade tem como objeto social a participação, como sócia ou acionista, em outras sociedades, simples ou empresárias, e em empreendimentos comerciais de qualquer natureza '.

h. Dessa forma, podemos inferir que a Luso se trataria de uma holding, que segundo João Bosco Lodi e Edna Pires Lodi, exerce as funções de planejamento e controle do grupo.

Para isso enfoca finanças, controle, novos investimentos, desenvolvimentos, serviços técnicos e consultoria jurídica".(pág.53). 'Cabe à holding o planejamento estratégico, financeiro e jurídico dos investimentos dos acionistas que a controlam'

(pág. 54). Entre as múltiplas facetas das holdings são citadas: 'Como sócia ou acionista das controladas ou coligadas do grupo, a holding funciona como instrumento orgânico e representação de seus próprios sócios em tais empresas: formulando políticas gerais de atuação;acompanhando e deliberando sobre os negócios; normatizando e implantando sistemas de controle; administrando a liquidez do grupo' (pág.55).

i. Ao estabelecer o objeto social da Luso, o Grupo Cimpor não tinha nenhuma intenção de que ele cumprisse quaisquer dos pontos citados acima, visto que a Luso teria uma vida empresarial de holding de apenas trinta e dois dias, não possuindo sequer empregados ou movimentação financeira.

j. No início de suas atividades (conforme DIPJ 2004) no dia 28/06/2004 a Luso era controlada pela Cimpor Brasil com o objetivo de se tornar uma holding do Grupo Cimpor. A Cimpor Brasil já exercia a função de holding também. E a Luso qual real função tinha? Certamente não exerceu qualquer influência societária no Grupo Cimpor, nos 8 (oito) dias em que controlou a Atol e a Cimepar.

k. A Luso foi uma ficção que durou 32 (trinta e dois) dias. E como deveria ter sido registrada essa não empresa na Jucesp? Não poderia ter sido registrada, já que seu objeto social real, do qual estavam perfeitamente cientes os sócios do Grupo Cimpor, foi 'empresa veículo'.

l. A constituição de empresas mediante falsa declaração configura ato abusivo e atentatório à livre concorrência, aos ideais de justiça e isonomia, e em fator impeditivo da atuação do Estado na prestação de benefícios à coletividade.

m. A Plan Review - empresa que elaborou o laudo de integralização das ações da Atol e da Cimepar na Luso, permitindo a internalização do ágio - não tinha faturamento, não apresentou DIPJ em 2004 e, portanto, não era especializada, conforme determinação legal.

n. A legislação ao definir que a elaboração do laudo de avaliação deveria ser realizada por três peritos ou empresa especializada, expressou ali a necessidade dos acionistas de terem informações seguras e a seriedade dos processos de reorganizações societárias. O Grupo Cimpor, através de seus acionistas, não teria tido o 'cuidado' de contratar uma empresa que tivesse histórico nessas funções?

o. Nos arquivos de dados da Receita Federal do Brasil (Doc. 85), constatamos que a Plan Review tem como sócios os srs. José Ricardo Patrício de Paiva , CPF nº 838.554.408 -91 e José Francisco Santos Quintanilha, CPF nº 875.131.458-49. Ambos também sócios da empresa JFSQ Assessoria Contábil S/S Ltda. que foi responsável pela elaboração dos laudos da cisão da Luso em 2004 e incorporação da Atol e Cimepar pela CCB em 2006, cujos pagamentos não se encontram em DIRF (Docs. 82 e 83) e quando pedidos os comprovantes de recolhimento do IRRF (Doc. 50, item 4), a CCB nos entregou DARFs em nome da empresa Deloitte (Doc.64).

p. Na lista de DIPJs entregues, observamos que a Plan Review se declarou inativa nos anos de 2001, 2002 e 2005. No ano de 2003, conforme DIPJ de lucro presumido entregue, faturou R\$ 3.150,00 (três mil e cento e cinquenta reais) nos meses de janeiro, abril e julho, totalizando R\$ 9.450,00 (nove mil e quatrocentos e cinquenta reais). Não possuía empregados, não declarou despesas e mesmo assim o seu caixa se encontrava com apenas R\$ 1.000,00 (mil reais). Uma ficção.

q. No ano em que, supostamente, teria elaborado o laudo de avaliação das ações da Atol e da Cimepar, 2004, não houve sequer a entrega da DIPJ. Como pode ser especializada uma empresa que, constituída em 2001, tem faturamento apenas

em 2003 e sequer declarou no ano de 2004? Demonstra-se aqui, mais uma vez, a ilegalidade daquele ato societário.

r. Para que o Grupo Cimpor conseguisse dar uma aparente forma de legalidade para internalizar um ágio que se encontrava no exterior, optou por contratar uma empresa de 'fachada' para que, através de um laudo pouco elaborado, valorizasse as ações pelo 'custo original de aquisição', como vimos anteriormente.

s. Houve a intenção de tentar burlar o fisco, pois nenhuma empresa de fato especializada se submeteria a montar um laudo com o único intuito de internalizar um ágio ao largo das normas legais.

t. Entre a forma extrínseca e a essência íntima dos atos societários aos quais estamos nos referindo há um contraste flagrante: o que, aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente. Esse negócio, pois, é destinado a provocar uma ilusão no público, que é levado a acreditar na sua existência ou na sua natureza, tal como aparece declarada, quando, na verdade, ou não se realizou um negócio ou se realizou outro diferente do expresso no contrato.

u. A reorganização societária do Grupo Cimpor, portanto, é um vício que produz efeitos para o exterior, na medida em que os contraentes sabem exatamente o que declararam e o que na verdade querem.

v. Há um vício grave no ato, positivado na desconformidade entre a declaração de vontade e a ordem legal, em relação ao resultado daquela ou em razão da técnica de sua realização.

w. Não houve transparência nesses atos. Embora a criação da 'empresa veículo', a falsa declaração de objeto social, e a suposta contratação de empresa de 'fachada' para elaborar o laudo estivessem à disposição das autoridades, somente uma ação fiscal como a presente, poderia retirar a vestimenta de legalidade existente, apresentando os fatos como realmente aconteceram.

x. Temos que realçar a ilegalidade das condutas que aparecem com manto de legalidade, mas que violam a essência da norma jurídica representada pelo valor protegido, ocorrendo, então, através do dolo, a fraude à lei.

y. O que visa a lei não é seu cumprimento formal, mas proteção de um valor considerado relevante pela sociedade. Assim, o que se deve buscar é proteção ao valor contido na norma. Quando isso não ocorre, o ato é inegavelmente ilegal. Isso é fraude.

z. Não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. Nem quando foi internalizado o ágio, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior. Não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de fraude, pois intencionalmente foram omitidas informações sobre a verdadeira natureza da empresa e manipuladas as informações inseridas nos contratos elaborados, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos.

aa. O Grupo Cimpor estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo, não tendo nem mesmo cumprido as formalidade legais exigidas nos atos societários e comerciais, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Cientificada dos lançamentos, em 16/12/2011, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (cf. instrumentos de mandato e de substabelecimento de fls. 3901 e 3898/3899), protocolizou a impugnação de fls. 3810/3894, em 13/01/2012, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Preliminares

Afirma a tempestividade da impugnação, o erro de enquadramento legal e a decadência em relação ao registro contábil do ágio, ocorrido no ano-calendário de 2004.

Segundo a legislação em vigor, o Auto de Infração deve indicar precisamente as normas fiscais supostamente infringidas pelo contribuinte. No caso em exame, a fiscalização teria se limitado a listar um apanhado de normas tributárias na capitulação legal de sua autuação, sem estabelecer a necessária relação entre o seu conteúdo e os fatos por ela narrados no Termo de Verificação de Infração Fiscal.

Nota que não houve menção aos artigos 385 ou 386 do RIR/99, ou ainda aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, que teriam relação com os fatos descritos no Termo de Verificação.

Professa que a incorreta capitulação legal da autuação deve levar ao cancelamento do lançamento, posto que afronta os artigos 10 do Decreto 70.235/72 e 50, § 1º da Lei 9.784/99, como já se manifestou a CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS:

"RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - CARACTERIZAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL - IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - A ausência de enquadramento legal, associada à deficiente descrição dos fatos, autorizam a decretação da nulidade do auto de infração por inobservância dos requisitos básicos para a sua validade, estatuídos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, propiciadores do exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo e livre formação de convencimento por parte dos julgadores ". (Acórdão CSRF nº 01-04.473, Cons. Rel. Cândido Rodrigues Neuber, publicado no DOU de 7.3.2005 - não destacado no original).

Requer o cancelamento dos Autos de Infração devido a erro de capitulação legal, que tornaria inválido os lançamentos e os pretensos créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSL.

Quanto à decadência, diz que apesar de os lançamentos promoverem a glosa das despesas de amortização de ágio incorridas no período de 2006 a 2010, o ágio em discussão foi registrado no Brasil, em 22/07/2004, a partir da contribuição das sociedades Atol e Cimepar em aumento de capital da Luso-Brasileira.

Adota a defesa o entendimento de que não cabe à fiscalização questionar, no ano-calendário de 2011, os atos jurídicos relativos à formação de um ágio registrado no ano-calendário de 2004, em razão do transcurso do prazo decadencial de cinco anos. Até mesmo a cisão da Luso-Brasileira, que teria transformado o referido ágio em amortizável para fins fiscais, se deu em 30/07/2004. Logo, seja tomando como referência para início do prazo decadencial o momento de registro do ágio em 22/07/2004, seja utilizando-se a data da cisão como fato gerador da obrigação tributária, em ambos os casos, esta autuação já estaria fulminada pela decadência.

Para a impugnante, apesar de as despesas de amortização de ágio produzirem efeitos futuros, em virtude de imposição legal, deve-se considerar, para fins de contagem do prazo decadencial, a data em que foi gerado tal ágio. No caso em exame, seja esta data tomada como a data de registro do ágio (22/07/2004), ou a data da cisão (30/07/2004), ambas teriam ocorrido no ano-calendário de 2004, e os Autos de Infração foram lavrados somente em 14/12/2011, quase dois anos após o término do prazo decadencial. Transcreve ementas de julgados do Conselho de Contribuintes e do CARF.

Mérito

No mérito, cumpre transcrever a síntese das razões de defesa, expostas no item VII. "A Conclusão e o Pedido" da impugnação:

300. Do acima exposto, restou demonstrado que: (...)

(ii) nas razões de fato e de direito acima expostas, ficou claro que a aquisição das sociedades Goiás, Atol e Cimepar pelo grupo Cimpopor no ano-calendário de 1999 foi feita da Família Brennand, que era parte não relacionada, e em condições de mercado;

(iii) foi uma razão empresarial verdadeira, notadamente a insegurança econômica e cambial vigentes em 1999, que motivou os Vendedores a imporem, como condição para o negócio, que o pagamento da maior parte do preço fosse feito no exterior, levando à conseqüente estruturação da referida aquisição por meio da sociedade holding estrangeira Noroeste;

(iv) com efeito, essa exigência dos Vendedores acabou impedindo que o grupo Cimpopor pudesse ter efetuado a aquisição dessas três empresas por meio de uma de suas sociedades brasileiras à época, uma vez que, em 1999, não havia ainda sido editada a Circular 2.997/00, que posteriormente veio a regulamentar os registros declaratórios eletrônicos de investimentos no Brasil. Assim, a regulamentação aplicável à entrada e saída de recursos no País à época inviabilizaria a alternativa de pagamento da totalidade do preço aos Vendedores a partir de uma de suas sociedades brasileiras, já que essa sociedade não iria dispor de um canal de remessa dos recursos exigidos pelos Vendedores no exterior. Portanto, a opção cambialmente viável para operacionalizar o pagamento exigido pelos Vendedores era fazê-lo a partir de uma sociedade holding estrangeira do grupo, a Noroeste, que assim fez e pagou parte do preço diretamente no exterior e enviou o valor restante ao Brasil;

(v) por outro lado, é importante ressaltar que, em cumprimento à legislação fiscal brasileira, os Vendedores ofereceram à tributação no Brasil a totalidade do ganho auferido na venda das empresas em questão, conforme atestam os anexos DARFs (docs. nº 10 a 20, acima citados);

(vi) esse local de pagamento do preço, no entanto, acabou por impactar o grupo Cimpopor na esfera cambial, levando à necessidade empresarial de uma reorganização societária para descontaminar seus registros de investimento estrangeiro junto ao Banco Central. Por outro lado, o local de pagamento do preço de aquisição não poderia alterar a essência econômica do negócio e o conseqüente direito do grupo Cimpopor, como parte compradora, ao registro do ágio, sobretudo porque a totalidade do ganho de capital da operação foi imediatamente tributada no País pelos Vendedores;

(vii) em todo caso, o ágio finalmente registrado pela Luso-Brasileira em 2004, a rigor, não foi "internalizado" pelo grupo Cimpopor, uma vez que não se pode cogitar no Brasil do tratamento fiscal ou contábil atribuído ao preço pago pela Noroeste desde sua jurisdição de origem. O ágio registrado pela Luso-Brasileira resultou da aplicação do método da equivalência patrimonial por essa sociedade em relação aos investimentos que ela passou a deter na Atol e na Cimepar em 22.07.2004;

(viii) caso se entenda, para fins de argumentação, que teria ocorrido a "internalização" do ágio em questão, a Requerente demonstrou que mesmo essa prática não pode ser considerada ilegítima no ordenamento jurídico e tributário aplicável;

(ix) portanto, qualquer que seja o ângulo de análise, constata-se que o registro desse ágio podia ser legitimamente efetuado pela Luso-Brasileira. Nesse

sentido, embora a legislação em vigor não exigisse forma especial para a demonstração do fundamento econômico do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura de sociedades, o grupo Cimpor, que já dispunha de estudos anteriores nesse sentido, por zelo e conservadorismo, optou por encomendar novos laudos de avaliação à empresa PLANCONSULT, notoriamente independente e especializada nesse tipo de avaliação. Esses laudos da PLANCONSULT foram elaborados de forma detalhada, considerando conjunturas de mercado e calculando a rentabilidade futura da Atol e da Cimepar com base em suas respectivas projeções de fluxo de caixa descontado;

(x) cabe assim enfatizar que os laudos de avaliação que deram fundamento econômico ao ágio registrado pela Luso-Brasileira em relação à Atol e à Cimepar foram aqueles preparados pela PLANCONSULT para cada uma das empresas Atol e Cimepar, e não o laudo elaborado pela Plan Review, que tinha apenas fins societários e foi equivocadamente confundido pela D. Fiscalização como sendo o laudo que daria suporte econômico ao ágio ora discutido;

(xi) a despeito desse grave equívoco cometido pela D. Fiscalização na análise deste caso, a Requerente demonstrou também que mesmo o laudo societário elaborado pela Plan Review foi elaborado dentro da legislação em vigor. Mais ainda, tendo a Requerente de boa fé contratado a Plan Review, não pode a D. Fiscalização pretender penalizar a Requerente por qualquer eventual descumprimento de obrigação tributária acessória ou principal por parte da Plan Review, que era empresa terceira e não relacionada à Requerente;

(xii) com base apenas nesses pontos, torna-se claro que não houve qualquer ato ilegítimo, muito menos doloso ou fraudulento, por parte da Requerente nas operações em exame, mas apenas a implementação de operações motivadas por razões empresariais verdadeiras, cujos resultados, cambiais e fiscais, podem ser vistos como tendo apenas traduzido os efetivos direitos da Requerente a partir da aquisição da Goiás, Atol e Cimepar em 1999;

(xiii) na realidade, o que deve ser fundamentalmente considerado neste caso é que o mero fato de a Requerente ter sido negocialmente obrigada a pagar o preço do negócio aos Vendedores desde o exterior não poderia alterar a "substância econômica" de uma aquisição verdadeira de sociedades no Brasil, em que o ganho de capital dos Vendedores foi integralmente tributado no País no momento da venda. Essa "substância econômica" do negócio, em linha com a jurisprudência e doutrina atuais, deveria prevalecer sobre a mera "forma" de estruturação societária do negócio com pagamento desde o exterior;

(xiv) essa foi justamente a lógica adotada pela 4a Câmara / 2a Turma Ordinária

do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no Acórdão 1402-00.802, relativo ao Caso Santander. Naquele caso, a aquisição havia sido paga desde o exterior e depois a participação adquirida foi contribuída em aumento de capital de uma holding brasileira, que então registrou o ágio correspondente no Brasil. Assim, como decidido naquele caso, a Administração Tributária deve analisar o filme, e não a fotografia, e caso o faça no presente caso, ficará claro que a reorganização societária de 2004 do grupo Cimpor relacionava-se ainda à aquisição das sociedades Atol e Cimepar da Família Brennand, sendo que o espaço temporal entre esses eventos deveu-se tão somente

em função da necessidade de equacionamento da questão do capital contaminado do grupo, sendo que isso não pode prejudicar o direito do grupo Cimpor ao registro do ágio correspondente no País;

(xv) ressalte-se ainda que uma das razões para a manutenção do benefício fiscal de amortização de ágio concedido pelo legislador é a intenção de incentivar as chamadas fusões e aquisições de empresas nacionais. Em tais situações, o Governo faz jus à tributação imediata do ganho de capital do vendedor e autoriza, por outro lado, a amortização fiscal do ágio do comprador de forma apenas diferida, em pelo menos cinco anos. Assim, as operações da Requerente, longe de contrariarem o espírito da citada legislação, nele se ampararam, na medida em que o Governo Federal recebeu a tributação integral dos ganhos de capital dos Vendedores ainda no ano-calendário de 1999, ao passo que os efeitos da amortização de ágio pelo grupo Cimpor começaram somente anos depois, e de forma diferida no tempo, ao longo de dez anos;

(xvi) foi comprovado também que a Luso-Brasieira era sociedade holding na estrutura e não necessitava possuir empregados, operações ou receitas próprias para ser considerada uma "empresa" na acepção jurídica da palavra, tal como pretende fazer crer a D. Fiscalização. Não cabe, portanto, a D. Fiscalização pretender descaracterizar as operações da Requerente relativas à Luso- Brasileira com base em alegações dessa natureza;

(xvii) muito ao contrário, a par do Caso Santander já citado, o presente caso assemelha-se também ao Caso Tele Norte, objeto do Acórdão de nº 1301-000.711 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Ambos os casos foram julgados por unanimidade em favor dos contribuintes e consignaram que o fato de o contribuinte utilizar-se de sociedade-veículo não compromete a validade de suas operações quando essa utilização não tenha resultado em aumento do valor do ágio a que o contribuinte teria direito;

(xviii) a Requerente demonstrou, por fim, que o caso em questão não é hipótese de planejamento tributário, mas, antes, encaixa-se no que a doutrina de MARCO AURELIO GRECO chama de "opção fiscal", estabelecida pela lei;

(xix) foi também demonstrado que, mesmo que as operações da Requerente não estivessem revestidas de um efetivo propósito negocial, o que se admite somente para argumentar, não poderia a D. Fiscalização pretender desconsiderar tais operações com base apenas nessa justificativa;

(xx) conclui-se, assim, que foram corretos todos os procedimentos adotados pela Requerente em relação à apuração e o tratamento contábil e fiscal do ágio nos anos-calendário ora examinados, sendo totalmente improcedentes as alegações

da D. Fiscalização feitas nesta autuação;

(xxi) a multa agravada também não pode ser aplicada, conforme amplamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência atuais, inclusive no Caso Santander e Caso Tele Norte, acima citados, uma vez que não houve qualquer tipo de dolo por parte da Requerente e todos os seus atos foram devidamente registrados e publicados conforme a legislação em vigor. Ainda que assim não fosse, o que se admite para argumentar, o valor exigido a título de multa neste caso é exageradamente elevado, ultrapassando todos os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser imediatamente reduzida; e

(xxii) a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

301. Pelo exposto, a Requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Auto de Infração, bem como o

grave equívoco cometido pela D. Fiscalização ao interpretar os fatos e o direito aplicáveis a este caso.

302. A luz de tudo o quanto acima exposto, a Requerente pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação e o imediato cancelamento da totalidade do Auto de Infração em tela, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

303. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do

Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal, tendo em vista a complexidade do processo de obtenção de documentação relativamente a anos-calendário desde 1999, quando ocorreu a primeira aquisição das sociedades Goiás, Atol e Cimepar, ora examinada.

No extrato do processo de fls. 4838/4849, consta notícia de formalização de representação fiscal para fins penais no processo administrativo nº 16561.720073/2011-67.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo, RECORRENDO DE OFÍCIO DA PARTE CANCELADA:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 Nulidade. Erro de Enquadramento Legal.

Os dispositivos legais que fundamentaram as autuações, apesar de não terem sido mencionados nos lançamentos, o foram no termo de verificação fiscal, parte integrante da peça acusatória. Ademais, a extensão e a pertinente argumentação da impugnação apresentada a contraditar, especificamente e com profundidade, cada uma das imputações formalizadas na acusação fiscal, não permitem o reconhecimento do prejuízo à defesa, necessário à decretação de nulidade dos lançamentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Decadência. Ocorrência do Fato Gerador.

A contagem do prazo decadencial, para a constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, somente pode ter início com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A contabilização do ágio, na operação de integralização de aumento de capital, enseja mero lançamento contábil de natureza patrimonial, sem repercussão imediata na determinação do lucro líquido, do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Diante da não ocorrência de fato gerador, não há possibilidade jurídica de lançamento de ofício e, conseqüentemente, de início da contagem do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Ágio na Aquisição de Investimentos. Amortização Fiscal.

Nos termos da legislação de regência, para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão,

quatro premissas revelam-se essenciais: (i) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (ii) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (iii) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (iv) a extinção do investimento, por confusão patrimonial, mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.

Falta de Demonstração do Fundamento Econômico do Ágio.

Procedente a glosa da amortização do ágio quando não há demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pela investidora estrangeira, na aquisição de investimentos no Brasil. As operações societárias subsequentes, inclusive a subscrição e aumento de capital da empresa-veículo foram desencadeadas para fazer com que a amortização daquele ágio, pudesse ser deduzida, em empresas sediadas no Brasil, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo que a demonstração deve ser relacionada à operação original de aquisição das ações.

Os laudos acostados aos autos, elaborados quase cinco anos após a operação da aquisição dos investimentos, para fundamentar o registro contábil do ágio na subscrição e integralização de aumento de capital na empresa-veículo, não são contemporâneos e não fazem referência à operação original de aquisição das ações, quando o ágio foi efetivamente pago.

Glosa de Compensações de Prejuízos Fiscais. Matéria Tributável Decorrente.

Mantém-se a glosa de compensação de prejuízos fiscais, nos períodos subsequentes, desconstituídos por conta do lançamento ex-officio incidente sobre a amortização fiscal do ágio, reputada indedutível, nos períodos anteriores.

Da Multa Qualificada. Descaracterização.

Cancela-se a qualificação da multa de ofício, nos termos dos fundamentos adotados no voto da relatora, e da declaração de voto que acompanhou a decisão por motivação diversa.

Juros de Mora. Incidência sobre a Multa de Ofício.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Juros de Mora. Variação Selic.

SÚMULA Nº 3 do CARF: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração dele decorrente.

No caso, a DRJ desqualificou a multa de 150% para 75%.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação na parte mantida, nos seguintes termos:

- erro de enquadramento legal do lançamento;
- decadência em relação ao registro contábil do ágio;
- reafirma que as operações realizadas tiveram propósito comercial; não havendo que se falar em "internalização" de ágio;
- não haveria também vedação legal à "internalização";
- o fundamento econômico do ágio foi demonstrado de forma válida. A amortização e dedução do ágio obedeceram a todos os requisitos legais; não havendo que se falar na utilização de empresa veículo;
- não é possível a aplicação da teoria do "propósito comercial";
- propugna pela indevida qualificação da multa de ofício e indevida incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.
- Acrescenta por fim, que a decisão recorrida deve ser anulada por ter sido prolatada por apenas três julgadores, violando assim a Portaria MF nº 341/2011, a qual determinaria que as DRJ's deverão contar com no mínimo cinco julgadores.

Contrarrazões da PFN às fls. 5.230/5.278.

Em função do cancelamento de parte da autuação (desqualificação da multa de ofício) em valor superior ao limite de alçada estabelecido, a DRJ submeteu a sua decisão à revisão do CARF por meio de recurso de ofício.

Às fls. 5.228, consta despacho da DRF dando conta da intempestividade do recurso voluntário, "considerando a ciência formal do acórdão DRJ, por meio eletrônico, em 11/06/2013."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator
Os recursos (voluntário e de ofício) preenchem os requisitos de admissibilidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Juízo de Admissibilidade

Consta despacho da DRF dando conta da intempestividade do recurso voluntário, considerando a ciência formal do acórdão DRJ, por meio eletrônico, em 11/06/2013, nos seguintes termos:

TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO

Foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos relacionados abaixo, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal.

Data da disponibilização na Caixa Postal: 27/05/2013 Data da ciência por decurso de prazo: 11/06/2013.

Intimação de Resultado de Julgamento Acórdão de Impugnação

Documentos Diversos - Outros - Demonstrativo de débitos A Documentos Diversos - Outros - Demonstrativo de débitos B Darf

DATA DE EMISSÃO : 12/06/2013

(...)

De outra banda, consta despacho de intempestividade da DRF, nos seguintes termos:

Tendo em vista a interposição em 17/07/2013 de recurso voluntário INTEMPESTIVO, considerando a ciência formal do acórdão DRJ, por meio eletrônico, em 11/06/2013.

Proponho o encaminhamento ao **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** para julgamento da perempção apontada, nos termos do art. 35 do Decreto 70.235/72.

A Recorrente não contesta que a interposição do seu Recurso Voluntário se deu no dia 17/07/2013, conforme apontado acima pela DRF. Porém ela defende a tempestividade do mesmo se valendo do fato de que houve incorporação da CCB no dia 28/02/2013. Desta forma, a ciência da decisão não ocorreu em face da notificação eletrônica enviada a CCB no dia 27/05/2013, mas sim quando do efetivo conhecimento do teor da decisão pela INTERCEMENT (incorporador/recorrente) no dia 15/07/2013.

Inicialmente propus ao colegiado o não conhecimento do recurso voluntário em face da intempestividade formal. Porém, em meio aos debates que se travaram fui convencido pelo entendimento contrário prevalecente.

Dessa forma, passei a acompanhar o entendimento majoritário deste colegiado no sentido de que a notificação eletrônica encaminhada à CCB não seria válida, pois a mesma já estava extinta por ocasião do seu encaminhamento e que assim a notificação deveria ter sido enviada a INTERCEMENT de outra forma, uma vez que essa empresa não fez opção pelo Domicílio Eletrônico Tributário.

Pelo exposto, conheço do Recurso voluntário, por tempestivo.

MÉRITO

Preliminar de nulidade - suposto erro de enquadramento legal

A Recorrente alega nulidade do feito em função de suposto erro no enquadramento legal.

A teor do art. 59 do Decreto 70235/72, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez.

Outrossim, apesar de os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, matriz-legal dos arts. 385 ou 386 do RIR/99, não terem sido expressamente mencionados no termo de descrição dos fatos e enquadramento legal dos *lançamentos* de IRPJ e CSLL (fls. 3676 e 3700), no *termo de verificação fiscal* de fls. 3723/3790, parte integrante da peça acusatória, foram mencionados e transcritos na fundamentação da glosa da amortização do ágio. Diante de tal quadro fático, completamente insubsistente a alegação da defesa.

Isso porque é sabido que quando a descrição do fato está correta, como é o caso em considerando que o TVF o complementou, o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para macular o auto de infração, porquanto não há o aventado prejuízo à defesa. Nesse sentido, é a farta jurisprudência do CARF, no sentido de que a nulidade somente deve ser reconhecida se provado o prejuízo para a defesa

Por todo o exposto, rejeito a preliminar.

DECADÊNCIA

Defende a Recorrente a decadência dos créditos tributários, constituídos em lançamentos, cientificados à contribuinte em 16/12/2011, relativos às glosas das despesas de amortização de ágio, incorridas de 2006 a 2010, porque o registro contábil do ágio foi efetuado, em 22/07/2004, e a cisão da Luso-Brasileira, que teria transformado o referido ágio em amortizável, para fins fiscais, se deu em 30/07/2004.

A esse respeito, não há que se falar de decadência do lançamento referente à glosa de ágio, justamente porque a contagem inicial do prazo decadencial toma como marco

inicial não o momento da formação do ágio como quer fazer crer a recorrente, mas o momento de sua dedutibilidade.

Isso porque o simples registro do ágio na contabilidade não implica em fato gerador de obrigação tributária ou em alteração, de qualquer ordem, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele período.

Incabível, portanto, avarar decaído o crédito tributário de IRPJ e CSLL, constituído nos lançamentos científicos ao sujeito passivo em 16/12/2011, relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009 e 31/12/2010.

Portanto, afastar a decadência.

Mérito

Antes de adentrar nesse ponto fundamental, passo a tecer algumas considerações preambulares que reputo pertinente quando estamos diante da validação de um planejamento tributário.

Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer que abuso de formas pode até ser o meio utilizado e que termina por descambar em um abuso de direito, simulação ou fraude à lei. Porém, a descrição dos fatos não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Como se verá mais adiante tais conceitos servem muito mais para a análise da qualificação da multa. O que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as conseqüências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico. E a meu juízo, foi o que o fiscal fez perfeitamente, no caso concreto.

Conforme relatado, o fiscal manteve a glosa da amortização do ágio, em síntese porque deduziu indevidamente despesas com amortização de ágio, amortizando no Brasil, de forma ilegal, um ágio que fora pago e gerado no exterior e sem fundamento econômico exigido por lei e transferido ao Brasil por meio de operações sem propósito negocial, através de empresa veículo.

A contribuinte defende-se, em primeiro lugar, alegando que não houve transferência de nenhum ágio pago no exterior, mas sim o registro de um ágio por uma empresa brasileira, e que cumpriu todos os requisitos legais a sua amortização e dedução. Afirma também que, caso se entenda que houve transferência de ágio, não haveria vedação legal a essa possibilidade, e que todas as operações tiveram propósito negocial

A DRJ, por sua vez, manteve os lançamentos fundamentando, entre outros fundamentos, visto de um ponto de vista geral, *a operação que deu causa ao pagamento do ágio* foi a aquisição da ATOL e da CIMEPAR pela NOROESTE, empresa sediada na Espanha, ocorrida em 13/08/1999, e todas as operações subseqüentes foram desencadeadas justamente para fazer com que a amortização *daquele mesmo ágio*, pudesse ser deduzida, em empresas sediadas no Brasil, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Concordo com a DRJ em todos os seus fundamentos, porém, o lançamento deve ser mantido, principalmente porque existe um ponto principal descrito no auto de infração que por si só dá azo a se manter os lançamentos.

A esse respeito, a ausência de propósito negocial pode ser uma condição que por si só possa invalidar o planejamento tributário, mas a simples presença dela não é uma condição suficiente para validá-lo, isso porque pode ocorrer outras situações que viciam o planejamento, como de fato foi o que ocorreu. Por outro torneio, mesmo que essa reestruturação visasse atingir algum interesse comercial e econômico específico, o que como bem se viu pela decisão DRJ e pela fundamentação do fiscal não foi o caso, ainda assim tal circunstância não serviria de justificativa contra outros vícios.

E o ponto crucial dessa mácula encontra-se no fato de que o pagamento foi realizado no exterior (mesmo que tenha se dado entre partes não relacionadas). Se por um lado o fato de ter havido efetivo pagamento conta como ponto favorável à Recorrente, aproximando-se da situação de transação entre partes independentes; existe uma outra circunstância determinante para macular a efetivo aproveitamento desse ágio. O ponto mais relevante aqui é que, se existir o ágio, **o mesmo foi percebido pela empresa no exterior, e não no Brasil (Noroeste)**, como foi efetivamente o caso.

Não há como fugir do fato de que nesse caso houve um desvirtuamento da figura do ágio, sendo este utilizado apenas como mero instrumento fictício, internalizado no Brasil, após passar 5 anos em empresas no exterior e sem base legal com o único fito de obtenção de benefício fiscal.

Nesse contexto, não há como se deduzir que, a partir das operações realizadas no exterior, possa existir um ágio no Brasil em decorrência de referida aquisição.

É que uma condição importante e, aqui já estamos no âmbito da dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99, decorre de haver um encontro no mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio pago por essa participação. Em face dessa "confusão patrimonial" entre o investimento e o ágio pago pela sua aquisição, somente nessa situação a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que ele teve quando da sua aquisição.

A Recorrente, por sua vez, para combater essa tese, entra em uma incoerência em seu discurso, na medida em que por um lado defende a existência do ágio (pagamento, tributação do correspondente ganho de capital, etc.) com base nas operações realizadas no exterior, e quanto ao cumprimento dos requisitos legais à dedutibilidade (aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, laudo, confusão patrimonial entre investidora e investida), ele recorre às operações realizadas no Brasil.

Procura fazer essa confusão, justamente porque percebe que se o foco ficar apenas no exterior eventual ágio registrado careceria necessariamente das formalidades legais exigidas pela legislação brasileira, conforme já colocado retro, mas que também se o foco ficar

apenas nas operações efetuadas no Brasil, o ágio registrado não decorreria de uma verdadeira aquisição de investimento.

A verdadeira forma então de se analisar o ágio aqui em debate é através de uma visão geral e completa como fez a DRJ, partindo da operação que efetivamente proporcionou a aquisição da ATOL e da CIMEPAR pelo Grupo CIMPOR, e identificando que esse ágio foi gerado no exterior, não cumprindo, portanto, os requisitos à dedutibilidade previstos na legislação brasileira.

A despeito da tentativa do grupo econômico de tentar transferir para o Brasil o ágio pago pela sociedade estrangeira, via a empresa veículo criada (Luso), a legislação nacional não autoriza que tal ágio seja aqui amortizado, nos termos do art. 386 do RIR/99, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da sociedade nacional, porque na aquisição não houve incidência das normas e condições de contabilização do ágio, prescritas no art. 385 do RIR/99.

Somente esse fundamento já daria ensejo por si só para que os lançamentos sejam mantidos. Mas, apenas para argumentar também me valho dos outros fundamentos lançados não pelo fiscal e pela DRJ para justificar essa glosa, nos seguintes termos:

- Como bem demonstrou a DRJ, as operações societárias subseqüentes foram todas desencadeadas para fazer com que a amortização daquele ágio, pudesse ser deduzida, em empresa sediada também no Brasil (Luso) que foi criada sem propósito comercial algum, apenas para permitir essa dedutibilidade.

- Apesar de o ágio na operação de aquisição dos investimentos ter sido efetivamente pago por empresa sediada no exterior (NOROESTE), em 1999, é ilegal a internalização do ágio, também porque não foi apresentado qualquer laudo de avaliação a demonstrar a rentabilidade futura dos investimentos como sendo o fundamento econômico do ágio pago; Mas, como já se disse, isso é também é consequência direta da premissa anterior, pois não se pode exigir a observância das condições impostas pela legislação brasileira no exterior

- Os documentos demonstram a inexistência de fundamento econômico, baseado na expectativa de rentabilidade futura, para a internalização do ágio. O único documento apresentado da operação foi um Contrato de Compra e Venda de Ações, celebrado em 08/09/1999 - fls. 949/994. Deveria ser comprovado que o sobrepreço foi pago em função de expectativa de rentabilidade futura dos investimentos, porque quaisquer outros fundamentos econômicos não teriam o mesmo tratamento.

- É sabido que o ágio calculado com base no 'custo original de aquisição' não é dedutível, mas tão somente o originado pela equivalência patrimonial. Pois bem, o ato societário (laudo de avaliação - Doc.70) que se refere ao aumento de capital da LUSO através da integralização das ações da ATOL e da CIMEPAR pela INVERSIONES, no dia 22/07/2004, e que permitiria a contabilização do ágio expressa literalmente que o fundamento para avaliação das ações é o do custo original, verbis:

'As ações representativas do capital social das Companhias acima descritas, objeto do presente Laudo, foram avaliadas pelo **custo original** de aquisição em Reais, de acordo com o preço de compra acertado no Contrato de Compra e Venda de Ações que data de 08 de setembro de 1999'. (grifei.)

- Tendo em vista que a SOCIEDADE LUSO-BRASILEIRA, a ATOL e a CIMEPAR são empresas do mesmo grupo econômico, a presente proposta de cisão justifica-se por integrar um projeto de reestruturação societária, que uma vez concretizado, permitirá a melhoria do fluxo financeiro das sociedades envolvidas '.

- Empresa veículo sem propósito comercial. A justificativa dada pela Recorrente sem desmorona a luz dos questionamentos feitos abaixo pela fiscalização:

a. Como se atingiria 'a melhoria do fluxo financeiro' da ATOL e da CIMEPAR se a Luso sequer teve movimentação financeira em sua efêmera existência e a reversão quase instantânea do controle das empresas?

b. A transferência do controle da ATOL e da CIMEPAR à Luso em 22/07/2004 já não era 'estratégica' no dia 30/07/2004?

c. Qual a razão societária, econômica, financeira, operacional de se fazer uma etapa intermediária que em seguida é desfeita?

d. Os acionistas são os mesmos e a condição das empresas não mudou de um dia para o outro

Portanto, comprovada está o abuso de direito na medida que pelas provas dos autos constatou-se que os valores atribuídos às integralizações nas sociedades de passagem foram artificialmente rebaixados, com o objetivo de maximizar o ágio dos investimentos, conforme comprovam os laudos de avaliação; bem assim também ficou caracterizada a existência do chamado "ágio de si mesmo" em operações intragrupo que também macula toda a operação.

Por todo o exposto, nego provimento a este item, mantendo a glosa de amortização dos ágios.

Lançamento Decorrente. CSLL

Na medida em que as exigências decorrentes têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração dele decorrente.

Legalidade dos Juros de Mora

Em relação aos juros de mora, determina a legislação que sobre os débitos pagos fora de prazo, independente de qualquer causa, incidirão eles a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Não cabe, portanto, a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-los, encontrando óbice, inclusive nas Súmula nº 4 do CARF, in verbis:

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

Portanto, mantenho os juros de mora.

Por todo o exposto, NEGO provimento ao recurso.

RECURSO DE OFÍCIO – DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150% PARA 75%

Conheço do Recurso de Ofício por atender os requisitos de admissibilidade.

A DRJ desqualificou a multa de ofício, nos seguintes termos:

De pronto, cumpre reconhecer que, apesar de se referir diversas vezes à divergência entre a vontade manifesta e a vontade real das pessoas jurídicas envolvidas nas operações, em nenhum momento a fiscalização imputou expressamente à contribuinte a prática de simulação. Para melhor análise dos fatos,

cumprir resgatar a definição de simulação do Código Civil - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

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.

(...)

Na doutrina, a simulação é definida como vício social que consiste num desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada para criar, aparentemente, um ato negocial que inexistente, ou para ocultar, sob determinada aparência, o negócio, enganando terceiro.

In casu, a multa qualificada foi aplicada porque, em síntese, (i) a forma manifesta de organização adotada pela empresa visou a dificultar o conhecimento do real motivo da reorganização societária; e (ii) houve omissão de dados, informações ou procedimentos que resultaram na diminuição ou retardamento dos tributos devidos. Entre as ações/omissões dolosas são referidas a internalização de ágio pago por empresa sediada no exterior, a reorganização societária sem propósito negocial, a criação de empresa-veículo, a falsa declaração de objeto social e a contratação de empresa de "fachada" para a elaboração do laudo.

Todavia, diante dos fundamentos fáticos e jurídicos apresentados pela defesa, conforme já explanado no tópico anterior sobre a ausência de propósito negocial ou extratributário, não houve como contraditar (i) que a operação de aquisição dos investimentos poderia ter se dado no país (por meio das controladas, CCB e CIMPOR BR), mas (ii) que somente se deu no exterior, para atender a condições contratuais impostas pelos alienantes e devido a obstáculos na legislação cambial, e (iii) que não havia como trazer para o Brasil o ágio pago no exterior sem a utilização de uma empresa "condutora". Ademais, a aquisição das participações societárias a partir do exterior também ocasionou problemas societários e cambiais, relativos ao registro dos investimentos no país e, conseqüentemente, às remessas de dividendos e de juros sobre o capital próprio às investidoras no exterior, saneados mediante as operações societárias já acima analisadas.

Afastada a hipótese de falta de propósito negocial (ou extratributário), perde força a caracterização de fraude fundada exclusivamente na criação/utilização de empresa-veículo, para o fim de aproveitamento fiscal de ágio, pois conforme bem anotado pelo Ilmo. Conselheiro Antônio José Praga de Souza, Relator do Acórdão nº 1402-00.802 de 21/10/2011 (Caso Santander), tanto era prática normal à época, que foi objeto de normatização pela CVM (Instrução CVM 349/2001). Por sua vez, o Ilmo. Conselheiro Valmir Sandri, no Acórdão nº 1301-000.711 de 19/10/2011 (Caso Tele Norte Leste) demonstrou que, no contexto do Programa Nacional de Desestatização - PND, por diversos motivos, inclusive fiscal, o uso de empresas-veículos foi autorizado e amplamente utilizado.

Ademais, nas operações entre partes não relacionadas, em que o ágio foi efetivamente pago, ainda que por empresa sediada no exterior, difícil se torna a caracterização da conduta dolosa da contribuinte, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte das autoridades fiscais da ocorrência do fato gerador.

A contraditar a acusação de ter a contribuinte dificultado o conhecimento do real motivo da reorganização societária, e de omissão de dados, informações ou procedimentos, tem-se que as operações societárias sob suspeita se encontravam regularmente formalizadas e registradas na JUCESP, serviram de suporte fático à escrituração contábil e fiscal, e os fatos relevantes para a determinação da incidência tributária (in casu, a amortização do ágio) foram também informados nas DIPJ, o que inclusive motivou a abertura de procedimento fiscal para verificação de a sua regularidade.

De outro lado, como inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte (transferência de ágio efetivamente pago por investidora no exterior na aquisição de investimentos no Brasil e, nesses casos, constituição e utilização de empresa-veículo para transferência do investimento e do ágio para o Brasil), não há que se falar em fraude à lei.

Os questionamentos da fiscalização acerca da validade do Laudo elaborado da PLAN REVIEW, com a finalidade de atender à disposição da legislação societária (artigo 8º da Lei das S.A.). se configuraram irrelevantes, tendo em conta que foi acatada a argumentação da defesa de que os Laudos de Avaliação da ATOL e CIMEPAR que teriam fundamentado o registro do ágio na LUSO, foram elaborados pela PLANCONSULT, em 29/06/2004, pelo Método do Fluxo de Caixa.

Afastada a incidência da multa qualificada (150%), deve remanescer apenas a cobrança da multa de ofício (75%).

Alinho-me também com o entendimento da DRJ no sentido de que o contribuinte não agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.

Na verdade, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.

Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.

No caso concreto, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.

Neste item, ainda em reforço a minha tese, alinho-me com o entendimento do julgador Jefferson, através de declaração de voto, proferida no processo nº 11516.721207/2012-70 cujos fundamentos para desqualificar a multa de ofício transcrevo-os abaixo:

Inicialmente, de se destacar que a divergência com o voto apresentado pelo Relator, e que motivou a elaboração da presente Declaração de Voto, refere-se apenas à qualificação da multa de ofício decorrente das glosas de despesas de amortização de ágio.

Como visto, o Relator considerou cabível a qualificação da multa no presente caso, externando o seguinte entendimento:

Já mostramos que a Interessada agiu conscientemente do objetivo que queria alcançar, que coordenou, previamente, todos os passos necessários no sentido de atingir o que almejava: de se encaixar dentro da situação posta no art.386 do RIR/99 e com isto se beneficiar da dedutibilidade fiscal, ali permitida, da amortização do ágio. Vimos que este procedimento burlava as regras fiscais e, absolutamente, não se pode concordar com a tese da Interessada que teria agido dentro das normas legais e de atos normativos, de modo que não lhe poderia ser atribuída esta penalidade qualificada. Encontra-se comprovadamente nos autos que a Interessada criou situações entre as suas empresas, por meio de trocas de participações societárias, no sentido de adquirir a roupagem legal necessária que lhe permitisse utilizar-se do benefício fiscal do artigo 386 do RIR/99. Foi tudo forjado, tudo planejado para se conseguir a redução artificial do lucro tributável, por meio da introdução de despesas inexistentes. E o que basta.

Com a devida vênia, e em razão de todo o contexto jurisprudencial no qual todos os atos foram praticados, ousou discordar desse entendimento, pelas razões a seguir apresentadas.

Para avaliar a pertinência da aplicação da multa qualificada, deve-se, analisar a norma a que ela se vincula e decidir se a conduta da impugnante coincide com os pressupostos condicionantes da sanção. O agravamento (qualificação) da multa encontra-se prevista no art. 44 da Lei nº 11.488/2007, a seguir reproduzido (destacou-se):

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

De plano se depreende que o dispositivo legal não é norma autônoma, na medida em que apenas estabelece parâmetros quantificadores da multa a ser aplicada "no caso de lançamento de ofício". Em especial, o parágrafo 1º - que define os pressupostos sob os quais a multa aplicada deve ir de 75% a 150% - é comando que tão-somente dosa ou calibra a sanção. Trata-se, pois, de regra a ser observada após configurada a conduta contrária à norma que ensejou a aplicação da multa. Na medida em que a ilicitude da conduta da impugnante -que ensejou o lançamento de ofício em auto de infração - reveste-se da condição de pressuposto para a aplicação

da multa, ela (a ilicitude da conduta) não deve ser levada em conta na calibragem da sanção. A qualificação da multa deve ser considerada sobre os aspectos de dolo/culpabilidade inerentes à conduta (aspectos subjetivos) já anteriormente considerada ilícita ao invés de focar aspectos de legalidade/ilegalidade daquela conduta.

Verifica-se, pela leitura do texto legal, que é exatamente a presença de dolo o fator comum na descrição das hipóteses em que aplica-se o percentual de 150%, conforme se vê na transcrição dos dispositivos legais referenciados no § 1º do artigo 44 da Lei nº 11.488/2007 (destacou-se):

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para a qualificação da multa, é necessário e suficiente que se certifique a presença isolada de um dos três institutos citados (sonegação, fraude ou conluio).

À luz dos elementos trazidos aos atos, não parece caber dúvida de que a contribuinte praticou uma ação que repercutiu diretamente em características do fato gerador, no sentido de diminuir o quantum a ser recolhido a título de tributo. Exige-se, porém, - à força da redação do citado artigo - que, adicionalmente, tal ação tenha sido, além de ilícita, dolosa. Assim, é na existência do elemento subjetivo "dolo" na ação da contribuinte que se resume a questão da qualificação da multa.

Na medida em que a legislação não dá contornos precisos e incontroversos à figura do dolo, pelo menos dois entendimentos são possíveis,

■ A presença de dolo na conduta estaria plenamente caracterizada pela vontade de se obter um resultado, abstraindo-se da consciência de que tal conduta constitui um ilícito.

■ A presença de dolo na conduta dependeria, além da vontade de se obter um resultado, a consciência da ilicitude dessa conduta.

O primeiro entendimento assume identidade entre os conceitos de dolo e de vontade. Deste ponto de vista, seria razoável impor a multa qualificada pois há elementos no processo suficientes para configurar uma conduta determinada pela vontade de se buscar a economia tributária. Como não restaria dúvidas de que o contribuinte quis obter a redução no pagamento do tributo (quis o resultado), estaria configurado, a partir desta perspectiva, o elemento pessoal (dolo) necessário à qualificação.

Porém, tal interpretação não se me apresenta como aquela que melhor se harmoniza com o sistema normativo tributário, pelas razões que a seguir são expostas.

Na medida em se trata de recrudescimento na aplicação de uma sanção, surge a necessidade de se buscar, nesta conduta que se avalia, elemento subjetivo diferenciado que justifique tal "sobre-apenamento". A multa de ofício prevista é de

75%, sendo elevada a 150% caso se, constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. Portanto, é razoável supor que a qualificação da multa revista-se da natureza de excepcionalidade. Ora, se da interpretação de tais hipóteses agravantes resulta uma situação reconhecidamente recorrente, ou seja, presente na maioria das situações em que se aplica a sanção, então a qualificação da multa perde a natureza de excepcionalidade, convertendo-se em regra. Ao se identificar o dolo previsto na legislação fiscal com a mera vontade de se obter o resultado, ocorre exatamente essa ampliação, a qual inverte o entendimento quanto ao caráter excepcional da multa qualificada - metamorfoseando-a em regra.

Para que se evite tal inversão, exige-se uma interpretação mais restritiva de conduta dolosa, que pode ser obtida ao adicionar-lhe - ademais da vontade de se obter o resultado - uma necessária consciência da ilicitude. Sob esse conceito mais restrito, exigem-se elementos que comprovem não apenas que a ação do contribuinte estivesse direcionada à obtenção de um resultado específico (redução no pagamento de tributos), mas que, ademais, estivesse presente a consciência do caráter ilícito da(s) ação(ões) empreendidas para obtê-lo.

Assim, tendo por pressuposto que a conduta dolosa é devidamente caracterizada por esse dois elementos (vontade de se obter o resultado e consciência da ilicitude da conduta), constata-se que, no caso em tela, a consciência quanto à subsunção ao tipo legal não foi caracterizada pela autoridade lançadora. O contribuinte, por seu turno, insiste na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina.

Inegável que o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a ela. A existência da controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, evidência suficiente para sustentar a existência interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preenchem a "moldura legal" fixada pela norma. Os limites definidos pela lei comportam espaço para interpretações divergentes. O entendimento da autoridade tributária da ilicitude da operação (ou, mais precisamente, do aproveitamento fiscal do ágio gerado em tais operações) é passível de contestação -embora dele eu não discordo.

Da leitura da peça impugnatória apresentada pelo contribuinte, não se pode refutar a hipótese de que toda a operação de reorganização tenha sido concebida e executada sob a convicção de sua inteira legalidade. Por mais exótica e desprovida de sentido econômico (além da óbvia economia tributária, é claro) que toda a operação possa aparentar, não há uma clareza normativa inegável que a proíba. Tanto é assim, que a autoridade fiscal - de forma precisa e correta, destaque-se - teve que se socorrer da doutrina contábil e de notas explicativas de órgãos estranhos à administração tributária (no caso, a CVM) para fundamentar sua interpretação, da qual aqui não se diverge.

Por seu turno - e consistentemente com sua interpretação do conceito de dolo - a autoridade fiscal não se esmerou em buscar indícios de que, além do elemento volitivo, também estaria presente a consciência da ilicitude. Em síntese, no entender desse julgador, não se caracterizou de forma concludente uma conduta dolosa, necessária à aplicação da multa qualificada. Não é excessivo repetir: não se trata de afastar a punibilidade decorrente da ilicitude - com a qual se concorda - o que se afasta é o agravamento da sanção.

Por todo o considerado, entendo que para o caso presente cabe a imposição da multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 11.488/2007, sem a qualificação prevista em seu parágrafo 1º.

Processo nº 16561.720072/2011-12
Acórdão n.º **1401-001.647**

S1-C4T1
Fl. 566

Portanto, **NEGO PROVIMENTO** ao RECURSO DE OFÍCIO, mantendo a desqualificação da multa de 150% para 75%.

Por todo o exposto, Negar provimento ao Recurso de Ofício, e quanto ao Recurso voluntário, REJEITAR a preliminar de nulidade, afastar a decadência e , no mérito, **NEGAR** provimento.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto