



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**SÉTIMA CÂMARA**

**Processo nº** 18471.001064/2007-21  
**Recurso nº** 164.768 De Ofício  
**Matéria** IRPJ e OUTROS - Exs.: 2004 a 2008  
**Acórdão nº** 107-09.615  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO I  
**Interessado** SHELL DO BRASIL LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa:

**NULIDADE. LANÇAMENTO DE TRIBUTOS**

A motivação do ato de lançamento, seja sob o ângulo da presença de causa, seja sob o da concreta fundamentação, não se coloca como etérea ou inexistente no lançamento em dissídio, embora ela não se revele encadeada da forma mais adequada. O encadeamento da motivação não interdita seu entendimento, tanto que a contribuinte pôde reagir, no mérito, contra a pretensão deduzida no lançamento. Não há mera suposição, no sentido de especulação, de ausência de presunção de certeza e liquidez do lançamento. Ainda que possa vir a se revelar equivocado, *meritum causae*, há pressuposição, ou pressuposto de fato para o direito aplicável na materialização da pretensão fiscal no lançamento. Inexistência de nulidade do lançamento dos tributos.

**NULIDADE. LANÇAMENTOS DE MULTAS**

As multas de ofício foram concretamente exigidas à alíquota de 75%, embora a acusação figurasse com a multa qualificada. Houve erro de cálculo, mas não se pode olvidar que a exigência concreta da multa se deu à alíquota de 75%, e não à alíquota de 150%. Por outro lado, trata-se de vício que não fulmina o auto de infração de nulidade parcial. Não se impediu, diante do ocorrido, o exercício do direito de defesa e do contraditório pela contribuinte, que foi por ela efetivamente levado a efeito.

As multas isoladas majoradas foram concretamente exigidas à alíquota de 150%, embora a acusação tenha lançado esteio na nova redação da lei, segundo a qual a multa isolada majorada é de 100%. Erro de cálculo, cujo vício não fulmina o auto de infração de nulidade, pois não inibiu a possibilidade de reação da contribuinte contra a exigência. Efetivamente, a contribuinte

exerceu o direito de defesa e do contraditório, no mérito, combatendo não só a exigência majorada das multas isoladas, como invocando a retroatividade benigna na aplicação das multas. Inexistência de nulidade dos lançamentos das multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO/RJ I.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício e determinar o retorno à Delegacia de Julgamento de origem para que prossiga no julgamento do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Laviania Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

  
MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Albertina Silva Santos de Lima, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

## Relatório

Trata o presente processo dos autos de infrações lavrados pela Defis (RJ), referentes aos anos-calendário de 2003 a 2007, através dos quais são exigidos da interessada o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 45.841.530,34 (fls. 131 a 145 e relatório fiscal às fls. 118 a 130), e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSL, no valor de R\$ 16.467.390,82 (fls. 146 a 153), acrescidos da multa de 150% e dos encargos moratórios, além das multas exigidas isoladamente nos valores de R\$ 127.464.334,16 (IRPJ) e R\$ 40.964.433,32 (CSLL - fls. 154 a 160).

Em síntese, as exações de IRPJ foram fundamentadas como segue:

Valores não amortizáveis.

A interessada classificou a contrapartida do aumento de capital recebido da Shell Holding BV como investimento, correspondente ao valor das quotas da Enterprise Oil do Brasil Ltda. recebidas, e como ágio a diferença entre o valor patrimonial das quotas e o respectivo valor do aumento de capital. O valor do aumento de capital decorre da compra de um grupo de empresas no exterior, incluindo a Enterprise Oil do Brasil Ltda. pelo grupo Shell (internacional).

Segundo o atuante, o que se tem de concreto é que a Enterprise Oil Overseas Holding cedeu e transferiu pelo valor patrimonial as quotas à Shell do Brasil Holding BV, que por sua vez aumentou o capital do interessado por valor superior.

Posteriormente, a interessada incorporou a empresa Enterprise Oil do Brasil Ltda., passando a amortizar o ágio, bem como a deduzir a baixa de alguns blocos de petróleo incorporados. Ressalta o atuante que as parcelas referentes ao ágio dos blocos são parte integrante do ágio do investimento na Enterprise Oil do Brasil Ltda. e o valor atribuído a cada um foi com base no fluxo de caixa descontado de cada bloco.

No entender do atuante, a interessada não reuniu os elementos necessários suficientes para permitir a dedução dos valores da amortização e baixa do ágio. Primeiro, não houve comprovação do valor da transação e do pagamento do investimento. Já por isso faleceria causa para apuração de ágio, para recebimento do investimento em aumento de capital da interessada, com desdobramento entre valor de equivalência patrimonial . O atuante entende que a diferença entre o valor patrimonial da Enterprise Oil do Brasil Ltda. e o aumento de capital se traduz em perda, não dedutível na apuração do lucro real.

Descreve o atuante que a interessada teve como objetivo principal ao realizar as operações de aumento de capital, o aproveitamento da dedução da amortização de ágio na aquisição de investimentos, visto que a Shell Brazil Holding BV sempre deteve a quase totalidade do capital da Enterprise Oil do Brasil Ltda. Tais negócios jurídicos que compuseram o planejamento tributário foram afastados, porque se apegam tão somente à literalidade da estipulação, visto não ter ocorrido o pagamento do ágio.

O atuante acusa a contradição entre a vontade da interessada e a da lei, por entender ter ocorrido a simulação da reavaliação do ativo. A avaliação do patrimônio líquido de R\$ 873.344.574,00 para R\$ 2.677.029.000,00 antes da transferência não se configuraria uma reavaliação formal, nem pela cedente Shell Brazil Holding BV, nem pela interessada, que aceitou o aumento de capital pelo valor avaliado, considerando-o uma aquisição com ágio. Notadamente por ser a interessada-cessionária (Shell do Brasil Ltda.), bem como a investida (Enterprise Oil do Brasil Ltda.), controladas da cedente (Shell Brazil Holding BV). Observa o atuante que, ato contínuo, a cessionária incorporou a investida, condição para a produção dos efeitos fiscais planejados.

Sob o manto do ágio e sem a figura da reavaliação, segundo as prescrições do art. 35, § 3º, do Decreto-lei 1.598/77, as amortizações e baixas foram deduzidas, sem a tributação da reserva de reavaliação oculta.

Os valores atuados relativos ao ágio amortizado pela aquisição da Enterprise Oil do Brasil Ltda. atuados são:

Ano	R\$
2003	39.848.253,10

2004	265.898.019,84
2005	178.350.305,19
2006	237.159.292,22

Enquadramento legal: art. 116, parágrafo único, do CTN. Art. 13, III, da Lei 9.249/1995. Arts. 249, I; 251 e parágrafo único; 299; 324, §§ 2º e 4º; 325 do RIR/1999.

Também foram glosadas as amortizações dos ágios registrados nos blocos, antes de qualquer processo produtivo:

Baixas em 2003	R\$
50% do ágio do BC2 - setembro	23.926.640,69
BM-Seal – 5 – setembro	3.154.903,51
50% do ágio do BC2 – novembro	23.926.640,69
BMC-8 – novembro	4.474.566,25
BMC-14 – novembro	17.720.302,55
BMC-10 – dezembro	91.433.334,55
BMS-17 – dezembro	40.616.683,83
BMS-19 – dezembro	70.049.448,60
<b>Total</b>	<b>275.302.520,67</b>

Enquadramento legal: art. 3º, § 2º, IV, da Lei 9.718/1998. Arts. 247; 248; 251 e parágrafo único; 418 e §§, do RIR/1999.

Em conseqüência das infrações acima, os resultados mensais foram recalculados, tendo sido apurado falta de recolhimento das estimativas mensais (fls. 129 e 130). Assim, lançou-se a multa isolada, no valor total de R\$ 127.464.334,16.

Enquadramento legal: arts. 222; 843; 957, parágrafo único e inciso IV; do RIR/1999. Art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da MP 351/2007 c/c art. 106, II, “c”, da Lei 5.172/1966.

#### CSL

Em decorrência dos fatos apurados na primeira infração de IRPJ citada no parágrafo 2.1 acima, foi lançada esta contribuição. Em conseqüência deste lançamento, os resultados mensais foram recalculados, tendo sido apurado falta de recolhimento das estimativas mensais (fls. 129 e 130). Assim, lançou-se a multa isolada, no valor total de R\$ 40.964.433,32.

Enquadramentos legais citados às fls. 148 e 156.

Ao impugnar as exigências, fls. 381 a 473 e documentos de fls. 474 a 686, a interessada alega, em síntese, que:

- surpreendeu-se ao tomar conhecimento do auto de infração, de vultoso valor, porém, indeterminado, haja vista que há discrepância entre os demonstrativos que compõem o auto de infração e o seu respectivo termo de encerramento. O lançamento da CSL seria de R\$ 34.419.591,33 (fl. 554), enquanto no termo de encerramento, o valor lançado é de R\$ 46.770.134,45 (fl. 555);

- a diferença de R\$ 12.350.543,11 equivale ao montante da multa proporcional aplicada. Tal fato representa insegurança, constituindo cerceamento de seu direito à ampla defesa, por se desconhecer o valor efetivo da autuação;

- foi adotado como fundamento para a autuação, suposta prática de dissimulação em operação de natureza societária usual e regular, com aplicação do parágrafo único, do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001;

- em que pese o fato da citada norma possuir eficácia contida, em face da exigência de lei ordinária a estabelecer os procedimentos necessários a sua aplicação, o autuante parece desconhecer ou desprezar o histórico e o contexto econômico/negocial da operação;

- a operação em tela, em nenhum momento foi realizada com o objetivo primordial de utilizar eventual benefício tributário previsto na legislação brasileira. Tratou-se de decisão exclusivamente de cunho econômico, negocial e estratégico, do ponto de vista das atividades operacionais desenvolvidas pelo grupo internacional que o controla;

- ao término do ano de 2001, o Royal Dutch/Shell Group, grupo anglo-holandês do qual faz parte, verificou tendência de queda em seus níveis de reservas, fruto da intensa exploração que se deu ao longo do século passado. Diante de tal fato, e disposta a aumentar suas reservas de petróleo, o Royal Dutch/Shell Group decidiu adquirir integralmente a então maior companhia petrolífera independente da Inglaterra, qual seja a Enterprise Oil PLC, que também mantinha atividades em outras localidades do mundo;

- a aquisição da citada empresa ocorreu na bolsa de valores de Londres, com a maior transparência, lisura e chancela do órgão responsável pela análise dos atos de concentração econômica da Comunidade Européia (fl. 556);

- ato contínuo à aquisição da Enterprise Oil PLC, o Royal Dutch/Shell Group promoveu uma série de incorporações em cada um dos países nos quais havia duplicidade de empresas e atividades desenvolvidas pelas subsidiárias dos dois grupos. A finalidade foi reduzir custos operacionais;

- seria extrema presunção que uma aquisição realizada na bolsa de valores de Londres, no valor de US\$ 6,2 bilhões, envolvendo dois dos maiores grupos mundiais da área de energia, com impacto nas atividades por eles desenvolvidas em todo o mundo e milhares postos de trabalho, bem como as operações de incorporação de empresas com identidade de atuação, tivessem sido planejadas com o intuito exclusivo da utilização de um único benefício fiscal previsto em artigo isolado do RIR/1999;

- no Brasil, as operações de incorporação tiveram como primeiro passo a transferência da Enterprise Oil do Brasil Ltda. para a Shell Brazil Holding BV. Por sua vez, a

Shell Brazil Holding BV aumentou sua participação no capital da interessada com investimento que detinha na Enterprise Oil do Brasil Ltda.;

- por sua vez, as subsidiárias da Enterprise Oil do Brasil Ltda., quais sejam, Enterprise Óleo e Gás Ltda. e Enterprise Bijupirá Salema Ltda., foram por ela incorporadas. Após esta simplificação da estrutura societária das operações da Enterprise Oil do Brasil Ltda., esta última foi incorporada pela interessada a fim de se preservar um desenho organizacional otimizado;

- as operações foram devidamente comunicadas e registradas perante o Banco Central do Brasil – Bacen, conforme atestam os comprovantes obtidos do registro declaratório eletrônico de investimento externo direto (RDE-IED), às fls. 580 a 626;

- o investimento na Enterprise Oil do Brasil Ltda. recebido a título de aumento de capital foi registrado na contabilidade da interessada, e o ágio está pautado em laudo técnico elaborado por Deloitte Touche Tohmatsu Auditores. O fundamento do ágio está na rentabilidade de resultados futuros, através do cálculo do fluxo de caixa futuro descontado a valor presente (fls. 627 a 670);

- o cálculo dos ágios e a demonstração da rentabilidade futura que o suportou tomaram por base as projeções de produção do campo de petróleo e do valor de mercado dos blocos de exploração, quais sejam Bijupirá-Salema (campo de produção de petróleo) e os blocos de exploração BMES-10, BMES-19, BMES-17, BC-2, BMC-14, BMC-8 e BM-SEAL-5;

- campo de petróleo é o local já submetido à atividade de exploração/prospecção de petróleo e onde já se encontra comprovada a existência de reserva com características comerciais e cujo desenvolvimento do projeto de produção já se encontra aprovado pela ANP – Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustível. No momento da aquisição mundial da Enterprise Oil PLC pelo Royal Dutch/Shell Group, o campo Bijupirá-Salema já se encontrava em fase final de projeto de desenvolvimento, às vésperas do início da produção de óleo;

- blocos de petróleo caracterizam-se por ainda não terem sido submetidos a todos os testes e análises intrínsecos à atividade, sendo difícil aferir de forma precisa a capacidade efetiva de produção. Por isto, não estão operacionais;

- pelas características de cada um dos ativos, o ágio cujo fundamento era o da rentabilidade futura, referiu-se exclusivamente ao campo de petróleo de Bijupirá-Salema. A amortização deste ágio deu-se nos termos do art. 391 do RIR/1999;

- o auto de infração é nulo por falta de motivação, conforme prescrito no art. 2º, VIII, e art. 50, II, § 1º, da Lei 9.784/99, e pelo não atendimento dos requisitos mínimos indicados no art. 10, III e IV, do Decreto 70.235/72, implicando ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório, previsto no art. 5º, LV, da Constituição Federal e no art. 59, II, do Decreto 70.235/72;

- tanto assim que o autuante não tinha certeza da ocorrência da suposta infração, pois no termo de verificação fiscal é dito expressamente que a autuação foi realizada com intuito de resguardar os interesses do fisco, diante da complexidade da matéria;

- como se verifica dos itens 3, 4 (IRPJ), 1 e 2 (CSL) das autuações relativas às multas isoladas, a legislação indicada não guarda nenhuma relação entre o procedimento fiscal de apuração e o percentual aplicado nas multas isoladas;

- não basta a indicação sumária ou precária da motivação para validar um ato administrativo, eis que as manifestações e pronunciamentos dos agentes administrativos devem estar fundamentados de forma adequada e suficiente. A ausência de motivação ou a sua precariedade contaminam de modo irremediável o ato administrativo;

- a nova sistemática introduzida pela Lei Complementar 104/2001 visou estabelecer em nosso ordenamento a denominada norma geral antielisiva, ou seja, a possibilidade jurídica da fiscalização, de forma geral e abstrata, desconsiderar os negócios jurídicos contaminados pelo uso de forma ou pela falta de propósito negocial. Entretanto, de acordo com a disposição legal, a aplicação da nova sistemática demanda a comprovação da falta de propósito negocial ou abuso de forma e a utilização da via procedimental prevista na lei ordinária;

- a norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN não autoriza, em nenhuma hipótese, que a fiscalização realize lançamentos tributários sobre negócios jurídicos praticados em consonância com as regras de direito privado pela simples razão de que tais negócios tenham acarretado uma economia tributária ao contribuinte;

- a cláusula antielisiva permite que se desconsidere um ato quando comprovado que este ato foi praticado unicamente com a finalidade de subtrair a aplicação da norma tributária e que tenha mascarado a real intenção dos agentes;

- a administração tributária não pode presumir que a existência de diversos atos jurídicos entre empresas com certa ligação societária, justificáveis de per si e do ponto de vista global, caracterize a dissimulação de que trata a norma antielisiva;

- a desconsideração pressupõe a existência de atos ilícitos, ou atos lícitos contaminados pela nulidade, mas, nas duas hipóteses, a administração pública deverá apontar, objetivamente, qual a conduta praticada pelo contribuinte e como esta conduta contraria o ordenamento jurídico, além de apontar o ato que o contribuinte pretende ocultar;

- as condutas apontadas como ilícitas ou inválidas, quais sejam, as aquisições societárias e o aumento de capital, constituem operações ordinárias entre empresas e perfeitamente justificáveis, afastando-se, assim, o seu enquadramento como ato simulado, ou até mesmo, como negócio jurídico indireto;

- não há qualquer elemento que possa demonstrar que a incorporação fora realizada de forma simulada, ou que a amortização do ágio tenha sido realizada de forma contrária à legislação, devendo ser afastada, de pronto, a alegação de simulação, mesmo porque o autuante não enquadra desta forma a conduta do interessado;

- para que fosse considerada dissimulação seria imperiosa a ausência de razão econômica para as aquisições realizadas e que não fosse, de fato, legítimo o laudo pericial que embasou a amortização do ágio, sendo que tais operações estão respaldadas por empresa de auditoria de renome internacional, bem como, por demonstrativos financeiros, conferindo

suporte fático-econômico à amortização do ágio realizada e as respectivas baixas de investimento;

- é um legítimo direito a realização dos atos de aquisição e a conseqüente incorporação com ágio, sendo irrelevante o fato de que tais aquisições tiveram como efeito indireto a diminuição de seu ônus tributário em operações posteriores;

- o ônus de provar a existência de dissimulação ou vício nos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com o fim de mascarar a ocorrência de fato gerador de tributos cabe ao Fisco, nos termos do art. 149, VII, do CTN;

- há expressa previsão legal constante dos arts. 385, 386 e 391, do RIR/99 que autorizam e regulam a dedutibilidade dos valores relativos ao ágio referente à incorporação de sociedade coligada com fundamento na rentabilidade futura;

- obedeceu todos os pré-requisitos dos dispositivos legais, inclusive a fundamentação econômica estabelecida no art. 385, II, § 2º, do RIR/99, ou seja, o valor de rentabilidade da coligada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Portanto, não há que se falar em glosa da amortização do ágio, na medida em que o procedimento está absolutamente de acordo com a legislação;

- no que se refere à baixa do ágio dos blocos de exploração, que ocorreram à medida em que estes foram devolvidos à ANP, a dedução na apuração do IRPJ e da CSL se faz legítima, uma vez que por ocasião de cada uma das baixas o interessado efetivamente verificou que os blocos, adquiridos em conjunto com o campo de produção, revelaram, após diversos estudos, pouquíssimos indícios de potencial, significando uma perda operacional. A devolução seguiu o procedimento previsto no art. 28 da Lei 9.478/97 e o art. 386 do RIR/99 prevê a possibilidade da dedução integral do ágio nas hipóteses de comprovação de inexistência de lucratividade futura;

- na folha de continuação do auto de infração é acusada a aplicação de multa de 150%, sobre a CSL cobrada, embora, na folha resumo do auto, o valor indicado para a multa equivalha a 75% da CSL exigida, pois o valor desta é de R\$ 34.419.591,33 e a da multa informada na folha resumo do auto é de R\$ 12.350.543,11;

- na aplicação de multas de ofício isoladas (relativas à falta de pagamento de IRPJ e de CSL por estimativa), o autuante invoca o art. 44 da Lei 9.430/96 em sua redação primitiva, e aplica multa agravada de 150% nas folhas do lançamento (auto de infração propriamente dito), sendo que no termo de verificação fiscal se invoca o art. 44 da Lei 9.430/96 com a alteração introduzida pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, em que a multa isolada em questão foi reduzida de 75% para 50%, sujeita ao agravamento para 100%;

- a lei nova estabelece um percentual menor do que o usado no cálculo do crédito tributário e não autoriza qualquer tipo de agravamento de seu percentual;

- a confusão estabelecida na aplicação da multa implica ainda violação do direito à chamada retroação benigna, prevista no art. 106 do CTN. A cobrança de multa isolada calculada através do percentual de 150% não é mais autorizada pelo ordenamento jurídico em vigor, pois só se pode dar nas hipóteses previstas no inciso I combinado com o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996, o que não ocorre no caso em questão;

- no relatório fiscal, ou mesmo na autuação, não é sequer indicado pelo autuante um único elemento de prova que ensejasse a condição prevista na legislação para autorizar a exacerbação da penalidade, consoante expressamente previsto no inciso I c/c § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 em sua nova redação. Os conceitos de dolo e fraude são legais, estando expressamente determinados nos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64. Diante do conjunto fático dos autos, é fácil concluir que não há nenhum resquício de ato doloso, muito menos os preconizados pela legislação em questão;

- se houve, realmente, falta de pagamento do IRPJ e da CSL sobre a base de cálculo estimada, é dever do Fisco comprovar que dita irregularidade realmente ocorreu e que o interessado teve participação no ilícito, para então exigir-lhe o cumprimento da obrigação tributária.

No acórdão *a quo* é aduzido que:

- tanto nas descrições dos fatos como também no termo de verificação (fls. 118 a 128), as peças carecem da motivação que conduziu à apuração das infrações e imposições das multas.

- a redação é sofrível e dificulta inclusive o entendimento das operações praticadas pelo interessado, chegando o desleixo a ponto de as referências para os documentos juntados não terem sido informadas, como se fosse fato de menor importância. Que é impossível, em suma, deduzir as causas da autuação;

- não há justificativa acusada para a multa de 150%;

- sendo a motivação fundamental na elaboração da autuação, na conformidade dos arts. 2º e 50, da Lei 9.784/99, a ausência daquela leva à nulidade do auto de infração. Portanto, nulo são os lançamentos de IRPJ e de CSL.

Recorre-se de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro – MARCOS SHEGUEO TAKATA, Relator

A questão jurídica da nulidade do lançamento incorporado no auto de infração levantada pela recorrente foi acolhida pelo acórdão *a quo*, e mantida controversa por força legal (recurso de ofício), ou melhor, foi conduzida de ofício à instância superior, pois tenho para mim que o chamado recurso de ofício não constitui autêntico recurso.

No acórdão de origem é dito que tanto na descrição dos fatos como no termo de verificação há carência de motivação, e que a redação é sofrível, dificultando inclusive o entendimento das operações praticadas pela interessada.

Compulsando os autos, vejo que a redação do termo de verificação fiscal, que integra o auto de infração, é assaz infeliz, e chega mesmo a dificultar o entendimento das operações precipitadas pela interessada. Mas não impede seu entendimento.

Em síntese, o suporte para a autuação, extraído pela autoridade fiscal foi o seguinte.

A participação societária na Enterprise Oil do Brasil Ltda., domiciliada no Brasil, foi cedida, por seu valor patrimonial, pela Enterprise Oil Overseas Holdings à Shell Brazil Holding B.V. Tanto a cedente como a cessionária são domiciliadas no exterior (a Shell Brazil Holding B.V. é domiciliada na Holanda).

A Shell Brazil Holding B.V. (domiciliada na Holanda) transferiu a participação societária na Enterprise Oil Brasil Ltda. para a Shell Brasil Ltda., mediante conferência ao capital dessa, ou seja, a transferência da Enterprise Oil Brasil Ltda. pela Shell Brazil Holding B.V. à Shell Brasil Ltda. se deu para integralização de aumento de capital dessa.

A participação societária na Enterprise Oil Brasil Ltda. foi transferida pela Shell Brazil Holding B.V. para a Shell Brasil Ltda. (para aumento de capital desta) por valor superior ao de equivalência patrimonial da Enterprise Oil Brasil Ltda.

A diferença entre o valor de avaliação pelo qual foi transferido o investimento na Enterprise Oil Brasil Ltda. e o valor patrimonial desta foi registrada como ágio, cujo fundamento econômico, segundo a interessada, é a expectativa de rentabilidade futura do investimento, com amparo em laudo elaborado com base no fluxo de caixa descontado de cada bloco de exploração de petróleo de direito da investida.

A Enterprise Oil Brasil Ltda. tinha investimento com participação em quase 100% na Enterprise Óleo e Gás Ltda., a qual tinha investimento com participação em quase 100% na Enterprise Bijupira-Salema Ltda. As duas últimas foram incorporadas pela Enterprise Oil Brasil Ltda.

Ato contínuo, a Enterprise Oil Brasil Ltda. foi incorporada pela Shell Brasil Ltda. (investidora), com o que o ágio na investida foi deslocado para o ativo diferido e passou a ser amortizado fiscalmente. Também houve baixas de parte do ágio, por devolução dos blocos de exploração de petróleo à Agência Nacional de Petróleo em razão de pouquíssimos indícios de potencial comercial em sua exploração. Essas baixas de parte do ágio também foram deduzidas.

O autuante entendeu que esse ágio (diferença entre o custo de aquisição, valor pelo qual foi transferido e recebido o investimento, e o valor de equivalência patrimonial) não era um autêntico ágio, pois não se configurou uma reavaliação formal do investimento nem pela cedente (Shell Brasil Holding B.V.) nem pela cessionária (a que teve seu capital aumentado - Shell Brasil Ltda.). E também porque a cedente (Shell Brasil Holding B.V., no exterior) era controladora tanto da cessionária (Shell Brasil Ltda.) quanto da investida

(Enterprise Oil Brasil Ltda.). Assim, a referida reavaliação da qual decorreu o ágio fora simulada.

Logo, para o autuante, não há fundamento para a amortização fiscal do ágio com a incorporação da investida, nem para a dedução da baixa de parte daquele ágio.

Outro fundamento da autuante é o de que o ágio não seria amortizável fiscalmente nem a baixa de parte do ágio seria dedutível, pois todo o encadeamento das operações foi inócuo societariamente visando somente o benefício fiscal da amortização do ágio.

O autuante aduz, também, como fundamento de que não seria amortizável o ágio e deduzida a baixa de parte do ágio, porquanto o que teria havido seria uma reavaliação de investimento “mepado” (avaliado por equivalência patrimonial), cuja contrapartida deveria ter sido registrada em reserva de reavaliação, para ser tributada, a fim de que as amortizações pudessem ser dedutíveis, citando o art. 35, § 3º, do Decreto-lei 1.598/77. Este dispõe basicamente que o aumento de valor de investimento “mepado” resultante de reavaliação será tributado, ainda que a contrapartida seja registrada em reserva de reavaliação.

Invoca, no termo de verificação fiscal, o art. 116, parágrafo único do CTN, seu art. 149, VII, citando também parte do art. 386 do RIR/99, o qual corresponde aos arts. 7º e 8º, da Lei 9.532/97, que cuidam da amortização fiscal do ágio na incorporação da investida pela investidora e vice-versa, entre outros dispositivos mencionados (como o art. 385 do RIR/99 que versa sobre o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial entre valor patrimonial e ágio ou deságio, com indicação do fundamento econômico desse).

Não vejo, nesse quadro, ausência de motivação do ato de lançamento dos tributos, malgrado a redação do termo de verificação fiscal seja bastante infeliz. A motivação, seja sob o ângulo da presença de causa, seja sob o da concreta fundamentação, não se coloca como etérea ou inexistente no lançamento dos tributos. Se a motivação ou fundamentação se encontra adequada ou suporta a pretensão fiscal é questão de mérito.

Insta registrar que a descrição acima deduzida não conforma inovação do suporte lançado pelo autuante para o procedimento fiscal ultimado no lançamento. Cuidou-se de deduzir, em feitiço didático, o que foi usado pelo autuante para o auto de infração, para que se possa extrair com clareza de juízo se efetivamente houve ou não motivação no lançamento. E, no caso, não se divisa ausência de motivação ou sua incompreensibilidade – o que é diverso de redação infeliz.

Também não aceno com a nulidade, com ofensa ao art. 10, III e IV, do PAF (Decreto 70.235/72), e conseqüente ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório no fato de ser consignado no termo de verificação fiscal que a autuação foi realizada com intuito de resguardar os interesses do fisco, diante da complexidade da matéria.

Vale dizer, tal assertiva da fiscalização não significa que os fundamentos deduzidos no referido termo denunciem pura suposição, no sentido de especulação, de ausência de presunção de certeza e liquidez. Há, ainda que possa vir a se revelar equivocado *meritum causae*, pressuposição, ou pressuposto de fato para o direito aplicável no entendimento e para a pretensão materializados no e para a lavratura do auto.

Por conseguinte, dou provimento ao recurso de ofício na parte relativa ao lançamento dos tributos.

Há outro ponto objeto de questão de nulidade do auto de infração. Trata-se das multas cominadas à interessada pelo autuante.

De fato, na folha de continuação do auto de infração é acusada a aplicação de multa de 150%, sobre a CSL cobrada, embora, na folha resumo do auto, o valor indicado para a multa equivalha a 75% da CSL exigida, pois o valor desta é de R\$ 34.419.591,33 e a da multa informada na folha resumo do auto é de R\$ 12.350.543,11. Vejo que houve erro de cálculo da multa, de forma esta foi concretamente exigida à alíquota de 75%, embora a acusação figurasse com multa qualificada.

Não me parece que esse vício fulmine parcialmente o auto de infração de nulidade. Tanto que a recorrente reagiu contra a aplicação da multa qualificada, não lhe resultando em prejuízo efetivo. Se é cabível ou não a multa qualificada, é questão de mérito. Igual juízo cabe à questão de nulidade da multa qualificada em que efetivamente se cobrou à alíquota de 150%.

A mesma ordem de considerações me parece caber na aplicação de multas de ofício isoladas (relativas à falta de pagamento de IRPJ e de CSL por estimativa).

Aqui, o autuante exige concretamente as multas isoladas com agravamento, na forma do art. 44 da Lei 9.430/96 em sua redação primitiva, *i.e.*, exige multa de 150%, embora no termo de verificação o autuante cite o art. 44 da Lei 9.430/96 com a alteração introduzida pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07: por este dispositivo, a multa isolada foi reduzida de 75% para 50%, sujeita ao agravamento para 100%.

A recorrente concretizou, *meritum causae*, sua defesa contra a aplicação das multas isoladas agravadas na forma do art. 44 da Lei 9.430/96 em sua redação original. Combateu a aplicação das multas agravadas, à alíquota de 150%, alegando que, mesmo que as multas tivessem lugar, elas seriam aplicáveis à alíquota reduzida nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, segundo a redação dada pela Lei 11.488/07, como impõe o princípio da retroatividade benigna em matéria punitiva positivada no art. 106, II, do CTN. Além disso, defendeu a inaplicabilidade das multas isoladas com agravamento.

Posto isso, nego integral provimento ao recurso de ofício, com o que os autos do processo devem retornar ao órgão julgador de origem para que seja enfrentada a matéria de mérito, salvo na hipótese de a recorrente intentar recurso voluntário à CSRF contra o acórdão.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 04 de fevereiro de 2009

  
MARCOS SHIGUEO TAKATA