



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

Processo nº 18470.731968/2012-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.125 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - EMPRESA VEÍCULO
Recorrente PIMACO AUTOADESIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRIBUINTE QUE ALEGA NÃO ENTENDER A MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Afasta-se a alegação de nulidade quando os motivos do lançamento estão claramente expostos no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LUCRO REAL. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. DATA DO FATO GERADOR.

Quando o contribuinte sujeito à apuração pelo lucro real opta pelo pagamento por estimativa, o fato gerador do IRPJ ocorre no último dia do ano-calendário.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DESVIO DE FINALIDADE.

A falta de propósito comercial demonstra o desvio de finalidade, e este, o abuso do direito de auto-organização, que é ato ilícito, logo torna indedutível a despesa com amortização do ágio.

IRPJ/CSLL. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ETAPA DE REESTRUTURAÇÃO INTERMEDIÁRIA. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A

operação mediante incorporação intermediária, intragrupo, com o propósito eminentemente fiscal, deve ser desconsiderada para fins tributários.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LUCRO REAL. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. DATA DO FATO GERADOR.

Quando o contribuinte sujeito à apuração pelo lucro real opta pelo pagamento por estimativa, o fato gerador da CSLL ocorre no último dia do ano-calendário.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DESVIO DE FINALIDADE.

A falta de propósito comercial demonstra o desvio de finalidade, e este, o abuso do direito de auto-organização, que é ato ilícito, logo torna indedutível a despesa com amortização do ágio.

IRPJ/CSLL. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ETAPA DE REESTRUTURAÇÃO INTERMEDIÁRIA. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação mediante incorporação intermediária, intragrupo, com o propósito eminentemente fiscal, deve ser desconsiderada para fins tributários.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Processo nº 18470.731968/2012-52
Acórdão n.º **1402-002.125**

S1-C4T2
Fl. 1.324

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

CÓPIA

Relatório

PIMACO AUTOADESIVOS LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-55.144 lavrado pela 9ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/DRF/RJ1 que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O litígio diz respeito a autos de infração de IRPJ e CSLL relativos a duas infrações: amortização indevida de ágio e falta de recolhimento de estimativas.

Em relação à amortização de ágio, pode-se assim resumir o litígio:

- a empresa BFL Participações e Empreendimentos foi criada em 11/07/2006 e baixada 30/04/2007, por ocasião da incorporação pela RECORRENTE, até então sua controlada. Segundo a DIPJ/2007 da BFL o seu quadro societário era formado pela BIC Amazônia S.A. [99,99% do capital] e BIC Brasil S.A. [0,01% do capital], denominada no Termo de Verificação Fiscal por Grupo BIC;

- pouco mais de um mês após a instituição de BFL (23/05/2006), seus sócios (Grupo BIC) realizaram uma assembleia geral extraordinária e homologaram o aumento de seu capital para R\$ 100.000.000,00;

- 13 dias depois (05/09/2006), BFL adquiriu a totalidade das ações de PIMACO pelo valor de R\$ 96.000.000,00, aí computados ágio de R\$ 79.834.147,77;

- decorridos 6 meses (15/03/2007) PIMACO (ora RECORRENTE), incorporou sua controladora (BFL) tendo como justificativas - , segundo o Protocolo e Justificação de Incorporação do Acervo Líquido de BFL -, os seguintes pontos: i) maior capacidade financeira e patrimonial à incorporadora; ii) racionalização e simplificação de sua estrutura societária; iii) união de recursos empresariais e patrimônios envolvidos; iv) racionalização e simplificação da gestão;

- segundo o Termo de Verificação, BFL e PIMACO pertenceriam aos mesmos sócios na ocasião da incorporação;

- a partir de então (abril/2007), a RECORRENTE passou a amortizar o ágio;

- no entender da autoridade fiscal autuante, BFL não preencheria os requisitos para ser considerada uma empresa, tendo sido utilizada tão somente como empresa veículo a fim de viabilizar, de forma artificial, as condições impostas pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 para que o ágio pago na aquisição da RECORRENTE pudesse ser amortizado;

Em razão da amortização de ágio, teriam sido recolhidas a menor estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a cominação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Cientificada do lançamento, a RECORRENTE apresentou impugnação, que, em resumo assim atacou a exigência:

- o lançamento seria nulo por se basear em conclusões nitidamente pessoais na suposição e e presunção de ocorrência de um ato ilícito; embora a autoridade lançadora tivesse afirmado em seu Termo de Verificação Fiscal que cada etapa que compôs a operação de incorporação de BFL pela RECORRENTE teriam observado a legislação societária que rege a matéria, concluiu que BFL teria sido utilizada somente como empresa veículo para viabilizar o aproveitamento de ágio, o que caracterizaria abuso de Direito, instituto que não legitimaria constituição do crédito tributário; além disso, não haveria descrição da clara e precisa da conduta infracional e da base legal infringida, sendo o lançamento nulo por falta de motivação e violação ao princípio da estrita legalidade tributária;

- alega ainda que o lançamento seria decadente e o crédito tributário correspondente deveria ser extinto (nos termos do artigo 150, § 4º, e artigo 156, V, do CTN), uma vez que a incorporação ocorreu em 31/03/2007 e o lançamento formalizado somente em 12/11/2012, após transcorrido o prazo decadencial de 5 anos;

- no mérito, argumenta que o ágio gerado na aquisição de participação societária foi devidamente pago e encontrou justificativa na expectativa de rentabilidade futura de PIMACO;

- posteriormente, alega que a RECORRENTE incorporou BFL com fundamento em razões estratégicas e econômicas (“(i) conferir maior capacidade financeira e patrimonial à incorporadora; (ii) racionalização e simplificação de sua estrutura societária e, conseqüentemente, consolidação e redução de gastos e despesas operacionais combinadas; (iii) união de recursos empresariais e patrimônios envolvidos, permitindo uma melhor utilização de recursos operacionais e beneficiando as atividades sociais desempenhadas; e (iv) simplificação da gestão para viabilizar a expansão dos negócios sociais combinados”);

- em relação aos aspectos formais da operação, a própria Fiscalização teria reconhecido expressamente que todos os procedimentos foram realizados em cumprimento aos exatos termos da legislação societária;

- desse modo, tendo a RECORRENTE absorvido patrimônio de BFL por meio de incorporação, faria jus à amortização do ágio anteriormente contabilizado nos livros da BFL, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. Cita jurisprudência do CARF que corroboraria seus argumentos;

- a respeito da acusação de que BFL seria mera “empresa veículo”, argumenta que se tratava de uma sociedade anônima, e por expressa disposição legal (art. 982 do Código Civil), independentemente de seu objeto, teria que ser considerada como uma sociedade empresária;

- questiona ainda a cumulação entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, citando jurisprudência do CARF que fulmina tal pretensão por parte do Fisco.

Analisando a impugnação apresentada, a 9ª Turma da DRJ/RJ1 julgou-a improcedente.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 24 junho de 2013, apresentando em 19 de julho de 2013 (fl. 1240 e fl. 1308) o recurso voluntário de fls. 1241-1307.

A RECORRENTE reforça os argumentos apresentados em sua impugnação, reafirmando sua tese de nulidade do lançamento e de decadência, e, no mérito, aduzindo, em síntese, que o ágio em questão foi pago, realizado entre partes independentes e baseado em laudo idôneo, citando jurisprudência que socorreria sua tese a respeito da possibilidade de amortização de tal ágio após a extinção do investimento em razão de incorporação reversa. A utilização de empresa veículo, ainda que assim fosse, não alteraria em nada o panorama, pois não houve criação de novo ágio. A respeito da multa isolada, reforça seus argumentos de impugnação quanto à impossibilidade de ser lançada juntamente com a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Conforme relatado, o contribuinte foi cientificado da decisão em 24 junho de 2013, uma segunda-feira, iniciando-se a contagem do prazo de 30 dias para interposição de seu recurso no dia seguinte (25 de junho de 2013). Desse modo, o termo final para sua apresentação era o dia 24 de julho de 2013.

Logo, tendo sido o recurso voluntário interposto em 19 de julho de 2013, o mesmo mostra-se tempestivo. Em consequência, considerando que foram preenchidos os demais pressupostos legais, dele tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

A infração referente à amortização de ágio, segundo o autuante, realizou-se mediante abuso de direito, encontrando-se devidamente descrita a conduta da RECORRENTE e os fatos que ensejaram a autuação.

De igual modo, o lançamento das multas isoladas é exatamente idêntico aos inúmeros casos rotineiramente analisados nesta Corte Administrativa, estando perfeitamente caracterizada a infração que foi imputada ao contribuinte.

No que diz respeito às conclusões da autoridade fiscal autuante quanto à regularidade dos atos perpetrados pelo contribuinte em face da legislação societária, perfeitas as considerações da decisão de primeira instância, que ora reproduzo: *“O fato de o autuante reconhecer que a legislação societária foi observada, não infirma o lançamento porque este baseou-se em infrações à legislação tributária e na teoria do abuso do direito. Embora haja decisão do CARF, citada pelo Interessado, no sentido de não aceitar a aplicação de tal teoria ao campo do Direito Tributário, não vemos razão alguma para estabelecer esse tratamento diferenciado, já que o exercício dos direitos, sejam eles quais forem, sujeita-se a limites, logo em qualquer área pode haver abuso e, conseqüentemente, ato ilícito”*.

Isso posto, na ausência de qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa por parte da RECORRENTE, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento.

4 PREJUDICIAL DE MÉRITO – ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

O contribuinte foi tributado no ano-calendário de 2007 com base no lucro real anual. O fato gerador, portanto, ocorreu somente em 31/12/2007.

Mesmo que se aplicando o art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial, o lançamento poderia ter sido realizado até dia 31/12/2012.

Tendo o lançamento sido cientificado ao contribuinte em 12/12/2012, não há que se falar em decadência.

Nesse cenário, voto por rejeitar a arguição de decadência cuja tese implicaria contagem do prazo decadencial a partir da data de incorporação, e não de sua efetiva amortização.

4 MÉRITO

4.1 DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

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

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

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

Amortização do Ágio ou Deságio

Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). [grifo nosso]

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I-valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II-ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III-provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. [grifos nossos]

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

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que o investimento realizado (aquisição das ações da RECORRENTE), e adquirido com ágio, comporia o ativo da então adquirente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações, em seu próprio nome, por parte da RECORRENTE.

Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding, ou qualquer outra empresa operacional do grupo BIC, não haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela RECORRENTE a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, que talvez nunca seja alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresa veículo, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da RECORRENTE, o início da amortização dos valores de ágio.

Com efeito, mostra-se falacioso o argumento de que o ágio seria amortizado de qualquer modo, pois, conforme já repisado, os investimentos mantiveram-se no Grupo BIC, e, as operações a que diziam respeito o investimento, permaneceram segregadas na RECORRENTE, o que inviabilizaria por completo qualquer forma de amortização do ágio para o resultado fiscal.

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

Contudo, o alcance do disposto no art. 386 do RIR/99, cuja base legal são os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não possui o alcance que a RECORRENTE entende possuir.

Não há, por assim dizer, um direito natural à amortização do ágio, uma vez que a regra geral é que o ágio componha o custo de aquisição do investimento.

Também não há que se falar que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 estabeleceram um benefício fiscal (à época, visando às operações de privatização), uma vez que, na realidade, tais dispositivos legais foram editados com viés antielisivo, uma vez que, na legislação então vigente, com a extinção do investimento, bastaria à pessoa jurídica avaliar o acervo líquido recebido a preços de mercado, e toda a diferença entre este acervo e o valor contabilmente registrado, relativo à participação societária extinta, era imediatamente deduzido como perda, para fins fiscais, qualquer que fosse o fundamento daquele ágio (art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Após a Lei nº 9.532/97, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado em rentabilidade futura não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma “parcelada” em, no mínimo, cinco anos; o ágio fundamentado na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma também “parcelada”, acompanhando a depreciação, amortização, ou exaustão normal do bem; e o ágio baseado em outros fundamentos econômicos não apenas não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, como ainda sequer pode ser amortizado ao longo do tempo.

A nova lei, portanto, possui caráter manifestamente antielisivo. Não somente pelo seu próprio conteúdo normativo, já que a partir de sua edição foram sensivelmente restringidas as possibilidades de dedução do ágio, conforme acima exposto, como também pela própria manifestação do legislador, contida na exposição de motivos ao art. 8º da MP 1.602/97, posteriormente convertido no art. 7º da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.”

Este ponto merece ser melhor explicitado, visto que há muitos juristas e doutrinadores — quiçá a maioria, até — que tratam os referidos artigos 7º e 8º como um incentivo fiscal às privatizações. Contudo, o entendimento aqui exposto não é isolado, e, neste sentido, transcrevo excerto de manifestação de Luís Eduardo Schoueri em recente livro¹ a respeito do tema:

Muitos acreditam que a referida lei constituiu incentivo fiscal às privatizações. Neste sentido é o entendimento de Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Freitas,

quando estes assinalam que o tratamento fiscal conferido ao ágio pela Lei no 9.532/1997 'foi estabelecido no contexto de incentivo às privatizações, em que o Estado brasileiro tinha interesse em oferecer condições vantajosas aos adquirentes e, com isso, conseguir melhores preços'.

O mesmo raciocínio pode ser visto em Marcel e Michel Gulin Melhem, segundo os quais uma (e talvez a principal) das razões para a criação das normas sobre dedutibilidade do ágio na incorporação teria sido o incentivo ao "então chamado Programa Nacional de Desestatização, tornando as empresas estatais mais atraentes aos investidores privados, uma vez que o ágio eventualmente pago nos leilões de privatização poderia ser deduzido fiscalmente". É, ainda, o mesmo entendimento de João Dácio Rolim e de Frederico de Almeida Fonseca, para quem um dos motivos para o tratamento dado ao ágio pela Lei no 9.532/1997 "foi o de fomentar o chamado 'Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal'".

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória no 1.602/1997 deixou hialino esse intuito de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que os justificassem.

Segundo as palavras utilizadas à época pelo Poder Executivo para justificar a introdução de disciplina diferenciada para o ágio conforme sua fundamentação, houve a necessidade de se coibir planejamentos tributários consistentes na aquisição com ágio de empresas deficitárias e posterior incorporação que fizesse com que o ágio fosse deduzido na empresa lucrativa.

Como antigamente não havia qualquer coerência e consistência para a dedução do ágio, a falta de regulamentação específica estava sendo utilizada para distorcer a lógica do sistema, o que gerou motivação suficiente para que o legislador barrasse esses artifícios prejudiciais à completude do ordenamento jurídico."

Ainda que possa não ser o entendimento dominante, também no CARF se encontram manifestações no mesmo sentido do quanto exposto no presente voto. Peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no acórdão nº 101-95.786, de 18 de outubro de 2006, à época acompanhado por unanimidade pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Antigamente, o Decreto 1.598/77, em seu artigo 34, atual artigo 430 do RIR/99 [...]

Não havia prazo mínimo para esta operação de registro da perda, certo que alguns contribuintes, fortes na avaliação apenas de bens tangíveis e ignorando a valorização de intangíveis, registravam perdas quase pela totalidade do ágio pago na aquisição. E isso em operações muitas das vezes instantâneas.

[...]

A motivação para a nova regra teve caráter antielisivo, conforme a exposição de motivos ao artigo 8º da MP 1.602/97, convertido no artigo 7º da Lei 9.532/97, verbis:

[...]

A única conclusão possível, portanto, é que a nova regulamentação, além de tomar despidiende qualquer avaliação de acervo líquido quando existente ágio ou deságio, criou prazo mínimo para a amortização, no caso 5 anos, como forma de evitar o ganho fiscal imediato que anteriormente se obtinha, pelo reconhecimento a um só tempo da diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido.

No entanto, não há na norma qualquer permissão para que tal efeito represente um ajuste ao lucro líquido, mediante exclusão no LALUR. O fato é contábil, representativo do controle na escrituração da amortização do ágio após a incorporação. Como bem observou a decisão recorrida, apenas se a amortização ultimar-se em período anterior a cinco anos, haverá necessidade de ajustes por adição e exclusão, para respeito ao prazo mínimo definido na norma.

Portanto, longe de veicular o benefício fiscal de amortização do ágio, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 vieram impor limites a tal dedução.

Em relação ao desenho da operação realizada pela RECORRENTE, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

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

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco²:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios

consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

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

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.³

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.* ⁴ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência. ⁵

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

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. ⁶ (grifo nosso)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**” ⁷. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais. ⁸

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

⁵ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

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

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

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

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropele a legalidade e a tipicidade. [...]

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula **os objetivos do Estado brasileiro** – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade**.⁹ (grifo nosso)*

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

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

Da análise do Termo de Verificação Fiscal, da decisão recorrida e do recurso voluntário apresentado, são incontroversos:

- A respeito de BFL:
 - o teve vida efêmera (de 11/07/2006 a 30/04/2007);
 - o a única operação realizada foi a aquisição de PIMACO (RECORRENTE), tendo sido, ao final, por esta incorporada;
 - o era 100% controlada por empresas do Grupo BIC;
 - o foi capitalizada em R\$ 100.000.000,00 (aumento de capital) 13 dias antes da aquisição de PIMACO por R\$ 96.000.000,00.

Sem dúvida, esses são os fatos, frise-se, incontroversos. A discussão posta gira em torno dos motivos e finalidades da criação de BFL. A Fiscalização é incisiva ao afirmar que o único propósito de BFL foi possibilitar que o ágio gerado na aquisição de PIMACO pudesse ser amortizado: BFL teria sido criada por seus sócios para adquirir PIMACO e ser por essa incorporada para que, mantendo as operações de PIMACO intactas e isoladas das demais empresas do grupo, o ágio pudesse reduzir o seu próprio resultado tributável, e, por conseguinte, reduzir o montante de IRPJ e CSLL devido. Já a RECORRENTE rebate os argumentos da Fiscalização, afirmando e reafirmando que BFL era, de fato, uma sociedade empresária, uma vez tratar-se de uma sociedade anônima.

Pois bem. Cabe, agora, analisar quem se desincumbiu do ônus da prova. Conforme já salientado, entendo que o trabalho do Fisco não merece reparos.

Em primeiro lugar, faz-se necessário discorrer sobre a força probatória dos indícios. Sabe-se que os indícios e presunções constituem prova. Já no art. 136 do antigo Código Civil previa-se que os indícios são substratos fáticos que formam a presunção.

Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4) ensina:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexa causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Já Moacyr Amaral Santos (Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º volume, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1977, p. 436/437), assim leciona:

[...] prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo.

A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção [...]

Um dos maiores especialistas sobre provas no Direito Processual Civil brasileiro – Darci Guimarães Ribeiro – assim se manifesta sobre os indícios:

Nas presumptiones hominis, também conhecidas por simples, comuns ou de homem, e que, para os criminalistas, chamam-se indícios e, para os ingleses, denominam-se circunstâncias, o raciocínio dedutivo é feito pelo homem. Aqui, o legislador não quis legalmente presumir o fato desconhecido, deixando, em especial, ao juiz fazer o raciocínio necessário, a fim de chegar à descoberta do fato desconhecido, utilizando a experiência comum ou técnica, a fim de obter o convencimento necessário. [...] Enquanto as presunções legais servem para dar segurança a certas situações de ordem social, política, familiar e patrimonial, as presunções feitas pelo homem-juiz cumprem uma função exclusivamente processual, porque estão diretamente ligadas ao princípio da persuasão racional da prova, contido no art. 131 do CPC. [...] Seu campo de atuação é vastíssimo, tanto no processo civil quanto no processo penal, máxime para apreender os conceitos de simulação, dolo, fraude, má-fé, boa-fé, intenção de doar, pessoa honesta, etc.¹⁰

Corroborando essas teses, a jurisprudência administrativa segue a mesma direção:

MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. (Acórdão nº 105-4.032/90, 1º Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).

Observe-se o que diz Paulo Celso B. Bonilha (Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92):

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por

provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Desse modo, pode-se afirmar que indício é o fato conhecido do qual se parte para o desconhecido e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos (*op.cit.*):

Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Sobre o tema, evoca-se o voto vencedor do acórdão nº CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que toma por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 97.)

Como visto, os indícios, ou fatos conhecidos, são as bases para construção da prova. No caso concreto, a Fiscalização demonstrou de forma inequívoca uma série de fatos e apontou como única finalidade destes a exclusão de vultosos valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Todos os indícios coligidos possuem consistência e vínculo com a infração apontada.

Oportuna, neste ponto, a lição de Maria Rita Ferragut (Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120), ao tratar da força probatória das presunções e indícios, bem como da imperatividade de seu uso na esfera tributária:

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

O conjunto de indícios e presunções é chamado pela doutrina de prova indireta. Sobre o tema, Antônio da Silva Cabral (*Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, página 305) assim se pronunciou:

Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, 'A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.

Sobre o tema, prossegue o mesmo autor (*Op. cit.*, página 312):

O julgador de uma causa não esteve em contato com os fatos, não conheceu as circunstâncias e as pessoas que atuaram. Tudo isso é dado no processo e ele procura, manipulando as provas, chegar ao verdadeiro conhecimento dos fatos para, depois, aplicar a norma. Como todo ser humano que se debruça sobre os fatos, tem ele de valer-se por vezes, da experiência adquirida com o trato da coisa pública. As presunções e os indícios servem, pois, para o julgador chegar à verdade dos fatos.

Alberto Xavier (*Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, editora Forense, 1998, pág. 133), quando analisa o lançamento, assim se manifesta:

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que no caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Para concluir que o propósito da criação de BFL foi iminentemente fiscal, a autoridade fiscal afirmou que tal empresa não poderia ser considerada uma sociedade, a teor do disposto nos artigos 966 e 981 do Estatuto Civil. A RECORRENTE rechaça o entendimento do Fisco.

Convém, nesse momento, discorrer sobre o conceito de empresa.

A conceituação jurídica de empresa, parte da noção econômica, que se vincula à ideia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, insumos e tecnologia para a realização de uma atividade econômica). Desse modo, pode-se afirmar que a empresa consiste na unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importando qual o estágio da produção.¹¹

No Direito italiano – com forte influência para o Direito Comercial pátrio –, o Código Civil de 1942 adotou a Teoria da Empresa para definir o campo de aplicação do Direito Comercial. Todavia, a legislação italiana não formulou um conceito jurídico sobre o que seja empresa, restando à doutrina fazê-lo. Nesse sentido, destaca-se a teoria dos perfis da empresa elaborada por Alberto Asquini.¹²

Ao analisar o Código Civil italiano, Asquini concluiu pela diversidade de perfis no conceito, de forma a compreender a empresa como “um fenômeno jurídico poliédrico, o qual tem sob o aspecto jurídico não um, mas diversos perfis em relação aos diversos elementos que ali concorrem”. Os perfis de empresa por ele identificados são os seguintes: subjetivo, funcional, objetivo ou patrimonial e corporativo.

O **perfil subjetivo** identifica a empresa com a figura do **empresário**, cujo conceito é fornecido pelo artigo 2.084 do Código Civil Italiano (bastante semelhante ao artigo 966 de nosso Código Civil) como “aquele que exercita profissionalmente atividade econômica organizada com o fim da produção e da troca de bens ou serviços”. O **perfil funcional** identifica empresa com atividade empresarial, ou seja, ela (empresa) seria compreendida como um conjunto de atos tendentes a organizar os fatores da produção para a distribuição ou produção de certos bens ou serviços.

Por sua vez, o **perfil objetivo ou patrimonial** identificaria a empresa com o conjunto de bens destinado ao exercício da atividade empresarial, ao passo que, de acordo com o **perfil corporativo**, seria “aquela especial organização de pessoas que é formada pelo empresário e por seus prestadores de serviço, seus colaboradores (...) um núcleo social organizado em função de um fim econômico comum”. Quanto a esse último perfil (corporativo), verifica-se que ele foi desconsiderado doutrinariamente, por lastrear-se não com fundamento em dados objetivamente apreciáveis, mas tão somente na ideologia fascista, fortemente marcante na elaboração do Código Civil italiano de 1942.

A utilidade dessa teoria reside no fato de que, à exceção do perfil corporativo – de natureza eminentemente político-ideológica –, os perfis restantes demonstram três realidades intimamente ligadas, e muito importantes na teoria da empresa: a empresa (perfil funcional), o empresário (perfil subjetivo) e o estabelecimento empresarial (perfil objetivo ou patrimonial).

No ordenamento jurídico nacional, o Direito de Empresa encontra-se atualmente previsto nos artigos 966 a 1.195 do Código Civil.

¹¹ NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

¹² ASQUINI, Alberto. Perfis de Empresa. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro n. 104. Trad. Fábio Konder Comparato. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez. 1996, p. 109-126.

Com base nos ensinamentos de Asquini pode-se afirmar, portanto, que empresa é a atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços, equivalendo ao perfil funcional da teoria do citado doutrinador italiano.

Por atividade entende-se o conjunto de atos destinados a uma finalidade comum, não bastando, portanto, a ocorrência de um ato isolado para a caracterização de empresa. Faz-se necessária, para tanto, a realização de uma sequência de atos dirigidos a uma mesma finalidade, que, em razão do caráter econômico apresentado, exige que ela tenha o condão de criar novas utilidades, novas riquezas, afastando-se, desse modo, as atividades de mero gozo. Essa criação de novas riquezas abrange a transformação de matéria-prima (indústria), bem como também a atividade de intermediação na circulação de bens (comércio em sentido estrito).

A economicidade da atividade empresarial impõe que ela deva ser dirigida ao mercado, o que significa dizer que ela deve destinar-se à satisfação de necessidades alheias, de maneira que o titular da atividade deve ser diverso do destinatário último do produto ou do serviço. Nesse contexto, não caracteriza empresa a atividade daquele que cultiva ou fabrica para o próprio consumo. A finalidade perseguida pela atividade empresarial é o lucro (busca de excedente econômico para o fim de acumulação).

Outro traço característico da empresa consiste na **organização dos fatores da produção**, pois o fim lucrativo de criação de novas riquezas pressupõe atos coordenados, inter-relacionados e programados para a consecução de tal objetivo. Essa organização pode variar de acordo com as necessidades da atividade explorada, sendo que os fatores de produção tradicionalmente são divididos em: a) capital; b) trabalho ou mão de obra; c) tecnologia; e d) matéria-prima.

Fábio Ulhôa Coelho diz que na ausência de um desses fatores não se fala mais em organização. Isso significa que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresário. Por exemplo: um bar ou armazém cujo atendimento é feito apenas pelos proprietários, sem utilização de mão de obra, será uma sociedade simples. Isso implica que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresa.

Contudo, a doutrina e a jurisprudência dominantes sustentam que, se a natureza da atividade realizada prescindir na sua organização de um desses quatro fatores (por exemplo, força de trabalho), não há que se falar em descaracterização da atividade de empresa, desde que presentes e organizados os fatores de produção imprescindíveis para a consecução da atividade especificamente considerada.

No caso concreto, não há dúvidas que BFL não preenche tais requisitos. Os argumentos trazidos pela RECORRENTE não se mostram consistentes a ponto de alterar minha convicção sobre sua total inoperância. Os fatos são evidentes: a única operação realizada por BFL foi a aquisição de PIMACO, sendo posteriormente por esta incorporada.

Os valores aportados na constituição e posterior aumento de capital BFL foram justamente os necessários para a aquisição de PIMACO, e às vésperas da operação.

A RECORRENTE limita-se a afirmar que BFL, sendo uma sociedade anônima, era considerada sociedade empresária por força do disposto no art. 982, parágrafo único, do Código Civil. E que a incorporação de BFL possuía os propósitos de: (i) conferir

maior capacidade financeira e patrimonial à incorporadora; (ii) racionalização e simplificação de sua estrutura societária e, conseqüentemente, consolidação e redução de gastos e despesas operacionais combinadas; (iii) união de recursos empresariais e patrimônios envolvidos, permitindo uma melhor utilização de recursos operacionais e beneficiando as atividades sociais desempenhadas; e (iv) simplificação da gestão para viabilizar a expansão dos negócios sociais combinados.

O argumento relativo a BFL ser uma sociedade empresária é deveras simplório, pois resta evidente que a autoridade fiscal apegou-se a seu conteúdo material, e não às formalidades. Resta evidente que era uma simples “empresa de prateleira”, sem qualquer atividade operacional. O objetivo de sua constituição, sem dúvida, foi permitir a amortização do ágio, e, para tanto foi utilizada para adquirir o investimento com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida a fim de possibilitar a redução dos resultados tributáveis da RECORRENTE.

No que atine aos propósitos trazidos para a incorporação, além de serem inerentes a qualquer operação de incorporação, há de se perguntar o porquê da alteração de panorama: todos esses objetivos de simplificação da estrutura societária, consolidação e redução de gastos e despesas não seriam necessárias se as reais adquirentes de PIMACO (Grupo BIC) tivessem feito, meses antes, a aquisição direta de suas ações. Aliás, quais despesas operacionais de BFL a que se referia um dos propósitos trazidos pela RECORRENTE para justificar o negócio, uma vez que essa não possuía qualquer atividade operacional? E a qual patrimônio se referia, se o que existia em BFL, de fato, era somente o investimento na própria RECORRENTE?

Ora, não é crível que em poucos meses o mesmo grupo econômico justifique a criação de uma empresa para a aquisição de controle total de uma empresa e, ao final, altere completamente o seu comportamento justificando que se faz necessária a simplificação da estrutura do grupo econômico por meio da incorporação empresa recém criada pela própria empresa investida. Trata-se da máxima do *venire contra factum proprium*, ou seja, vedação ao comportamento contraditório.

Ademais, em nenhum momento a RECORRENTE esclarece o porquê da criação de BFL. A pseudo justificativa trazida aos autos pode ser considerada um argumento sem conteúdo. A RECORRENTE deveria demonstrar algo bem simples: por que não se fez a aquisição de PIMACO diretamente pelas empresas do GRUPO BIC, sem a criação de BFL? A alegação de que necessitava manter as operações segregadas em nada interfere em minha conclusão: bastaria adquirir PIMACO diretamente, sem contudo, incorporá-la! Repise-se: não há um só elemento objetivo trazido pela RECORRENTE que justifique o porquê da criação de BFL, empresa efêmera, que realizou um único negócio durante sua existência (a aquisição de PIMACO), servindo, sem sombra de dúvidas, para permitir a amortização de ágio. Outra finalidade deveria ser comprovada pela RECORRENTE, que não se desincumbiu de seu ônus probatório.

Salienta-se que sem a utilização da denominada “empresas veículo” (BFL) não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se a “empresa veículo” efetivamente operava, ou se sua existência foi efêmera. O importante para a caracterização como *conduit company* foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários,

não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada, no caso, a RECORRENTE.

Merece aprofundamento, ainda, a questão das operações estruturadas em sequência. Greco¹³ trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturadas em Sequência

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)

Uso de Sociedades

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) (grifos nossos)

Na mesma linha de raciocínio desenvolvida, trata-se, aqui, do exame de operações realizadas em sequência, cujos fatos, *de per si*, não denotam qualquer infração, mas, em seu conjunto, demonstram inequivocamente que o único propósito negocial das operações foi antecipar a diminuição da carga tributária incidente sobre o negócio efetivamente realizado.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela RECORRENTE foram estruturadas em sequência (a- constituição de nova empresa - BFL; b- aquisição de PIMACO; c – incorporação de BFL por PIMACO (vida efêmera de BFL); d – amortização do ágio das bases de cálculo de IRPJ e CSLL). Ou seja, utilizou-se de uma sociedade de passagem com único intuito de permitir a amortização do ágio criado na aquisição da própria RECORRENTE.

Impende-se repetir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco: a motivação e a finalidade dos atos necessitam ser comprovadas pelo próprio contribuinte, desde que a Fiscalização tenha trazido elementos que demonstrem que a motivação e a finalidade mostrem-se preponderantemente fiscais. A Fiscalização, sem sombra de dúvidas, cumpriu com sua parte. Caberia à RECORRENTE fazer a sua.

Nesse contexto, conclui-se que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe o art. 333 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe: [...]
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - APOSENTADORIA - NEGATIVA DE REGISTRO - TRIBUNAL DE CONTAS - ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS - ART.

333, INCISO II, DO CPC - PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE - 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da

suspensão de sua aposentadoria. (STJ - ROMS 9685 - RS – 6ª T. - Rel. Min. Fernando Gonçalves -DJU 20.08.2001 - p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA - VERBAS INDENIZATÓRIAS - FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO - NÃO INCIDÊNCIA - COMPENSAÇÃO - AJUSTE ANUAL - ÔNUS DA PROVA - O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ - REsp 229118 - DF - 1ª T. - Rel. Min. Garcia Vieira -DJU 07.02.2000 - p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO - IMPRESCINDIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA - 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ -REsp 237.009 - (1999/0099660-7) - SP – 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU 27.05.2002 - p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IRPF - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - VERBAS INDENIZATÓRIAS - RETENÇÃO NA FONTE - ÔNUS DA PROVA - VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA - SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES - Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor - Incidência da Súmula 13 STJ - Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ -RESP 232729 - DF - 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins -DJU18.02.2002 - p. 00294)

Por fim, cabe ressaltar que as normas legais citadas pelo autuante não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante dela. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o mascaramento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos. De igual forma, o princípio da livre iniciativa insculpido na Constituição Federal não possui o condão de transformar os fatos efetivamente ocorridos.

Isso posto, peço vênha a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, já transcritas no corpo de meu voto, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.**¹⁴*

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam, pois, os objetivos negociais finais da reorganização.

Assim sendo, entendo que o lançamento em questão, bem como a decisão recorrida, não estão em descompasso com a legislação vigente.

Por esses motivos, nego provimento ao recurso quanto a amortização dos ágios mediante utilização de empresa veículo, aplicando as conclusões também à CSLL, dada a ausência de qualquer aspecto específico tratado em recurso.

4.2 MULTAS ISOLADAS

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

No caso concreto a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

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:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[....]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*. Essa penalidade está valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (*“Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...”*), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (*“Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...”*), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

De qualquer modo, quer pela redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quer pela atual, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e a arguição de decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator