



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

Processo n° 19515.005340/2009-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.108 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria Ágio e Normas gerais de Direito Tributário
Recorrente AGRENCO DO BRASIL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA NÃO ALEGADO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

Se a recorrente compreendeu a imputação feita pela fiscalização e exerceu na plenitude o seu direito de defesa, mormente não tendo argüido qualquer prejuízo em nenhuma das etapas do litígio instaurado, não cabe ao colegiado reconhecer de ofício a nulidade do lançamento.

LIBERDADE DE AUTO-ORGANIZAÇÃO. LIMITES.

A liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. SIMULAÇÃO ABSOLUTA.

Os atos formais de reorganização societária registrados pela recorrente não representam negócios efetivos; são meramente aparentes, sem substância ou existência real, caracterizando-se a simulação em sua vertente absoluta. Assim, ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera simulação, com vistas unicamente a reduzir sua carga tributária, é correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados

pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL.

A ausência de um efetivo dispêndio (sacrifício patrimonial) por parte da investidora pelas participações subscritas em operações com empresas controladas revelam a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

DA MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do chamado ágio interno, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada.

DA GLOSA DE DESPESAS COM FRETES, SERVIÇOS E COMPRA DE MERCADORIAS.

A não comprovação das despesas através de documentos hábeis para tanto exige a glosa dos valores relativos às despesas deduzidas no cálculo do lucro líquido.

JUROS SELIC APLICADOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário decorre da obrigação tributária principal, que compreende o tributo e a multa de ofício. Assim, sobre o total do crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, deve incidir juros de mora, calculados à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: a) por maioria de votos, afastar as preliminares de nulidade, vencidos os conselheiros Frizzo e Cristiane; b) por voto de qualidade, manter a glosa de despesas relacionadas com a amortização do ágio interno, vencidos os conselheiros Frizzo, Alberto e Cristiane; c) por maioria de votos, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%, vencidos os conselheiros Eduardo e Tadeu Matosinho; d) por unanimidade de votos, manter as demais glosas de despesas; e) por voto de qualidade, manter os juros sobre a multa aplicada, vencidos os conselheiros Frizzo, Pollastri e Cristiane.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 16/09/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.005340/2009-00
Acórdão n.º **1302-001.108**

S1-C3T2
Fl. 935

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alberto Pinto Souza Junior, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por AGRECO DO BRASIL S/A, em face do acórdão nº 15-24.279 (fls. 821/867) da DRJ/SDR, proferido em processo administrativo que trata de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, dos anos-calendário 2005, divididos em dois períodos: jan/2005 a out/2005 e nov/2005 e dez/2005, em decorrência de alterações societárias ocorridas na autuada.

As atuações foram nos valores abaixo demonstrados, efetuadas por meio dos Autos de Infração constantes no processo administrativo (fls. 325/337 e 341/353). Segue a tabela feita pela DRJ (fls. 823) relativa aos créditos lançados:

PERÍODO 01/01/2005 A 31/10/2005				
TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	6.344.079,25	3.009.631,19	6.768.700,01	16.122.410,45
CSLL	2.283.868,52	1.083.467,22	2.436.731,98	5.804.067,72
TOTAL				21.962.478,17

PERÍODO 01/11/2005.A 31/12/2005				
TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	1.666.776,09	742.382,06	1.652.210,17	4.061.368,32
CSLL	600.039,38	267.257,53	594.795,64	1.462.092,55
TOTAL				5.523.460,87

Os Autos de Infração foram lavrados em face da constatação de: i) glosa de despesas operacionais e encargos não necessários; e ii) existência de exclusões/ compensações não autorizadas na apuração do lucro real (crédito prêmio de IPI) e exclusão arnotização de ágio.

i) Dos valores deduzidos originários da compra de mercadorias. O AFRFB apurou irregularidades nas despesas deduzidas do lucro real apurado, nomeadamente com a compra de mercadorias (fls. 282/283) no valor de: (a) jan/out de 2005: R\$ 2.372.667,13; (b) nov/dez de 2005: R\$ 667.774,14, totalizando: R\$ 3.040.441,27. O AFRFB glosou os valores pagos na compra de mercadorias deduzidos da base de cálculo do lucro real, tidos como desnecessários e aplicou multa de 75%.

ii) Dos valores deduzidos originários dos serviços de frete e transporte. Em relação aos fretes e demais serviços, que tiveram despesas deduzidas do lucro real apurado pelo contribuinte, o AFRFB glosou os seguintes valores (fls. 283/286): (a) jan/out de 2005: R\$ 12.280.233,47; (b) nov/dez de 2005: R\$ 1.953.899,03, totalizando: R\$ 14.234.132,50. O AFRFB glosou os valores pagos por serviços de transportes que foram deduzidos da base de cálculo do lucro real, tidos como desnecessários e aplicou multa de 75%.

iii) Do Crédito Prêmio do IPI. Além disso, o AFRFB ainda glosou os valores excluídos pelo recorrente da base de cálculo do IRPJ/CSLL (período de novembro e dezembro), sob a rubrica “Receitas Diversas – Crédito Prêmio do IPI” (fls. 286/289), no valor total de R\$ 1.900.747,94.

iv) Da glosa do ágio amortizado. Segundo o relatório fiscal, a recorrente realizou a amortização de ágio sem investimentos no valor total de R\$ 60.340.498,56, sendo excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, à razão de 1/60 avos ao mês (fls. 292/293), perfazendo um total de R\$ 5.361.708,20 no ano-calendário de 2004. Tal operação foi considerada como simulação pelo auditor fiscal (fls. 290, 301/303 e 305):

Os atos societários e o laudo de avaliação, mencionados nos subitens 2.4.6 e 2.4.7 do ANEXO A, que deram origem ao valor mencionado no parágrafo precedente, estão repletos de inconsistências.

Analisando os registros contábeis efetuados no ano-calendário 2004 e os documentos societários “fabricados” pelo contribuinte, comentados no subitem 2.4.8, do anexo A, constatamos que ocorreram simulações dos atos praticados, caracterizados no subitem 2.4.9 do mesmo anexo.

Ao final do subitem 2.11, conclui-se “que o contribuinte fiscalizado, utilizando-se do disposto no art. 36, da Lei no 10.637, de 2002, produziu documentos societários simulados em três empresas do “Grupo AGRENCO”, quais sejam, Agrenco do Brasil S/A, Agrenco Administração de Bens S/A e Inlogs Investimentos Ltda, com a finalidade de beneficiar-se da suspensão da carga tributária com a realização do ágio registrado.” (...) (fls. 290)

Portanto, os fatos relevantes para o nascimento da obrigação tributária – fatos econômicos essencialmente – devem ser analisados com abstração das formas jurídicas sob as quais se apresentarem, sempre que a realidade econômica dos fatos, subjacentes à forma jurídica utilizada, se mostrarem vigorosamente distintos da roupagem jurídica que lhes foi imposta, mormente com artificialidade evidente.

Os fatos econômicos aqui apresentados, s.m.j., são passíveis de interpretação tributária mais direta do que a operação jurídica perpetrada pelo contribuinte e descrita neste termo.

Não resta dúvida, portanto, de que a presente situação não se conforma ao conceito lícito de elisão fiscal ou de planejamento tributário, mas sim de evasão fiscal. (...) (fls. 301/303)

De todo o exposto, depreende-se, que o contribuinte fiscalizado, utilizando-se do disposto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, produziu documentos societários simulados em três empresas do “Grupo AGRENCO”, quais sejam, Agrenco do Brasil S/A, Agrenco Administração de Bens S/A e Inlogs Investimentos Ltda, com a finalidade de beneficiar-se da suspensão da carga tributária com a realização do ágio registrado. (...) (fls. 305)

Os fundamentos para que o auditor considerasse a operação mencionada como simulação foram (fls. 289/290):

(i) atos societários e laudo de avaliação que deram origem ao valor de R\$ 64.340498,56, registrado no ativo sob a rubrica “Ágio na aquisição do investimento da Inlogs Investimentos Ltda (ativo diferido)”;

(ii) registros contábeis no ano-calendário 2004 e documentos “fabricados” pelo contribuinte;

(iii) produção de documentos societários simulados em três empresas do “Grupo AGRENCO”, quais sejam, Agrenco do Brasil S/A, Agrenco Administração de Bens S/A e Inlogs Investimentos Ltda, com a finalidade de beneficiar-se da suspensão da carga tributária com a realização do ágio registrado.

Dessa forma ao considerar nula a operação, os valores excluídos da base de cálculo do IRPJ/CSLL no ano calendário de 2005 foram de: jan/out de 2005: R\$ 10.723.416,43; (b) nov/dez de 2005: R\$ 2.144.683,28. totalizando: R\$ 12.868.099,71.

O AFRFB glosou os custos e despesas gerados com toda a operação (fls. 329/330) entre eles: os valores excluídos/compensados não autorizados na apuração do lucro real e os valores excluídos a título de arnotização de ágio.

Aplicou, ainda, multa qualificada de 150% pela simulação, portanto, havendo a incidência do inciso II do art. 44 da lei 9430/96 (atual § 1º do mesmo dispositivo).

A recorrente apresentou impugnação alegando (fls. 360/411 e 512/566):

(i) ilegalidade da cobrança – crédito tributário inexistente – artigo 74, § 11º, da lei no 9430/96. Erro sujeito à condenação criminal (excesso de exação) e cível (indenização);

(ii) necessidade de a administração pública acatar as decisões do colendo Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência. Jurisprudência do próprio conselho de Contribuintes;

(iii) cobrança de tributo sem base legal, com violação dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco (arts. 145, § 1º e 150, IV da CF), fundada em inaceitável analogia devido à inexistência de lei que determine expressa e taxativamente a incidência do IRPJ e CSLL sobre as parcelas recebidas a título de crédito-prêmio, bem como na não observância do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF) e do não confisco (art. 150, IV da CF);

(iv) da inexistência de renda/receita/lucro em razão do indeferimento de todas as compensações com o “crédito prêmio de IPI”;

(v) em razão da comprovação dos custos de bens e serviços vendidos seriam as glosas indevidas de custos e despesas;

(vi) cerceamento do direito de defesa pela impossibilidade de apresentação de documentos por motivos alheios à vontade e domínio do contribuinte;

(vii) falta de provas da simulação indicada no auto de infração e a inaplicabilidade do p. único do art. 116 do CTN, no tocante a desconsideração de atos ou negócios jurídicos;

(viii) da ilegalidade da qualificação da multa prevista no artigo 18, § 4º, da lei 10.833/2003, por ausência de fraude e dolo;

(ix) da extinção da multa de 75% em decorrência da entrega da declaração no prazo e na forma da legislação tributária à Fazenda Pública;

(x) Da redução da multa para 20% com base no art. 61, § 2º da lei 9.430/96;

A Primeira Turma de Julgamento da DRJ-SDR reformou em parte o lançamento, para exonerar os valores de R\$ 499.186,98 (IRPJ) e R\$ 171.067,31 (CSLL) referente ao crédito prêmio de IPI, proferindo o Acórdão nº 15-24.279 (fls. 719/765), com a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionando plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano calendário: 2005

ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. RECEITA. CRÉDITO PRÊMIO DO IPI. EXTINÇÃO

Incabível a adição ao lucro líquido para fins de recomposição da base tributável, do valor da receita oriunda do direito ao incentivo fiscal crédito-prêmio do IPI reconhecida contabilmente, mas excluída da tributação, se no período de apuração do tributo estava extinto tal direito.

TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. COMPROVAÇÃO DA DESPESA

O documento hábil para comprovação despesa com o transporte rodoviário de cargas é o conhecimento do Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC.

SIMULAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO

Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados para a reorganização societária divergiam da real intenção subjacente que era a geração superficial de ágio para redução da carga tributária, caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a

existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

TRANSAÇÕES. LEGALIDADE. LEGITIMIDADE

O fato de cada um das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUTO-ORGANIZAÇÃO. MOTIVAÇÃO NEGOCIAL

O princípio da liberdade de auto-organização, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência de fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. IRPJ. DECORRÊNCIA.

Em se tratando de lançamento decorrente dos mesmos pressupostos fáticos que serviam de base para o lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias, no que couber, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, tendo interposto recurso voluntário (fls. 783/816).

O recorrente alega em sua petição recursal os seguintes pontos:

- (i) da comprovação das despesas com fretes e serviços glosadas, bem como da aquisição de mercadorias através dos documentos apresentados;
- (ii) da inoportunidade de simulação e validade do laudo de avaliação, de forma a ser indevida com a exclusão da amortização do ágio;
- (iii) do descabimento da aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, pela não comprovação do evidente intuito de simulação, fraude ou conluio, com relação à amortização do ágio;
- (iv) da impossibilidade da cobrança da multa no percentual de 75% com relação aos valores das compras e séricos de transportes deduzidos;

Processo nº 19515.005340/2009-00
Acórdão n.º **1302-001.108**

S1-C3T2
Fl. 941

(v) da impossibilidade de utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

1.1. Da Nulidade do Auto de Infração em Virtude da Falta de Dispositivo Legal Específico da Legislação do IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que a nulidade ora constatada se refere somente ao aproveitamento do ágio e sua dedutibilidade, que está prevista no subitem 2.4 do Termo de Constatação (fls. 289/290). Inicialmente cabe observar que o auto de infração é espécie de ato administrativo e, desta forma, necessita observar todos os princípios e requisitos inerentes a tal espécie.

O primeiro princípio administrativo que deve ser observado no procedimento de fiscalização tributária é o da legalidade, segundo o qual a administração fazendária deve observar os dispositivos legais existentes no ordenamento jurídico em sua atuação.

Significa dizer que a fiscalização realizada que culminará no lançamento do crédito tributário deve respeitar aos dispositivos legais existentes sob pena de violação do Princípio da Legalidade. É pacífico no meio doutrinário administrativo a respeito da possibilidade de a autoridade competente anular um ato administrativo desde que eivado de nulidade absoluta.

Segundo José dos Santos Carvalho Filho, “em face de ato [administrativo] contaminado por vício de legalidade, o administrador deve realmente anulá-lo”, em razão do disposto no art. 37 da Constituição Federal. “Não é possível, em princípio, conciliar a exigência da legalidade dos atos com a complacência do administrador público em deixá-lo no mundo jurídico produzindo normalmente seus efeitos; tal omissão ofende literalmente o princípio da legalidade”¹.

O referido autor prossegue em sua análise da teoria das nulidades dos atos administrativos se referindo a uma prerrogativa denominado de autotutela. Segundo Carvalho Filho,

“a autotutela se caracteriza pela iniciativa de ação atribuída aos próprios órgãos administrativos. [...] se for necessário rever determinado ato ou conduta, a administração poderá fazê-lo ex

*officio, usando sua auto-executoriedade, sem que dependa necessariamente de que alguém o solicite”.*²

No mesmo sentido o Supremo Tribunal Federal cristalizou o entendimento nas súmulas 346 e 473:

SÚMULA Nº 346. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

SÚMULA Nº 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Portanto, é inegável que as decisões deste órgão administrativo podem anular os lançamentos administrativos desde que presente nulidade no auto de infração produzido pela autoridade fiscal competente.

Cumpre, então, adentrar à questão dos autos.

Conforme se verifica nos processo, os fundamentos legais utilizados no auto de infração foram somente os arts. 167 e 168 do Código Civil e ainda os arts. 109, 116 e 118 do Código Tributário Nacional (fls. 301/302), vejamos:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Frise-se que o AFRFB, no auto de infração, não cita em nenhum momento qualquer dispositivo tributário específico, supostamente violado, em relação à autuação fiscal. Não cita dispositivos tributários do RIR/99 e sequer menciona qualquer lei ordinária de matéria tributária, se limitando apenas a mencionar os dispositivos do Código Civil e do Código Tributário Nacional que se referem à desconsideração da personalidade jurídica.

Por outro lado a lei 9.532/97, nos seus arts. 7º e 8º, reproduzidos no art. 386 do RIR/99, prevê que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. In verbis, os dois dispositivos:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta de ativo, como custo do direito.

primeiro) qualquer referência a dispositivo tributário específico que autorize o lançamento realizado.

O AFRFB caracterizou e fundamentou de forma pormenoriza a situação de simulação na reorganização societária, demonstrando os dispositivos legais utilizados no raciocínio jurídico, mas se omitiu em relação à consequência tributária da referida simulação que ocasionou o lançamento. Ora se omitiu em relação ao mais importante: O FUNDAMENTO TRIBUTÁRIO AUTORIZADOR DO LANÇAMENTO!

Desta forma, o AFRFB violou o art. 10 do Decreto 70.235/72, dispositivo o qual prevê os requisitos obrigatórios do auto de infração. Veja que sem qualquer dos referidos requisitos direitos fundamentais como o Contraditório e a Ampla Defesa são impossibilitados de serem exercidos. Vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifo não original)

O requisito que foi omitido no auto de infração foi justamente aquele que possibilitaria ao administrado se defender de forma adequada e plena. Como o contribuinte poderá exercer o seu direito de defesa sem saber exatamente em qual dispositivo sua conduta incidiu e qual a consequência tributária de seus atos?

Seria o art. 299 do RIR/99 o fundamento tributário específico para o referido lançamento? Ou seria outro dispositivo legal de lei ordinária? Não há como saber, pois o AFRFB simplesmente não fez qualquer referência!

E que não se diga que a referida nulidade poderia ser suprida pela apresentação da defesa e dos recursos subseqüentes, uma vez que, não estando clara qual a disposição tributária infringida, o contribuinte não terá plenas condições de se defender adequadamente, fazendo alegações aleatórias baseadas em suas próprias suposições.

Caberia ao AFRFB indicar dispositivos legais previstos na legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que fundamentariam o lançamento realizado, mas em nenhuma parte do auto se encontra tais dispositivos. O jurista Leandro Paulsen faz importante menção à referida necessidade de expressa menção ao fundamento legal violado nas seguintes palavras:

São comuns autos de infração em que são indicados inúmeros dispositivos legais, sem indicação precisa de quais

*especificamente foram infringidos e em que extensão. Esse procedimento, que aparentemente faz conter quase todos os dispositivos legais sobre o tributo em questão, na verdade cerceia o direito de defesa do contribuinte, pois não indica com a especificidade necessária o(s) dispositivos(s) infringido(s). Assim a tentativa de relacionar dispositivos impertinentes à infração específica pode macular de nulidade o auto de infração. Noutros, são indicados apenas dispositivos regulamentares (do Regulamento do IPI ou do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo), sem a indicação do fundamento legal da infração. **E fundamento legal é fundamento de lei ordinária, lei complementar ou medida provisória; nunca, de normas complementares como é o caso de Decretos, Instruções Normativas, Portarias e outros afins, todos infralegais. Neste caso, também, é nulo o auto de infração porque não há indicação do fundamento legal.**³ (grifo não original)*

Não há que se falar no atual Estado Democrático de Direito, de situação na qual a defesa seja exercida baseada na "sorte" ou na tentativa do contribuinte de acertar o dispositivo violado. É imperioso que o Auto de infração indique expressamente qual a conduta realizada pelo fiscalizado, bem como o dispositivo violado e sua consequência jurídica.

Carecendo um desses itens o auto deve ser considerado nulo de pleno direito. No mesmo sentido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou inúmeras vezes, conforme ementas abaixo:

RELATÓRIO FISCAL QUE RELATA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, APRESENTA A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO TRIBUTO LANÇADO E ENFOCA A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ATROPELO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INOCORRÊNCIA. Não se vislumbra afronta ao princípio constitucional do devido processo legal, quando as peças que compõem o lançamento lhe fornecem os elementos necessários ao pleno exercício da faculdade de impugnar a exigência. (Ac nº 2401-01.531 da 4ª Câmara / 1ª TO/ 2ª Se/Jul – Rel. Kleber Ferreira de Araújo, j. 01/12/2010)

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável. Processo anulado. (2º CC – 5ª Câmara – rel. Damião cordeiro de Moraes – Ac. nº 205-01.531j. 04/02/09)

simulação. Não há um dispositivo sequer que possa ser utilizado como fundamento específico do lançamento dos tributos objeto do auto de infração.

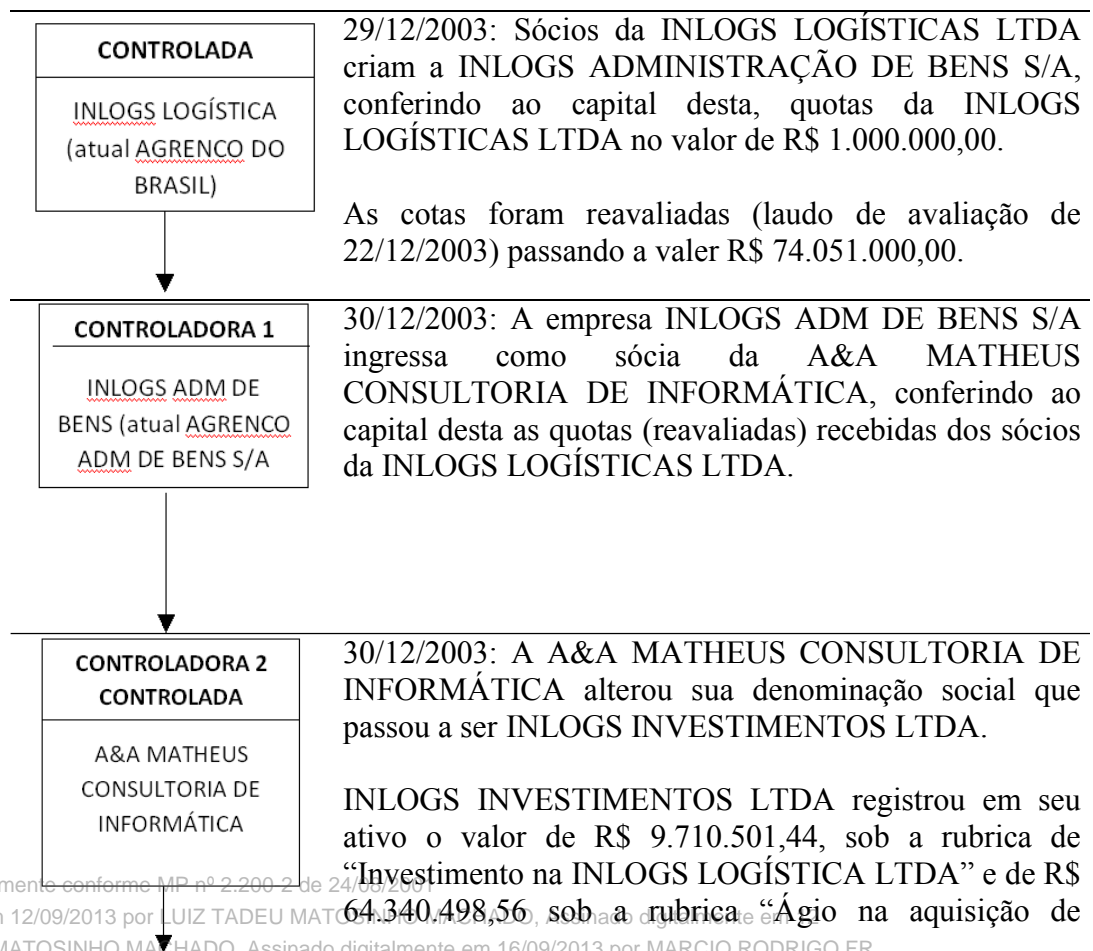
Portanto, reconheço a nulidade, *ex officio*, do presente lançamento somente quanto a glosa da dedutibilidade do ágio (subitem 2.4 do Termo de Constatação (fls. 289/290)), para efeito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), por falta de fundamentação no auto de infração e ser impossível o lançamento de um tributo com base no código civil, que nem lei complementar é.

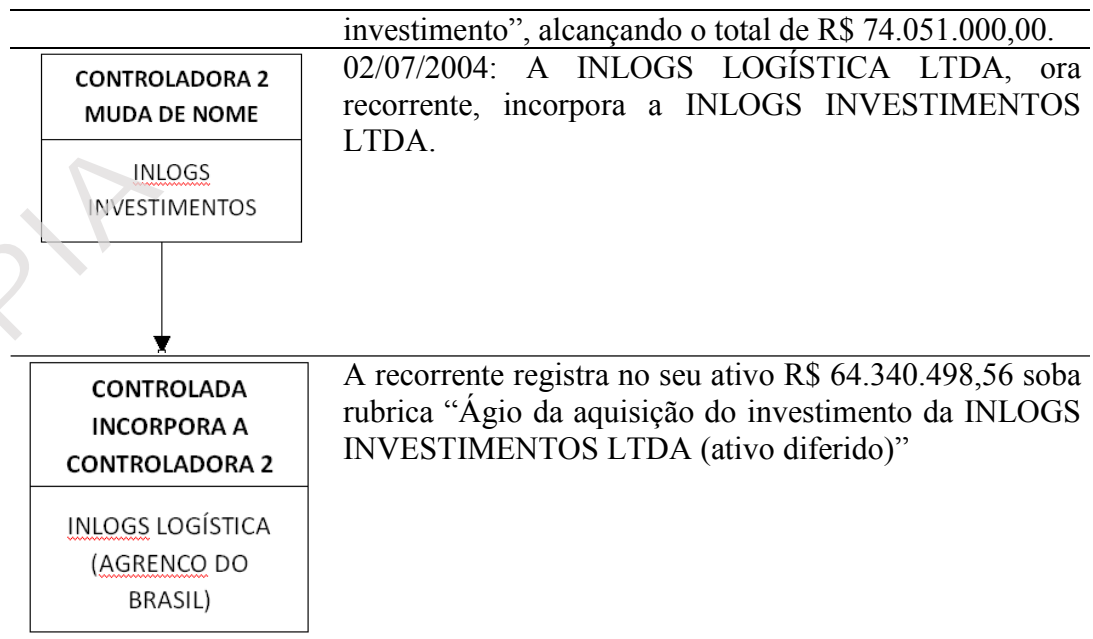
2. DO MÉRITO

2.1. Da Glosa dos Valores Lançados a Título de Ágio (Subitem 2.4 do Termo de Constatação (fls. 289/290)).

O AFRFB concluiu no seu termo de constatação, o qual faz parte integrante do auto de infração, que a recorrente produziu documentos societários simulados em três empresas do “GRUPO AGRENCO”, quais sejam, Agrenco do Brasil S/A, Agrenco Administração de Bens S/A e Inlogs Investimentos Ltda, com a finalidade de beneficiar-se da suspensão de carga tributária com a realização do ágio registrado (fls. 292/305).

Vejamos através do fluxograma abaixo um resumo das operações realizadas:





A descrição das operações pelo AFRFB foi nos seguintes termos:

As transações ocorridas no ano-calendário 2004 tiveram continuidade no ano-calendário 2005, quando o contribuinte excluiu do lucro líquido, na apuração das bases de cálculo de IRPJ/CSLL indevidamente, os valores de R\$ 10.723.416,43 (período de janeiro a outubro), e R\$ 2.144.683,28 (período de novembro e dezembro), sob a rubrica “Amortização de Deságio obtido s/ Investimento”.

Sendo nulo o negócio jurídico praticado pelo contribuinte, as exclusões efetuadas nas bases de cálculo de IRPJ/CSLL – A/C 2005, valores de R\$ 10.723.416,43 (período de janeiro a outubro), e R\$ 2.144.683,28 (período de novembro a dezembro), caracterizam-se por infração aos dispositivos legais mencionados neste termo, no ANEXO A e nos autos de infração dos referidos tributos, lavrados na mesma data deste. Os referidos valores foram adicionados às bases de cálculo de IRPJ/CSLL – A/C 2005, nos períodos de origem.

Inicialmente, é característica da atividade comercial a liberdade para escolher a melhor forma para o desenvolvimento de seu negócio e, desde que observadas as exigências previstas em lei, o particular pode decidir como fazer sua reorganização empresarial.

Neste sentido, ensina Hermes Marcelo Huck citado por Leandro Paulsen que “nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica”⁴.

⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 326/327. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 949.

A própria Constituição Federal Brasileira dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer nada sem previsão legal, nos termos do art. 5º, inc. II, da Constituição Federal⁵. No âmbito tributário a legalidade é ainda mais necessária, de forma que o princípio recebe o nome da doutrina de princípio da legalidade estrita, nos seguintes termos do art. 150, inc. I, da Constituição Federal⁶.

Dentre inúmeras formas de conduta empresarial a recorrente optou pela que foi mais conveniente no seu entendimento, por motivos que só a ela competem, podendo inclusive ser sucessão empresarial, acomodo societário, diminuição de custos ou qualquer que lhe convir. A referida reorganização societária realizada pela recorrente tem base na lei 9.532/97, nos seus arts. 7º e 8º, reproduzidos no art. 386 do RIR/99.

Preveem os referidos dispositivos que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. *In verbis*, os dois dispositivos:

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.[...]

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. (grifo não original).

Significa dizer que a criação do ágio nas operações realizadas pela recorrente no presente caso foi um meio utilizado pela mesma para fazer sua reorganização societária, de forma que não entendo violado qualquer dispositivo legal.

Este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, recentemente, julgou a possibilidade de criação e amortização do ágio interno, em situação similar ao presente processo.

⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)

Vejamos a ementa do acórdão 1101-00.708 da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Se/Jul, proferida pelo conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro em **11 de abril de 2012**:

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerada adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e

aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO.

Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse accidental.

SEGURANÇA JURÍDICA.

A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. (grifo não original)

Resumidamente, o fundamento de que o ágio seria artificial em decorrência da forma como foi criado e, em consequência, indedutível, não merece prosperar. Neste sentido, as fundamentações do voto no referido acórdão acima transcrito, demonstram a possibilidade de o contribuinte buscar uma redução do ônus tributário da forma que melhor entende, desde que observada a legislação vigente. Vejamos:

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. Inclusive, é de se esperar que as pessoas façam isso, sendo reprimível exatamente a conduta oposta. A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação), mas isso não ocorreu no caso concreto.

Quando uma pessoa física escolhe declarar pelo modelo completo ou pelo simplificado, visando reduzir sua carga tributária, está agindo racional e lícitamente. Sua conduta é artificial, mas é admitida. O mesmo ocorre com dois profissionais que se organizam como empresa para reduzir a carga tributária que teriam como pessoas físicas autônomas.

Enfim, desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse accidental.

No caso em concreto, o contribuinte argumenta que a operação que redundou no aproveitamento do ágio interno fazia parte de uma reorganização societária e, por isso, não seria artificial. Mas, mesmo que tivesse sido especificamente intencional, estaria no campo do planejamento tributário (elisão) e não da evasão ou erro. (grifo não original)

Percebe-se que o AFRFB utilizou o art. 116, parágrafo único, como fundamento para a descon sideração do ágio interno amortizado, sendo que tal dispositivo não pode ser utilizado como fundamento para ao lançamento.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Neste sentido o jurista Leandro Paulsen esclarece que “a norma em questão não é autoaplicável, tanto que remete à observância dos procedimentos ‘a serem estabelecidos em lei ordinária’. Requer regulamentação própria e específica”⁷.

Reforçando referido entendimento o nobre desembargador federal cita ainda as palavras de Ivan Tanil Rodrigues, que afirma que

o legislador do parágrafo único do artigo 116 constituiu uma dimensão ético-jurídica para o acionamento da descon sideração de atos e negócios realizados com o fato de reduzir a oneração tributária dos fins econômicos pretendidos, não sendo esta prática em si, reprovável, ou passível de descon sideração, pelo simples fato de o negócio estar imbuído de propósito de reduzir a carga fiscal incidente sobre o fim almejado⁸ (grifo não original).

Maria Rita Ferragut, desenvolveu importante estudo em relação à aplicabilidade do disposto no p. único do art. 116, no qual diferencia a elisão fiscal, conduta lícita de diminuir a carga tributária e a evasão, quando o contribuinte se utiliza de meios ilícitos e fraudulentos. Assim discorre a autora:

A elisão é permitida pela legislação, e a ela não se aplica o parágrafo único do art. 116. Se assim o fosse, essa norma estaria incorrendo em flagrante inconstitucionalidade, pois desrespeitaria os princípios constitucionais da segurança jurídica, certeza do direito e legalidade. O fato de as exposições de motivos constantes da Lei Complementar no 104/2001

⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 948.

⁸ RODRIGUES, Ivan Tanil. O Princípio Jurídico da Boa-Fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. RDDT 93, jun/2003. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 953.

considerar que os planejamentos fiscais implicam diminuição de arrecadação, e que por isso deveriam por meio da lei, ser combatidos, não significa ter sido essa a hipótese contemplada pela norma: se na elisão fiscal não há fato gerador ocultado – pois o fato típico foi licitamente evitado –, não há como haver desconsideração do mesmo, com o consequente estabelecimento da verdade jurídica. Já a evasão fiscal é proibida, é fraudulenta. Contra ela – e em prejuízo exclusivamente dela – o parágrafo único do art. 116 do CTN se volta. Evasão é o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte (grifo não original) ⁹.

A referida autora cita três exemplos que demonstram a nítida ocorrência da evasão fiscal. São eles:

“(i) consta do contrato social da empresa que seu estabelecimento é em determinado Município, em que a alíquota do ISS é baixa, mas no entanto esta pessoa jurídica não está estabelecida, de fato naquele local, exercendo todas as suas atividades, com a infraestrutura necessária, em outra cidade, em que não é contribuinte do imposto;

(ii) pessoa jurídica celebra contrato de compra e venda de mercadorias com empresas e bens inexistentes, aproveitando-se dos pretensos créditos de ICMS constantes de notas fiscais frias; e

(iii) empresa contrata cooperativa de trabalho em que os cooperados prestam, mediante efetiva e comprovada subordinação – [...] –, serviços consistentes na atividade-fim da empresa tomadora dos serviços” ¹⁰.

No caso em específico do ágio, o próprio Fisco, através de suas autoridades, manifestou-se no sentido de tentar alterar o entendimento sobre a possibilidade de amortização do ágio interno, que ora tem prevalecido, conforme matéria do periódico Valor Econômico, do dia 03/10/2012, assinado pelos jornalistas Bárbara Mengardo, Adriana Aguiar, Laura Ignacio e Fernando Torres. Vejamos o texto publicado no conceituado jornal sobre matéria tributária:

[...] De acordo com o Subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita, Sandro de Vargas Serpa, a proposta de MP seria encaminhada à presidente Dilma Rousseff até sexta-feira. Serpa admite, entretanto, que o prazo poderá ser estendido, já que depende da agenda da Fazenda.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Evasão Fiscal*: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação. Revista Dialética de Direito Tributário 67, abr/2001, p. 118/119. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 953.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Evasão Fiscal*: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação. Revista Dialética de Direito Tributário 67, abr/2001, p. 118/119. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 953.

Antes da publicação, detalhes finais ainda seriam debatidos. "Esse projeto foi feito no âmbito da Receita Federal, e logicamente colhemos impressões, tivemos contato com alguns tributaristas de forma informal. Agora que a minuta está pronta, o Ministério da Fazenda chamará alguns institutos e federações para conversar em cima de algo mais concreto", disse Serpa, em um evento na semana passada. [...]

Conforme o texto, a dedutibilidade fiscal do ágio será proibida em operações dentro do mesmo grupo econômico. Outra mudança tem relação com o cálculo do ágio em si. Até 2007, ele era obtido pela diferença entre o preço pago e o patrimônio líquido contábil da empresa adquirida. Agora, fica claro que ele será composto pela diferença entre o preço de aquisição e o valor justo dos ativos líquidos comprados. "Com isso, o valor do ágio vai diminuir", afirma Sawaya. Quanto menor o ágio, menor o benefício fiscal (grifo não original).

A intenção da Receita Federal, com essa proposta de MP, de impedir as operações com ágio dentro do mesmo grupo econômico, se não esclarece que há a possibilidade de o fazer atualmente, ao menos demonstra que a legislação atual não é clara na sua vedação.

Se fosse clara a proibição legal, não haveria necessidade de se propor uma MP para ratificar algo que já existe. Por outro lado, em criteriosa análise do processo, percebe-se que o AFRFB não provou cabalmente a simulação, se limitando apenas em alegar que a reestruturação societária da recorrente não teve um fundamento econômico, o que descaracterizaria o ágio amortizado.

No entanto, o AFRFB deveria ter trazido aos autos informações, documentos e fatos que comprovassem que realmente houve a famigerada simulação, fraude ou falsificação, é dele o ônus da prova para poder desconstituir um fato gerador e imputar outro.

Inicialmente cabe lembrar que a simulação consiste na diferença entre a real intenção do agente e sua exteriorização. Ato simulado é aquele em que a exteriorização dos atos praticados difere daquilo que o agente realmente desejava fazer.

Dessa forma, por meios ainda que legais, o agente busca um resultado que não se compatibiliza com os atos praticados. Sua intenção interior não possui correspondência com os atos praticados.

O exemplo clássico da doutrina é o alienante que querendo vender seu imóvel, faz uma doação. Veja que neste caso, sua intenção é um negócio de compra e venda, mas o faz de forma distinta através de instituto jurídico que produz os mesmos efeitos, mas que difere em sua natureza. A intenção não é a doação em si, mas a alienação onerosa que é dissimulada por meio da doação.

No presente caso, em nenhum momento ficou demonstrada que a intenção da recorrente não era a criação do ágio. Pelo contrário: toda a reorganização societária tinha como um dos objetivos a criação do ágio. Vejamos o disposto no art. 385 do RIR/99:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO RIBEIRO, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO RIBEIRO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por MARCIO ROBERTO DE

IZZO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 0

6/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. (grifo não original)

A simples alegação de que a recorrente não poderia criar ágio interno não torna tais despesas indedutíveis, mesmo por que não há distinção em relação a impossibilidade de dedução do ágio criado internamente, ou seja, na aquisição de empresas do mesmo grupo econômico na lei de regência do referido instituto, qual seja a lei 9.532/97.

É imperioso destacar que no direito tributário existe a figura da estrita legalidade, princípio que norteia a relação administração pública e contribuinte, e que exige do Fisco uma atuação dentro dos limites legalmente previstos. Significa dizer que **a autoridade competente, ao realizar o lançamento tributário, tem o dever legal de observar estritamente o disposto em lei, sendo uma das principais garantias do contribuinte contra a força estatal.**

Em suma:

(i) A lei de regência do ágio (lei 9.532/97) não limita a possibilidade de amortização do chamado ágio interno, ou seja, não há qualquer vedação para sua amortização, mesmo em operação de empresa de um mesmo grupo econômico;

(ii) Não existe norma antielisão regulamentada, ou seja, o p. único do art. 116, não foi regulamentado. Assim, a autoridade administrativa, que deve ficar vinculada a lei ordinária (ainda inexistente), não pode desconsiderar um fato gerador e definir outro em seu lugar.

(iii) Não restou comprovada a existência de simulação na reorganização societária realizada, o que o auditor se limitou a provar foi que a reorganização ocorreu entre partes relacionadas e empresas de um mesmo grupo, o que é fato incontroverso. Porém, não existe prova de que não era realmente este o resultado que a recorrente visava buscar, ou seja, **a vontade interna e a externa da recorrente eram a mesma: a reestruturação societária e em consequência a criação e posterior amortização do ágio, dentro dos limites legais;**

Portanto, no mérito julgo procedente o recurso voluntário interposto pela recorrente no sentido cancelar a glosa dos valores referentes ao ágio criado e amortizado no período fiscalizado e demonstrado no auto de infração por serem eles dedutíveis, uma vez que criados com observância das disposições legais.

2.2 Da Comprovação das despesas com compras de mercadorias

A recorrente foi autuada no valor total de R\$ 3.040.441,27 relativo à aquisição de mercadoria não comprovada (fls. 282/283). Conforme disposto no Termo de Constatação, parte integrante do Auto de Infração, o AFRFB intimou (Termo de intimação nº 25) a recorrente para que apresentasse documentos que comprovassem os valores relativos às referidas compras num valor total de R\$ 24.728.153,85.

Novamente em 3 de novembro de 2009, o AFRFB intimou (Termos de intimação nº 38) a recorrente para apresentar os documentos e informações não apresentados ou não comprovados pelo contribuinte.

No entanto, após as duas diligências, restou sem comprovação a compra de mercadorias no valor de R\$ 2.372.667,13 (jan/out de 2005) e R\$ 667.774,14 (nov/dez de 2005), totalizando o valor de R\$ 3.040.441,27, valor este que integrou a base de cálculo dos tributos lançados.

Inicialmente cabe asseverar que não entendo pela ocorrência do cerceamento do direito de defesa, como alegado pela recorrente (fls. 787), uma vez que houve diversas intimações e oportunidades para que a recorrente apresentasse documentos comprobatórios como requisitado, o que o fez parcialmente.

Neste sentido, a própria recorrente reconhece as intimações realizadas e a insuficiência da apresentação dos documentos e informações hábeis à comprovação dos valores glosados (fls. 788):

Ademais, o procedimento de fiscalização do qual resultou o auto de infração ora impugnado, teve início em outubro de 2007, tendo a Recorrente respondido a dezenas de intimação para apresentação de informações e documentos, mobilizando um grande contingente de funcionários para a localização e apresentação da imensa quantidade de documentos solicitados.

Embora a Recorrente não tenha apresentado alguns documentos solicitados – eis que não se encontram em sua posse, conforme já salientado – especialmente notas fiscais de prestadores de serviços sempre, nesses casos, conseguiu apresentar outros

documentos que suprissem a falta e comprovasse igualmente a despesa incorrida.

Corroborando a inexistência do cerceamento de defesa alegado, há de se destacar a possibilidade da apresentação dos referidos documentos em sede do recurso voluntário interposto.

Ora, se o recorrente alega impossibilidade de apresentação de parte dos documentos nos momentos em que fora intimado pelo AFRFB, poderia, pelo Princípio da Verdade Material ter apresentado os referidos documentos para análise deste Egrégio Conselho, comprovando assim as despesas que ficaram “descobertas”, segundo a autuação do AFRFB.

Neste sentido é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cristalizado nas seguintes decisões:

VERDADE MATERIAL COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO Ainda que não sejam provadas nos autos as hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 que justificariam a juntada tardia de documentos, é possível admitir referida juntada tardia em vista da necessidade de busca da verdade material. Por outro lado, é crucial que seja demonstrada e comprovada a certeza e liquidez do crédito pleiteado para que o mesmo seja reconhecido pela autoridade julgadora. (Ac. 180300765 – 3ª Turma Especial da 1ª Seção de julgamento – Rel. Marcelo Fonseca Vicentini, j. 26/01/2011)

PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS APÓS O PRAZO DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO IMPRESCINDIBILIDADE DA ANÁLISE PARA O DESLINDE

DA CONTROVÉRSIA - VERDADE MATERIAL - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto se comprovado a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, § 40, do Decreto nº 70.235/72. Essa é a regra geral insculpida no Processo Administrativo Fiscal Federal. Entretanto, os Regimentos dos Conselhos de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sempre permitiram que as partes pudessem acostar memoriais e documentos que reputassem imprescindíveis à escorreita solução da lide. Em homenagem ao princípio da verdade material, pode o Relator, após análise perfunctória da documentação extemporaneamente juntada, e considerando a relevância da matéria, integrá-la aos autos, analisando-a, ou convertendo o feito em diligência. (Ac. 106-16.716 – 1º CC – 6ª C. – Rel. Giovanni Christian Nunes Campos, j. 22/01/2008)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO — RERRATIFICAÇÃO DO ACORDÃO PRELIMINAR — JUNTADA DE DOCUMENTOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO

ADMISSIBILIDADE — PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE SOBRE O RIGOR FORMAL. *O objetivo do processo administrativo fiscal é a constatação da ocorrência (ou não) do fato gerador da obrigação tributária. Tendo a Administração ciência de que o ato administrativo de lançamento não seguiu os ditames da legalidade, ainda que através de documento juntado tardiamente, deve o Fisco, de ofício, rever o ato. (Ac. 03-04.382 – 3ª Turma da CSRF – Rel. Nilton Luiz Bartoli, j. em 16/05/2005).*

Neste diapasão, entendo pela possibilidade de juntada dos documentos ainda em sede de recurso voluntário de forma que o alegado cerceamento de defesa não se faz presente, sendo a glosa das despesas com a compra de mercadorias não comprovadas correta.

Nego provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente neste ponto e mantenho as glosas realizadas pelo AFRFB, em relação aos valores de compras de mercadorias, em decorrência da insuficiência de documentos comprobatórios dos respectivos valores e bem como da inaptidão dos documentos apresentados.

2.3 Da Comprovação das Despesas com Fretes e Serviços Glosadas

Em relação à glosa de despesas com serviços de frete, no valor de R\$ 12.280.233,47 (jan/out de 2005) e R\$ 1.953.899,03 (nov/dez de 2005), totalizando R\$ 14.234.132,50, a recorrente alegou que houve a efetiva comprovação com os documentos apresentados, ainda que distintos dos requisitados. No entanto tal afirmativa não merece guarida.

Amparo-me no disposto pela DRJ no julgamento regional do processo, conforme abaixo (fls.847/853):

Observa-se nas fls. 214 a 221 do PAF, que o contribuinte apresentou como comprovante das despesas efetuadas com serviços autorizadas pelos municípios, que como visto, não são documentos hábeis para acobertar tais prestações de serviço. Assim, não possui amparo legal, a justificativa apresentada pela Impugnante, de que, Notas Fiscais de Prestação de Serviços autorizadas pelos municípios podem ser emitidas em substituição aos CTCR e que estes seriam exigidos apenas nos casos de transportes interestaduais de mercadorias.

A alegação de que “a prestação continuada dos serviços de transporte pode ser consolidada e que, a legislação permite que sejam emitidas notas fiscais por período ou empreitada, observada a periodicidade mensal”, também não possui nenhuma sustentação legal. O ajuste SINIEF 01/89, que alterou os Convênios SINIEF s/n de 15/12/70 e 06/89 de 21.02.89, publicado no DOU de 02/05/89, estabelece em seu art. 69 que a emissão do CTCR poderá ser dispensada a cada prestação, na hipótese de transporte vinculado a contrato que envolva repetidas prestações de serviço, desde que devidamente

autorizado pelo respectivo fisco estadual que acompanha a mercadoria, “verbis”:

Art. 69. A emissão dos Conhecimentos de Transporte, modelo 8 a 11, poderá ser dispensada pelo fisco estadual, a cada prestação, na hipótese de transporte vinculado a contrato que envolva repetidas prestações de serviço, sendo obrigatório constar, nos documentos que acompanham a carga, referência ao respectivo despacho concessionário.

Ante o exposto, mantenho as glosas efetivadas nas despesas fretes e serviços cuja documentação não foi apresentada, bem como as despesas com fretes de mercadorias acobertadas por notas fiscais de prestação de serviços globais em substituição aos CTRC, documento inapto para tal fim.

Portanto, pela inaptidão dos documentos apresentados pela recorrente na comprovação das despesas com serviços de frete de mercadorias, entendo como correta a glosa de tais valores realizada pelo AFRFB, conforme a explicitação acima.

Ora, se houvesse de fato a alegada impossibilidade de apresentação dos documentos, como alegado pelo contribuinte, poderia ter feito em momento posterior junto com a interposição do recurso voluntário, com base no Princípio da Verdade Material.

Nego provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente neste ponto e mantenho as glosas realizadas pelo AFRFB, em relação aos valores de frete e serviços, em decorrência da insuficiência de documentos comprobatórios dos respectivos valores e bem como da inaptidão dos documentos apresentados.

2.4 Da Multa qualificada

Não obstante entender que o lançamento referente ao crédito oriundo dos valores tidos como indedutíveis, quais sejam aqueles relacionados ao ágio criado na reestruturação societária, deva ser anulado, cabe constatar que houve aplicação de multa qualificada conforme dispõe a própria DRJ (fls. 865):

Ressalte-se que no presente lançamento, a multa foi qualificada para 150% tão somente na infração caracterizada como “exclusão indevida da amortização de ágio” decorrente das simulações praticadas, aplicando-se multa de ofício de 75% para as demais infrações.

No entanto, é um excesso demasiado perigoso aplicar a multa qualificada simplesmente pela existência de dedução de despesas tidas como indedutíveis.

2.4.1 Dolo de planejamento tributário e não de sonegação

No presente caso, restam vertentes dúvidas sobre a possibilidade de dedução do ágio interno, inclusive este próprio Conselho não é uniforme sobre a situação e sua correta interpretação.

Não se pode dizer com absoluta convicção que há dolo de sonegar, quando há dúvida e ambiguidade na lei e esta dúvida pode ter levado o recorrente a entender que seu

procedimento era lícito, inclusive por ter se baseado nas próprias decisões do CARF. A título de exemplo cito a decisão da 1ª TO/ 2ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento de Relatoria do ilustre conselheiro Rafael Correia Fuso, em data de 15 de março de 2012:

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes de 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.(arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).

A premissa utilizada pela fiscalização quanto à glosa do ágio como despesa não se sustenta quando aponta o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.430/96, visto a existência de regra específica que tratou a dedutibilidade do ágio.

Os laudos não contestados pela Fazenda e a ausência de apontamento de dolo na operação não permite que o ágio apurado sobre rentabilidade futura e deduzido pelo contribuinte para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seja glosado pela Receita Federal. Deve-se ter em mente que as operações tributárias e societárias (planejamentos tributários) fundadas em negócios jurídicos indiretos não configura simulação, dissimulação ou evasão fiscal, ainda mais quando se tem uma operação aberta, transparente, mesmo com a utilização de empresa veículo (grifo não original).

Assim, a recorrente pode ter entendido que estava diante de um planejamento tributário lícito, que praticou quando da sua reestruturação tributária.

Não há evidências do dolo de sonegar, mas sim de efetuar planejamento tributário. Mesmo por que, tal expediente foi por diversas oportunidades reconhecido por este Conselho como lícito.

O próprio Código Tributário Nacional, através do art. 112, dispõe que em havendo dúvida em relação à interpretação de infrações ou penalidades, o entendimento deve prevalecer em favor do acusado:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Conforme discorrido anteriormente, a reestruturação empresarial é uma faculdade da empresa, que pode optar pela forma que melhor represente seus interesses. O Estado não pode interferir nas opções empresariais dos particulares, sob pena de violação do Princípio da Livre Iniciativa.

É evidente que a atuação empresarial deve observar os preceitos legais, as normas que regulam tal atuação bem como as formas disponíveis para tanto. Agindo em conformidade com o ordenamento jurídico, o particular tem liberdade para desenvolver sua atuação empresarial.

Tal situação não impede, contudo, a Fiscalização de verificar se os meios utilizados pelo contribuinte produziram efetivamente os resultados obtidos, ou seja, caso haja divergência entre sua atuação e os proveitos previstos em lei, pode haver as sanções e penalidades impostas pela legislação, mormente a tributária.

A qualificação da multa em 150%, em relação à caracterização da exclusão da amortização do ágio como indevida apresenta um nítido absurdo sancionatório, uma vez que a conduta do contribuinte respeitou os dispositivos legais existentes (legislação societária).

A aplicação de multa de ofício qualificada realizada pelo AFRFB, conforme nota-se no processo administrativo ocorreu em decorrência da prática de atos simulados com evidente intuito de impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador de exações federais. Vejamos as palavras do AFRFB (fls. 303 e 304):

Da leitura do presente Termo, fica evidente que os atos, praticados pelo contribuinte – ou por suas controladoras, em seu interesse -, tiveram a intenção precípua de ocultar e simular a ocorrência de operação realmente não realizada – incorporação de empresa.

Estamos diante de uma reorganização societária e de um planejamento tributário que nem mesmo os órgãos julgadores tem uma posição pacífica quanto a sua “possibilidade”, assim não podemos presumir e exigir que a recorrente quando o fez agiu com dolo de sonegar.

O recorrente agiu sim com vontade e dolo de utilizar um dispositivo legal que autoriza o ágio, inclusive o “interno” e assim não pode ser visto presumidamente como ato ilícito.

O motivo acima resumidamente apresentado foi utilizado pelo AFRFB como fundamento fático para que houvesse a incidência da qualificação da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, § 1º da lei 9430/96, que dispõe:

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; [...]

da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, é livre ao contribuinte optar dentre os diversos meios de reestruturação aquele que mais se coaduna com seus interesses, desde que observados os requisitos legais.

Foi exatamente este o dolo do recorrente. Ele quis realizar o planejamento tributário somente.

Desta forma, ficou claro que foi a simulação nas operações de alteração societária para posterior amortização do ágio gerado, foi entendida pela autoridade fiscal como caracterizadora da imposição da qualificação da multa imposta de ofício.

No entanto, tal entendimento se mostra equivocado uma vez que conforme já exposto não houve simulação: o recorrente quis se reorganizar e escolheu uma das maneiras licitamente existentes. Em nenhum momento tentou esconder ou simular sua intenção: criou o ágio e posteriormente o amortizou. Tudo dentro do que o ordenamento jurídico prevê e autoriza.

Em outras palavras, o contribuinte optou pela forma de reestruturação empresarial que mais lhe foi conveniente, observando todos os dispositivos específicos a respeito da matéria, que inclusive autorizam a criação e posterior amortização do ágio interno.

Portanto, julgo procedente o pedido da recorrente em relação à inaplicabilidade da multa qualificada pela inexistência dos requisitos exigidos no art. 44, § 1º da lei 9430/96, de forma que no caso presente nem a multa de ofício é cabível em relação à glosa dos valores amortizados, uma vez que não há vedação na legislação para o procedimento de criação e amortização do ágio, sendo tais valores dedutíveis, nos termos acima expostos.

2.5 Da incidência da taxa SELIC sobre a multa

A incidência dos juros moratórios sobre o crédito tributário acrescido de multa (sanção de ato ilícito) deve ser analisada de forma pormenorizada, uma vez que tal situação vem sendo ponto controvertido nos tribunais judiciais, e neste colegiado administrativo (CARF).

Por se tratar de matéria frequentemente posta em discussão nos processos administrativos, sendo que há divergência entre o alegado pelo recorrente e o entendimento do Fisco, passo à análise do tema, que no presente caso, outra vez foi apresentada a esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O ponto nodal na presente discussão é a existência de previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre as diversas multas aplicadas pela legislação federal. Assim, a primeira indagação a ser feita é: há necessidade de previsão legal para a incidência de juros e correção monetária sobre as multas existentes na legislação federal tributária?

A resposta parece evidente, conforme expressa exigência constitucional, consubstanciada no art. 5º, II da Constituição Federal do Brasil, há necessidade de previsão legal, prévia e expressa, para que o Estado possa atribuir a particulares (contribuintes) qualquer obrigação.

Dessa forma, na perspectiva ora apresentada, impõem-se ao Estado os limites legais na exigência da incidência de juros moratórios e correção sobre qualquer espécie de multa. Em outras palavras, há de se ter lei prevendo, expressamente, a incidência dos juros moratórios e correção sobre as multas aplicadas pelo Fisco¹¹. No mesmo sentido, dispõe o art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Mais especificamente em se tratando de juros e correção sobre a multa, temos o artigo 161 do CTN, que assim reza:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Este artigo não é autoaplicável, necessita de norma reguladora, observem que quando o §1º diz “**Se a lei não dispuser de modo diverso**”, está ele claramente exigindo que além da previsão do caput tenha lei (complementar, no sentido e não na forma) instituidora desta correção. E se tiver lei, porém esta não especificar o índice, será de 1%. Na outra hipótese, se tiver lei e esta especificar o percentual, este será o especificado em lei. Mas para ambos os casos o art. 161, §1º do CTN prevê a necessidade de lei.

Veja nobre colegiado, que a exigência de lei é para que se possa corrigir o débito tributário, e se a lei não tiver o índice será este de 1%. Mas em momento algum o artigo 161 se intitula autoaplicável, precisando assim expressamente de lei, nos mesmos moldes do já comentado artigo 116 do CTN.

Não existe a expressão “no caso de inexistência de lei” ou “na falta de lei”. O artigo dispõe: “***Se a lei não dispuser de modo diverso***”.

Tanto isso é verdade que o caput não fixa qualquer índice, somente autoriza que o crédito tributário seja acrescido de juros de mora. E em seu parágrafo afirma que se a “lei” que o instituir não regular o índice, será de 1%.

Assim, se a necessidade de lei para que os créditos tributários sejam corrigidos (juros de mora) é flagrante, o que dirá das multas e penalidades, que não fazem parte do conceito de crédito tributário, como bem preceitua o artigo 161 o separando em sua parte final. Porém, tal matéria seqüencialmente será mais bem esclarecida.

Ultrapassado tal ponto, qual seja a necessidade de previsão legal para que se possa aceitar a incidência de juros moratórios sobre as multas no processo de tributação e cobrança de tributos, há de se mencionar a obrigatoriedade do auditor fiscal, expressamente, fundamentar a aplicação dos juros moratórios sobre as multas com o dispositivo referente, sob pena de nulidade da aplicação dos mesmos.

Explico.

O Decreto 70.235/72 estabelece, em âmbito federal, linhas procedimentais, notadamente de caráter formalizatório, que devem ser seguidas pela administração tributária, em sua atuação fiscalizatória. Tal diploma dispõe sobre os requisitos formais do auto de infração fiscal, em seu art. 10 e incisos, in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

As exigências acima previstas decorrem do princípio da estrita legalidade, uma vez que ao Fisco não cabe impor qualquer ônus ou imposições ao particular sem que haja expressa previsão legal. Logo, determinada previsão deve estar expressamente identificada e demonstrada no auto de infração (fls. 326):

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO
Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96.
Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
150,00% Art. 44, inciso II, da Lei nº9.430/96.

JUROS DE MORA

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (p/Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC p
títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96

A inexistência ou referência errônea dos fundamentos legais dos lançamentos colocam em risco princípios constitucionais, como a ampla defesa e o contraditório, ou seja, é uma garantia ao contribuinte de que ele terá plena ciência do objeto da autuação que lhe foi imposta para que exerça seu direito de defesa e de interposição de recursos cabíveis.

Inclusive, este Egrégio Conselho tem pacificado tal posicionamento conforme os seguintes acórdãos:

PROCESSUAL. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. É nulo o Auto de Infração lavrado pela repartição fiscal quando não atenda aos requisitos estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72. Nulidade declarada de ofício. ACOLHIDA A PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO AUTO DE INFRAÇÃO. (3º CC – 2ª C. – Rel. Paulo Roberto Cuco Antunes, j. 09 de setembro de 2003)

LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração lavrado com observância do art. 142, do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal. (1º CC – 4ª C – Rel. Gustavo Lian Haddad, j. 22 de janeiro de 2008)

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. Não verificado que houve preterição do direito de defesa, descabe falar em nulidade dos autos de infração. Não enseja nulidade do lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações. (CARF – 1ª Seção – 2ª C. – 2ª TO – Rel. Carlos Alberto Donassolo, j. 28 de junho de 2011)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto

70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal. (1º CC – 2ª C. – Rel. José Antonio Praga de Souza, j. 04 de julho de 2007)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - ERRO FORMAL - Carece de sustentação alegação de nulidade de autuação por erro formal quando esta formaliza os fundamentos legais da exigência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não caracteriza cerceamento do direito de defesa carecerem de apreciação unitária eventuais argumentos meramente alegatórios relativos a matéria fática, ao desamparo de qualquer prova documental, quer trazida aos autos pelo contribuinte, quer acostada ao feito pelo autuante. (1º CC – 4ª C. – Rel. Roberto Willian Gonçalves - Acórdão nº 104-18.215, j. 21 de Agosto de 2001)

Sobre tal exigência, Leandro Paulsen é direto ao afirmar a necessidade da menção expressa ao requisito legal que serve de fundamento para o lançamento, neste incluindo o tributo a ser lançado, bem como as multas e juros incidentes. Segundo o nobre autor:

*[...] a tentativa de relacionar dispositivos impertinentes à infração específica pode macular de nulidade o auto de infração. Noutros, são indicados apenas dispositivos regulamentares (do Regulamento do IPI ou do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo), sem a indicação do fundamento de lei ordinária, lei complementar ou medida provisória; nunca, de normas complementares como é o caso de Decretos, Instruções Normativas, Portarias e outros afins, todos infralegais. **Neste caso, também, é nulo o auto de infração porque não há indicação do fundamento legal.**¹²*

Neste sentido, ao relatar o presente acórdão me atenho à análise dos fatos e fundamentos jurídicos expressamente apresentados no auto de infração.

Vejamos, portanto, trecho do auto de infração que expressamente dispôs sobre a multa a ser aplicada e os fundamentos de sua aplicação, bem como da incidência dos juros moratórios:

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO
Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96.
Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
150,00% Art. 44, inciso II, da Lei nº9.430/96.

JUROS DE MORA

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (p/Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC p
títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96

Feitas tais considerações introdutórias, passo a distinguir as diversas espécies de multas existentes na legislação tributária nacional, bem como suas previsões legais e a existência ou não de expressa previsão legal para a incidência dos referidos juros moratórios sobre cada uma delas.

i) Multas previstas na legislação tributária

Através de uma análise das multas possíveis de serem aplicadas pela Receita Federal, que são inúmeras, percebe-se que a colocada à apreciação deste colegiado foi a seguinte:

- Multa do Lançamento de Ofício: pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da verificação do descumprimento da lei pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais. Sua previsão legal está no art. 44, I da lei 9.430/96, com suas respectivas majorações (art. 44, § 2º, I, II e III da lei 9430/96).

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; [...]

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveishttp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm - art14

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

i.i.) Natureza Jurídica das Multas:

Importante frisar que o tributo e a multa têm naturezas jurídicas distintas, sendo que o primeiro tem origem com a ocorrência do fato gerador (natureza tributária) e o segundo é uma sanção de ato ilícito, pelo descumprimento de uma obrigação de pagar, efetuar o lançamento, fazer ou não fazer etc.

Tanto é que na definição de tributo, que também abrange o conceito de débito tributário, temos:

Art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Vejam que o próprio CTN, em seu art. 3º, afirma que tributo, ou seja, “débito tributário”, não pode ser composto por sanção de ato ilícito.

Neste sentido tem-se a lição de Leandro Paulsen, segundo a qual “*todas as multas, pelo simples fato de serem multas, tendo como causa de aplicação o cometimento de um ilícito, revestem, evidentemente, caráter punitivo*”¹³.

Em outro trecho o autor especifica o caráter punitivo da multa moratória, ao explanar que “*a multa moratória pune o descumprimento da norma tributária que determinava o pagamento do tributo no vencimento. Constitui, pois, penalidade cominada para desestimular o atraso nos recolhimentos*”¹⁴.

Paulo de Barros Carvalho considerada o aspecto punitivo das multas sobremaneira ao asseverar que

As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida [...] Desse modo, qualquer que seja o nome que se lhe dê, toda multa tem, incontestavelmente, natureza de sanção, advinda da inobservância de um dever jurídico.¹⁵

O atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, à época Ministro do Superior Tribunal de Justiça, relatou em acórdão (REsp nº 1.149.022/SP, rel. Min. Luiz

¹³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 200, p. 936.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 200, p. 1125.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 864/865.

Fux, 1ª Seção, julgado em 09/06/2010) o mesmo entendimento em relação às multas moratórias, as quais também têm caráter punitivo. O ministro entendeu que

Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

Este Egrégio Conselho Fiscal por diversas vezes se manifestou sobre o caráter punitivo das multas, como no acórdão proferido na Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 14 de maio de 2004, pela então conselheira Anelise Daudt Prieto, nos seguintes termos:

E não se diga que as multas de mora não têm caráter punitivo. Ao contrário, elas têm por objetivo punir pelo atraso no pagamento do tributo. É nesse sentido que se posiciona o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (In Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1998. Coordenação de Carlos Valder do Nascimento. p. 335), in verbis: [...]

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, verbis:

"A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente a atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal". [...]

Ensina ainda o autor que "a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa. A função da multa é sancionar o descumprimento de obrigações, deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal não recebido a tempo."

O mesmo sentido é expresso no acórdão 103-22.121, proferido pelo ilustre conselheiro Flavio Franco Corrêa em 08 de novembro de 2005:

[...] MULTA EXIGIDA DE OFÍCIO. CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

MULTA EXIGIDA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PERCENTUAL NÃO PREVISTO EM LEI. A Administração não pode aplicar punição não prevista em lei, ou em gradação

diferente daquela que o legislador determinou, em proporção à severidade do ilícito.

Depois de delineados estes conceitos preliminares e fundamentais para o deslinde da questão, passo a discorrer em relação à multa aplicada e sobre a existência ou não da previsão legal específica para a incidência de juros moratórios sobre a mesma.

ii) Inexistência de Previsão Legal a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Agora passo a análise da possibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, o que inicialmente convém relembrar, também necessita de previsão legal para que possa ser exigida.

Ora, a previsão legal é exatamente o ponto da discussão em relação à possibilidade de incidência da correção. O dispositivo frequentemente utilizado pelos auditores fiscais como fundamento para a referida incidência é o art. 61, § 3º da lei 9430/96. Por mais absurdo que isso possa parecer nesta fase de explanação.

Porém mesmo que entendêssemos, a título argumentativo, que dentro do conceito do art. 61, na definição de “débitos decorrentes de tributos e contribuições” está presente alguma espécie de multa, esta deve ser a moratória, vez que há a expressão “serão acrescidos de multa de mora”. Nunca, em momento algum, cita multa de ofício.

O referido dispositivo, como já foi explicitado anteriormente, tem como objeto somente as multas de mora e não as multas de ofício. Convém uma nova análise:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º Sobre os **débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Aliás, quais débitos “débitos a que se refere este artigo” podem ser “acrescidos de multa de mora”? Somente os confessados e não pagos, ou seja, declarados em DCTF, GFIP ou parcelados. Nunca um débito originário de um auto de infração que é objeto de análise por este colegiado.

Assim, este dispositivo legal, art. 61 e seu §3º, da lei 9.430/96, foram criados para débitos confessados e não pagos, e não para débitos objeto de lançamento de ofício.

O texto legal, em seu caput, é claro ao indicar que “os débitos” aos quais o § 3º se refere serão acrescidos de multa de mora. Em nenhum momento, o legislador se refere à multa de ofício ou qualquer outra espécie de multa.

Portanto, o disposto no art. 61 da lei 9430/96, ainda que se entendesse pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, o que não é o caso, haja vista o entendimento anteriormente exposto, seria apenas aceitável sobre a multa de mora e nunca sobre a multa de ofício, por evidente carência de previsão legal.

Ora, outro entendimento seria desvirtuar não só o “espírito da lei”, como seu próprio “corpo físico”, vez que a única multa expressamente prevista no art. 61, caput da lei 9.430/96, é a multa de mora (débitos declarados e não pagos).

Seria impensável confundir multa moratória (sanção pelo atraso) e multa de ofício.

Outro dispositivo, porém neste caso não utilizado pelos auditores fiscais para aplicar a taxa de juros moratórios à multa de ofício, corroborado por alguns julgadores é o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, como suposto fundamento autorizador da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Entendo que não há possibilidade para tanto, uma vez que o § 1º dispõe que há necessidade de existência de lei, como se depreende do trecho “**Se a lei** não dispuser de modo diverso”, então precisa de lei dispendo de modo favorável à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, que fixe ou não indexador. Mas, enfim, precisa de lei complementar.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (g.n.)

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Porém tal matéria já foi em muito debatida nos itens anteriores.

Logo, é equivocado, *data venia*, o entendimento no sentido da fundamentação da incidência de juros moratórios com os artigos 61, § 3º da lei 9430/96 e art. 161 do CTN, acima referidos, nos casos da multa originária de lançamento de ofício.

Não há dúvida de que tal incidência de correção sobre a multa de ofício carece de previsão legal e fundamentação constante do Auto de Infração, sendo este último nulidade insanável.

iii) Impossibilidade de Alterar ou Complementar os fundamentos da Autuação.

Com base na fundamentação legal utilizada pelo auditor fiscal (fls. 326) percebe-se que o dispositivo utilizado para a aplicação dos juros de mora foi o art. 61, § 3º da lei 9430/96. Portanto, **em decorrência da necessidade de me ater no presente voto aos fundamentos apresentados pelo auditor fiscal**, não me é possibilitado analisar ou fundamentar sua incidência outros dispositivos que não aqueles expressamente utilizados no termo de verificação.

Pois ao Presente Colegiado não é possível inovar no processo fiscal, e alterar, ou complementar uns fundamentos legais não utilizados ou indevidamente utilizados pela fiscalização.

O único veículo apto a criação de normas gerais de direito tributário é a Lei Complementar, conforme dispõe o art. 146 da Constituição Federal. Dentre eles estão matérias correlatas à atuação fiscal como: crédito, lançamento, obrigação etc.. Assim prevê o dispositivo:

Art.146. Cabe à lei complementar: [...]

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição, e decadência tributários;

Dessa forma, a Lei Complementar 5.172/66, denominado Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 146, a impossibilidade de alteração ou reforma ou complementação do auto de infração exceto na existência de fato gerador superveniente. Vejamos:

*Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

O princípio acima disposto, chamado pela doutrina de princípio da imodificabilidade do lançamento, tem o objetivo de manter a segurança jurídica e a previsibilidade nas relações entre o fisco e contribuinte, servindo como uma garantia individual do cidadão em face da força desigual do Fisco. Neste sentido o ilustre doutrinador Souto Maior Borges assevera que

Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Souza ensinou que, se o fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não o poderá porque, se fosse admissível que o fisco pudesse variar de critério em seu favor, para cobrar diferença de tributo, ou seja, se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do fato gerador, por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada.

A súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos sintetiza o entendimento que continua sendo dado com frequência pelos tribunais pátrios, qual seja:

Súmula nº 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos: A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

Neste sentido é o acórdão exarado no Agravo Regimental no REsp 478389 / PR publicado no DJ 05.10.2007 p. 245 tendo como Relator o Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado pela Segunda Turma:

"TRIBUTÁRIO - IPI - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - AUTUAÇÃO POSTERIOR - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - SÚMULA 227/TRF PRECEDENTES DO STJ. O art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco. Precedentes do STJ. Agravo regimental improvido.(grifo não original).

Neste sentido o CARF também tem decidido pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do auto de infração:

AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MULTA. PENA DE PERDIMENTO, ILEGITIMIDADE DE CRITÉRIO, ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE, MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

O reconhecimento da ilegitimidade do arbitramento do valor aduaneiro para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento não autoriza que, em julgamento de 1ª instância, seja adotado um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Faz-se necessário, assim, para apuração de uma nova base de cálculo, a lavratura de novo auto de infração, o que não é da competência das instâncias julgadoras. Afigura-se incabível, portanto, o lançamento lastreado em arbitramento ilegítimo. (Ac. 320200115 – Rel. Rodrigo Cardozo Miranda – j. em 25.05.2010)

PIS. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO DE DCTF. VINCULAÇÃO DO DÉBITO. PROCESSO NÃO CADASTRADO NO PROFISC. ALTERAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Sendo a causa do lançamento falha da repartição fiscal, que deixou de cadastrar em tempo hábil processo de compensação no Profisc, é defesa a posterior alteração da sua fundamentação para ajustá-lo ao resultado da decisão que apreciou o pedido contido naquele processo.

Em suas razões de voto, o ilustre Conselheiro foi expresso em asseverar a impossibilidade de alteração por parte dos órgãos julgador dos fundamentos jurídicos utilizados no auto de infração, conforme trecho abaixo:

Nada obstante, o argumento transforma a causa inicial do lançamento, que era simplesmente a inexistência de cadastro do processo no Profisc, em lançamento efetuado por conta de compensação indevida, em face de ausência de crédito.

Logo, não podendo negar a notória improcedência da causa inicial do lançamento, o Acórdão inovou sua fundamentação, tentando ajustá-lo a causas não cogitadas à época da autuação.

A DRF afirmou que a causa do lançamento teria sido o indeferimento da compensação, o que não condiz com a realidade dos fatos.

Como o lançamento é ato plenamente vinculado, à vista do que dispõe o art. 142, parágrafo único, do CTN, não é possível adaptá-lo à realidade diversa da contida na descrição dos fatos.

Portanto, passo as conclusões as quais alcancei na análise estritamente do auto de infração, os fatos geradores identificados, bem como os respectivos fundamentos legais e jurídicos utilizados pelo nobre auditor fiscal:

Entendo que não há possibilidade alguma de aplicação de juros moratórios em relação à multa de ofício no presente caso, uma vez que não há previsão legal no dispositivo utilizado pelo auditor fiscal como fundamento para a aplicação (art. 61, § 3º da lei 9.430/96), e nem subsidiariamente o art. 161 do CTN, que não se amolda a esta hipótese sendo que este último nem fora utilizado na fundamentação do auto de infração, violado o princípio da legalidade.

3. CONCLUSÕES

Observado o art. 59, § 3º do Dec. 70.235/72, reconheço a nulidade do presente lançamento somente quanto à glosa da dedutibilidade do ágio (subitem 2.4 do Termo de Constatação (fls. 289/290)), para efeito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), por falta de expressa fundamentação legal específica no auto de infração.

Voto parcialmente procedente o recurso voluntário para cancelar a glosa das despesas relacionadas com a amortização do ágio interno, uma vez que o recorrente agiu em conformidade com a lei e dispositivos específicos autorizadores.

Processo nº 19515.005340/2009-00
Acórdão n.º **1302-001.108**

S1-C3T2
Fl. 978

E, em decorrência da exoneração do crédito relativo ao ágio amortizado, voto pelo afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada em relação a tais valores, bem como a incidência dos juros moratórios (SELIC) sobre as multas de ofício aplicadas em todo o auto de infração, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiram divergências que levaram a conclusão diversa com relação às matérias atinentes à preliminar de nulidade da autuação, arguida de ofício pelo Relator, à amortização de ágio e à incidência de juros sobre a multa de ofício lançada.

O colegiado afastou ainda, por maioria, a multa qualificada, reduzindo-a para 75%, nos termos do voto do Relator, de sorte que esta matéria não será apreciada neste voto

Passo a examinar e proferir o voto sobre cada uma das questões em que o Relator restou vencido.

1. Da Preliminar de nulidade da autuação por falta de enquadramento legal.

O Relator reconheceu de ofício preliminar de nulidade do auto de infração, ao argumento de que o auto de infração não teria apontado o dispositivo específico da legislação do Imposto de Renda infringido pela autuada, o que violaria o disposto no inc. IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72¹⁶.

Pelo que verifico, de fato, a autuação não traz a indicação de dispositivo do Regulamento de Imposto de Renda que foi violado pela autuada, ora recorrente, limitando-se a fazer remissão a dispositivos do Código Tributário Nacional e ao art. 36 da Lei nº 10.637/2002, invocada pela própria autuada como fundamento da dedutibilidade do ágio em questão.

Assim, impõe-se analisar se tal omissão é suficiente para acarretar a nulidade da autuação ou se descrição dos fatos e sua fundamentação foram capazes de suprir tal lacuna, sem prejuízo ao direito de defesa, nos termos aceitos pela jurisprudência administrativa¹⁷.

Entendo que não é causa de nulidade.

¹⁶ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

¹⁷ AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inócurreu preterição do direito de defesa. (Acórdão n.º 103-13.567,3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 28/05/1995)

Ressalto primeiramente que a questão sequer foi arguida pela recorrente em sede de recurso. As únicas alegações de nulidade foram feitas em sede de impugnação e não se referem à falta ou insuficiência de enquadramento legal desta infração como causa de prejuízo à defesa e, conseqüentemente, de nulidade.

Conforme se observa no relatório do Acórdão nº 15-24.279, proferido pela DRJ-Salvador, a impugnação trouxe as seguintes alegações preliminares, *in verbis*:

“Preliminarmente requer a nulidade formal do auto de infração pelas razões abaixo enumeradas:

I. Ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF

II. **Excesso de exação** em função da ilegalidade na cobrança do crédito-prêmio do IPI, justificando que é de conhecimento de todos que atuam na área do direito tributário, em especial daqueles que exercem o poder de fiscalização, que não pode ser objeto de cobrança de crédito tributário quaisquer exações que se saibam ou que se deveriam saber indevidas. Tal cobrança constitui crime tipificado no Código Penal

III. **Cobrança de tributo com base apenas em analogia** — "Evidencia-se também como totalmente ilegal a autuação, quando se constata que **não** existe lei que determine expressa e taxativamente a incidência do IRPJ e CSLL sobre as parcelas recebidas a título de crédito-prêmio";

IV. **Ofensa ao princípio da capacidade contributiva** sob a alegação de que "caso devam os contribuintes integrar à base de cálculo do **IRPJ** e a CSLL o valor do crédito presumido de IPI, haveria uma taxação sobre o valor do próprio incentivo fiscal criado justamente para estimular as exportações";

V. **Confisco** — Alega que a Constituição Federal veda os entes federativos utilizarem tributo com caráter confiscatório. Esta limitação tem nítida relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, pois é a partir deste que se verifica se ocorrem ou não os efeitos confiscatórios de determinada exação fiscal;

VI. **Cerceamento ao direito de defesa** — "com relação às glosas que foram levadas **efeito pela nobre fiscalização de custos e despesas supostamente não comprovadas**, como também supostos reflexos na tributação do IRPJ, cumpre observar que restou prejudicado o direito do contribuinte em suas defesas e esclarecimentos já anteriormente formulados, vez que, como é de conhecimento de Vossas Senhorias, pelas provas já anexadas a este procedimento, a contribuinte passa neste momento, por vários processos de fiscalizações nas várias esferas: municipal, estadual e federal. Prova disto, foram as varias incursões feitas para retirar documentos junto a fiscalização da Fazenda Estadual do Estado de Mato Grosso, e por conta e ordem desta empreitada, muitos documentos originais estão em poder daquele órgão".”

Em sede de recurso voluntário a recorrente, conforme o relatório deste acórdão, não reiterou estas alegações.

Quanto ao mérito da exigência relativa à glosa de despesas com a amortização do ágio o relatório fiscal descreveu minuciosamente as operações societárias realizadas pela recorrente e considerou-as inoponíveis ao Fisco em face da caracterização de **simulação, apoiando-se em dispositivos do Código Tributário Nacional e do Código Civil,**

afastando a aplicação do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 como suporte para a amortização do ágio.

A recorrente, por sua vez, demonstrou em sua impugnação e recurso completo entendimento da acusação fiscal imputada, trazendo ampla argumentação contra a acusação da prática de simulação, escudando o seu procedimento no art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Desta feita, resta claro que a recorrente compreendeu a imputação feita pela fiscalização, que determinou a glosa da amortização do ágio e pode exercer sem restrição o seu direito de defesa.

Assim, entendo que se a própria autuada, ora recorrente, não se sentiu prejudicada no exercício de seus direitos de defesa em nenhuma das etapas do litígio instaurado, não cabe a este colegiado reconhecer de ofício a argüição de nulidade da autuação.

Ante ao exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo Relator.

2. Mérito: Da glosa de valores lançados a título de ágio (subitem 2.4 do Termo de Constatação Fiscal)

O Relator acatou as alegações da recorrente no que concerne a glosa de valores amortizados como ágio, fundamentando-se nos princípios da estrita legalidade tributária e da liberdade negocial, entendendo ainda que a simulação não restou comprovada no caso concreto e que a legislação de regência não limita a possibilidade de amortização do chamado ágio interno.

Antes de adentrar ao exame das operações em si e de seus efeitos fiscais, entendo que seja necessário tecer algumas observações acerca do tema da amortização do ágio criado como mecanismo de planejamento tributário pelas empresas.

Tal discussão é bastante tormentosa, o que se revela na própria jurisprudência administrativa, e não está imune a algum grau de subjetividade por parte dos intérpretes e aplicadores do direito.

A primeira questão a ser analisada refere-se à liberdade de auto-organização do contribuinte, tida como absoluta pelos intérpretes e doutrinadores liberais, que defendem que “*o Fisco só pode cobrar (tributos) mediante tipicidade fechada e legalidade estrita*” enquanto que o contribuinte pode fazer tudo que não está restringido pela lei.

Desta visão decorre o entendimento de que atendidos os aspectos puramente formais dos atos e operações do contribuinte, independente de seu conteúdo real, nenhuma objeção pode ser feita pelo Fisco.

Tal visão desconsidera o aspecto finalístico da lei e sua interpretação sistêmica.

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Um dos poucos doutrinadores a tratar do tema sem o viés estritamente liberal, Marco Aurélio Greco leciona que *“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 desse 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, fraude à lei”*¹⁸.

Nesse sentido, observa que *“a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal”*¹⁹.

A observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal na interpretação e aplicação da lei tributária, especialmente quando se trata do Imposto de Renda, revela-se de todo pertinente, não podendo tais princípios serem subjugados ou simplesmente esquecidos em face do direito de auto-organização do sujeito passivo. *“A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo”*²⁰. E, *“na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtrar ao imposto (ainda que licitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º)”*²¹.

Desta feita, não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido, pois *“a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte. Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir um redução do tributo)”*²².

Se o contribuinte que pratica atos, abusando do direito de auto-organização, não pode ter reconhecido os efeitos tributários os quais buscou beneficiar-se, aquele que simula a prática de atos com vistas unicamente a redução de tributos menos ainda pode usufruir do benefício fiscal almejado.

A simulação, tal como disciplinada no art. 167 do Código Civil é causa de nulidade do negócio jurídico.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p 228

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p. 211

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p. 209

²¹ GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p. 210

²² GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p. 246

Greco destaca que a doutrina majoritária define dois conjuntos de situações que configuram simulação:

a) *simulações objetivas que levam em conta o negócio jurídico celebrado;*

b) *simulações subjetivas que levam em conta as pessoas participantes de tais negócios.*

*Na categoria das simulações objetivas, está abrangida a simulação relativa se houver um negócio real e outro negócio aparente, enquanto na simulação absoluta haverá um negócio aparente e nenhum negócio subjacente (o que alguns autores chamam de pura mentira).*²³

(grifo nosso)

Grande parte da doutrina brasileira defendeu, na vigência do antigo Código Civil, que a simulação corresponderia a um vício da vontade. No entanto, esta não é a única maneira de conceber a figura da simulação no Código Civil, como observa Greco:

“Assim, por exemplo, ORLANDO GOMES examina a fenomenologia da simulação a partir da idéia de causa do negócio jurídico. Desde (sic) ângulo assume relevância aquilo que se designa por ‘propósito negocial’ (negocial, aqui, **no sentido de negócio jurídico** e não de empreendimento ou ‘business’).

Este autor esclarece que, “no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a causa que o legitima, inalterável ao arbítrio de quem o pratica”. Assim, **haverá, em princípio, ato simulado quando “determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa”**. E mais, “**declarando o que realmente não querem, visam as partes à obtenção de resultado diverso da causa típica, mas... não pretendem o negócio que praticam**”.

Ou seja, identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir ou não a ocorrência da simulação.

Portanto, no exame de determinado caso concreto, para saber se estamos ou não diante da hipótese de simulação, importa não apenas perguntar se estamos ou não diante de uma dualidade de vontades, mas principalmente, detectar se há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente.

Esta já era uma das perspectivas doutrinárias possíveis à vista do Código Civil de 1916, especialmente tendo em conta a necessidade de encontrar parâmetros e limites para o exercício da autonomia privada, tema que preocupava ORLANDO GOMES que via na causa o grande conceito a parametrizar a utilização da autonomia privada. Vale transcrever suas palavras, ainda que em trecho extenso:

“O recrudescimento do interesse pelo problema da causa explica-se diante das novas direções do pensamento jurídico e da tendência moralizadora que se observa no direito contemporâneo. Generaliza-se a preocupação de submeter a controle as manifestações da autonomia

privada, no sentido de conformá-las às novas exigências sociais. Considera-se superada a concepção individualista do direito que, para estimular o espírito de iniciativa privada, enfatizava o princípio da autonomia da vontade, *despreocupando-se do conteúdo das relações jurídicas e do fim a que se propunham as partes*. Importava, apenas, que as obrigações fossem livremente contraídas e, em respeito à vontade individual, assim manifestada, assegurava-se proteção jurídica às relações constituídas sem constrangimento. Tal liberdade de ação considerava-se o supremo interesse geral. Substituídos esses pressupostos culturais, passou-se a justificar a necessidade de subordinar o exercício da autonomia privada a critérios restritivos, no entendimento de que o poder de atuar na esfera jurídica é concebido para ser utilizado em limites traçados por uma concepção política e moral desapegada da ideologia liberal”

E conclui enfaticamente:

‘A noção de causa, nos seus tempos modernos, responde a essa nova concepção, seja qual for sua inspiração. Em, suma: a lei exige uma justificação para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. Esta justificação se encontra na relevância social de interesse que se quer tutelar e no fim que se pretende alcançar. É a causa.’

(...)

Na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação, isto é a cabal demonstração que o próprio conceito de simulação precisa ser revisitado, pois não pode mais ser visto como vício de vontade. Ao revés, deve ser visto como vício do motivo ou causa do negócio.

Ao mencionar “motivo”, estou me referindo a figura semelhante àquela amplamente desenvolvida pela Teoria do Direito Administrativo, que se apresentaria como a razão justificadora e informadoras da operação. Nas palavras de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO já invocadas, motivo é

‘...antecedente, exterior ao ato, que transcorre na realidade empírica, servindo de suporte a expedição do ato’.

Aquilo que poderia ser denominado de “razão suficiente”. Note-se que o **motivo é exterior e antecedente ao ato. Portanto, não é motivo algo que procure²⁴ justificar “o ato pelo ato”.**

Neste ponto, cabe também sublinhar que não é qualquer alegação ou “motivo abstrato” ou desvinculado da realidade dos fatos que atende ao requisito aqui examinado. Em poucas palavras, **o que deve existir é um verdadeiro “motivo” e não um simples “pretexto”.**²⁵ (grifos nossos)

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro. Elsevir. 2013.

Autenticado digitalmente em 12/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 12

09/2013 por LUIZ GRECO, Marco Aurélio. Op.cit. p. 277 a 279. Autenticado digitalmente em 16/09/2013 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 0

6/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ricardo Lobo TORRES, também cita a diferença existente entre a simulação relativa e a absoluta. Segundo ele “o que caracteriza a simulação, na sua vertente de simulação relativa é que implica a dissimulação, o fingimento ou a manipulação dos fatos praticados”. Segundo esse autor, a teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Cita civilistas brasileiros que diferenciam a dissimulação (simulação relativa) da simulação (absoluta), *in verbis*:

“Cf. Tepedino, Gustavo; Barboza; Heloisa; Moraes, Maria Celina Bodin de. Código Civil interpretado conforme a Constituição da República. Parte Geral e Obrigações. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, v. 1 p. 313: “A simulação relativa, também chamada de dissimulação, é a que contém dois atos jurídicos, quais sejam: o negócio simulado que esconde e camufla outro negócio, que é o dissimulado, a verdadeira intenção das partes. É então da simulação relativa que fala o dispositivo em tela, referindo-se à preservação do negócios simulado, se válido na substância e forma”, Monteiro, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 209 e seguintes: ‘Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas em ambas, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara’; Moreira Alves, José Carlos. Conferência Inaugural do XXVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade. Pesquisas Tributárias – Nova Série – 10. São Paulo: Centro d Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2004, p. 15: “É isso porque a simulação, como sempre se considerou, apresentava, e apresenta, duas modalidades: uma simulação absoluta, em que o que se quer é apenas criar a aparência, e a simulação relativa, em que, por meio de uma aparência, que é caracterizada pelo negócio simulado, se dissimula o negócio real.”²⁶

Deste modo, há que se perquirir, no exame dos atos praticados pelo contribuinte, se existe e qual a espécie de simulação praticada: relativa ou absoluta.

Feitas estas considerações iniciais acerca do tema, deixo para o momento oportuno analisar a legislação societária e fiscal aplicável ao caso.

Passo a examinar as operações societárias tidas como simuladas pela fiscalização.

Pelo que foi descrito no subitem 2.4.6 do Anexo A do Termo de Constatação, no curto espaço de 6 (seis) meses a atuada, por intermédio de seus sócios, promoveu uma série de atos societários, mediante os quais: - em 29/12/2003, criou-se uma empresa (Inlogs **Administração**) à qual os sócios conferiram a totalidade de suas cotas na empresa originária (Inlogs **Logística**); - um dia depois, 30/12/2003, a empresa Inlogs **Administração** adquiriu as cotas empresa A&A Matheus Consultoria em Informática Ltda (rebatizada como Inlogs **Investimentos**), com a integralização do capital mediante a entrega da participação societária na empresa Inlogs **Logística**, registrada pelo método de equivalência patrimonial por R\$ 9.710.501,44, e avaliada a valor de mercado por R\$ 74.051.000,00, pelo que teria sido gerado um ágio na aquisição de investimentos no valor de R\$ 64.340.498,56; e, - em 02/07/2004, incorporação reversa da empresa Inlogs **Investimentos** pela Inlogs **Logística** (rebatizada como **Agreco do Brasil S/A**).

Ao fim e ao cabo das operações, sem qualquer alteração dos reais detentores do controle societário da atuada, ora recorrente, mantido em sua exata proporção, esta viu seu capital social reavaliado de R\$ 1.000.000,00 para R\$ 74.051.000,00, e, sem despende um centavo sequer, registrou contabilmente um ágio a amortizar no montante de R\$ 64.340.398,56.

Ou seja, mediante a criação de duas empresas sem qualquer atividade econômica real (Inlogs **Administração** e Inlogs **Investimentos**), a atuada, em exíguo espaço de tempo, produziu artificialmente um ágio, que seria baseado na sua expectativa de rentabilidade futura e se atribuiu o direito de deduzir de seus resultados mais de um milhão de reais por mês, sem que para isto comprometesse nenhum valor do seu ativo.

A fiscalização aponta ainda a incongruência entre as datas formalizadas nos atos societários e o seu registro formal perante o Registro do Comércio, observando, por exemplo, que a empresa Inlogs **Administração** teve sua existência legal formalizada somente em 24/03/2004, mas já em 30/12/2003, adquiriu a participação societária da empresa que passou a denominar Inlogs **Investimentos** e para qual transferiu as quotas da empresa Inlogs **Logística**, com o seu patrimônio já reavaliado.

Entendo que estamos diante da situação típica do que pode se denominar de negócio simulado, na sua vertente *absoluta*. Os atos formais de reorganização societária são meramente aparentes, sem substância ou existência real. Um mero “fantasma”, como ilustra Washington de Barros Monteiro. Os atos sob exame não se encaixam no conceito de simulação relativa pelo simples fato de que não existe um negócio subjacente, apenas um negócio aparente.

Observado pelo ângulo da causa ou do motivo do negócio, a simulação também se confirma, pois não há qualquer justificativa real para a sequência de atos societários levados a efeito pela interessada, senão aquela buscada como consequência fiscal deles: a geração de um ágio artificial com vistas à redução do tributo e este não pode ser o motivo dos atos, pois sendo consequência não pode ser esta também a causa da dita reorganização. Conforme o ensinamento trazido, “motivo ou a causa deve ser antecedente aos atos e exterior a eles” senão temos apenas “o ato justificado pelo ato”.

Note-se que depois de realizadas todas as etapas não há qualquer alteração nas relações jurídicas constituídas, com exceção do já mencionado ágio decorrente da reavaliação patrimonial efetuada no bojo das operações societárias.

Ora, como ensina Orlando Gomes: **“a lei exige uma justificação para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. Esta justificação se encontra na relevância social de interesse que se quer tutelar e no fim que se pretende alcançar: a causa”**.

Qual o vínculo digno de proteção que a lei tributária (Lei nº 9.532/1997) queria tutelar quando autorizou a amortização (num prazo de 60 meses) do ágio pago (com o fundamento econômico na rentabilidade futura) pelas pessoas jurídicas que viessem a absorver o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão?

Teria o legislador criado uma autorização legal, uma espécie de receituário fiscal, para que os contribuintes pessoas jurídicas, mediante uma série de atos ordenados, simulassem uma reorganização societária, reavaliando seus próprios ativos com base na expectativa de rentabilidade futura (pelo valor que bem lhe aprouver²⁷) e, com isso, passassem a amortizar de seus resultados, na base de 1/60 avos para cada mês de apuração, o valor a título de ágio pelo qual não despenderam nenhum centavo? Que espécie de benefício fiscal seria este, dirigido apenas às grandes empresas, tributadas pelo Lucro Real, sem qualquer contrapartida, e ainda por cima, renovável periodicamente, vez que a lei não fixa nenhum limite a tais operações?

Não posso crer que o legislador desrespeitaria de forma tão vil a Constituição Federal, pois se assim tivesse desejado, estaria afrontando diversos princípios constitucionais como os da isonomia, da capacidade contributiva, da igualdade concorrencial, entre outros.

A resposta a este questionamento está na origem da criação do permissivo legal, na década de 90, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, conforme bem relata o ilustre Conselheiro Valmir Sandri, no seu voto proferido no Acórdão nº 1301-000.999, *in verbis*:

“Como visto do relatório, a questão gira em torno da dedução da amortização do ágio com base nos artigos 7º, inciso III, e 8º, da Lei nº 9.532, de 1997. A norma foi editada no bojo do Programa Nacional de Desestatização, implementado na década de 90, e teve por objetivo tornar mais atrativos os leilões para alienação das empresas estatais para obter um melhor preço, com inegável característica de benefício fiscal indutor de um comportamento.

Efetivamente, antes da edição da Lei nº 9.532/1997, o ágio na aquisição de investimento somente tinha efeitos fiscais na tributação do ganho ou perda de capital quando de sua alienação (DL nº 1.598/77, art. 33), sendo sua amortização fiscalmente neutra (era adicionada no LALUR).

Entretanto, essa situação foi alterada pela Lei nº 9.532, de 1997, que dispôs:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha

²⁷ Não existe viabilidade concreta do Fisco contrapor-se aos "laudos" de avaliação elaborados pelas empresas de consultoria contratadas pelo próprio contribuinte que engendra tais reorganizações societárias intragrupo. Além da natural precariedade e incerteza quanto à "expectativa de rentabilidade futura" estimada, agregam-se à projeções dados empíricos e subjetividades não passíveis de serem questionados. O único controle real possível em uma operação de aquisição de investimento por uma sociedade em outra, com ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura, é o efetivo pagamento pelo preço fixado. Neste caso, o ágio surge límpido, bastando comparar o valor efetivamente pago com o valor patrimonial da investida na data do negócio e se o mesmo é coincidente com a avaliação feita.

participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

A motivação que levou o legislador a editar esta norma reguladora do agir no contexto do PND foi aumentar as ofertas dos participantes do leilão das empresas desestatizadas, mediante a garantia aos investidores da dedutibilidade do ágio pago na aquisição das empresas. Porém, especialmente na privatização das concessionárias de serviços públicos, a norma não alcançaria seu objetivo se não houvesse a permissão para a utilização de incorporação invertida e de empresas veículo.

A possibilidade de dedução da amortização é condicionada à junção dos patrimônios. Como os licitantes, na quase totalidade dos casos, são grupos de empresas dos mais diversos setores da economia (grandes construtoras, seguradoras, fundos de previdência, bancos de investimentos, etc.), a junção patrimonial direta, para utilização do benefício, seria impossível.

É curial que não era objetivo do PND extinguir as empresas concessionárias de serviços públicos. Por isso, a previsão expressa da possibilidade de operação invertida (a investida absorvendo a investidora).

Por seu turno, as investidoras também não têm interesse em serem extintas, e mais, podem ter limitações regulatórias específicas, que impeçam a junção patrimonial.

Assim, a única forma de viabilizar a utilização do benefício é concentrar a participação societária adquirida (com ágio) no leilão numa empresa veículo (sociedade com propósito específico), a qual seria incorporada pela investida.

Por isso, no contexto do PND, além de prever expressamente a possibilidade de operações invertidas (art. 8º da Lei nº 9.532/97), a Lei nº 9.491/97, que alterou os procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização PND, em seu art. 4º, permitiu a utilização de várias estruturas societárias possíveis para a implementação da política, inclusive por meio de empresas veículos, como as subsidiárias integrais. A conferir:

Portanto, operações como as ora submetidas a julgamento nada têm de planejamento ilícito ou inoponível ao fisco, sendo, ao contrário atuações induzidas pelo Poder Público.

Além de a possibilidade de dedução do ágio permitido pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97 ter sido uma forma encontrada pelo Governo de incrementar os preços das ofertas nos leilões de privatização (conduta induzida), o normativo deixou ao inteiro talante dos contribuintes o momento de obter o aproveitamento fiscal do sobrepreço pago (opção fiscal), ao vincular a dedutibilidade do ágio a partir do evento incorporação, fusão ou cisão.”

Não obstante existirem diversos autores que sustentam que a referida lei constituiu um incentivo fiscal às privatizações, Luiz Eduardo Schoueri enxerga a norma como uma 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 o justificassem”*²⁸

Qualquer que fosse o objetivo, conforme havíamos analisado, o legislador baseou-se em um motivo econômico relevânte quando tratou da possibilidade fiscal de dedução do ágio pago na aquisição de investimentos, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, na Lei nº 9.532/1997.

Independente da premissa ou pressuposto para a instituição da previsão legal de dedução do ágio, é certo que a lei não cuidou de restringir o seu alcance apenas para as operações de aquisições de participações visando o programa nacional de desestatização, de sorte que é correta a sua extensão a toda e qualquer operação de aquisição de investimentos, inclusive naquelas ocorridas entre particulares, desde que se amoldem às da previsão legal.

Assim é que, em uma operação de aquisição de investimentos entre duas empresas independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses, havendo o pagamento de ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura e, cumpridos os requisitos legais, o Fisco não pode opor qualquer óbice à sua amortização.

Todavia, não é o que ocorre no caso dos autos, situação que bem se subsume à retratada na sequência do voto condutor do Acórdão 1301-000.999, já citado, *in verbis*:

“O problema da reorganização societária “ilícita” do ponto de vista tributário está quando a causa, isto é, a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal. Seria o caso (não presente neste processo) de “ágio fabricado internamente”, quando a operação societária cria um ágio artificialmente, para assim obter a vantagem fiscal.

O vício está na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação. Entretanto, é óbvio que o vício do ágio macula o seu próprio aproveitamento.”

A situação prevista no § 2º do art. 39 da MP. 66 (convertida na Lei nº 10.637/2002), por sua vez, também não autoriza a montagem fiscal consistente na produção de

uma reorganização societária feita com o único pretexto de gerar um ágio artificial (que de fato não existe).

Note-se que esse dispositivo trata da neutralização de efeitos que poderiam advir em consequência de operações societárias realizadas, mas que não interferem nem modificam a formação do ágio. O vício aqui tratado, no entanto, está na formação do próprio ágio o que inviabiliza o seu aproveitamento.

Com a devida vênia aos que advogam a tese de que tal dispositivo estaria a criar ou, no caso, complementar o receituário que permitiria simulacros de reorganizações societárias, como a aqui examinada, reafirmo minha convicção de que o nosso legislador jamais conceberia uma lei nesse sentido, em flagrante afronta aos princípios constitucionais. Certamente tal dispositivo é dirigido a situações concretas em que, de fato, exista substância nas modificações societárias produzidas, diferentes da ora analisada.

Em conclusão, os atos formais de reorganização societária registrados pela recorrente não representam negócios efetivos; são meramente aparentes, sem substância ou existência real, caracterizando-se a simulação em sua vertente absoluta, pois sequer existe um negócio (verdadeiro) dissimulado.

Assim, ainda que formalmente regulares os atos societários, não existe uma efetiva aquisição de investimentos, mas mera simulação de negócios societários com vistas unicamente a criar artificialmente um ágio visando à diminuição da carga tributária, pelo que entendo correta a glosa dos valores amortizados efetuada pelo Fisco.

Por fim, examino a questão do ágio sob a perspectiva de sua apuração e reconhecimento na contabilidade.

Essa discussão ganha sua relevância em face do argumento utilizado quando se discute a questão do ágio no âmbito das operações societárias no sentido de que o regime contábil dado ao instituto seria diferente daquele previsto na legislação tributária.

Tal entendimento deriva do fato do legislador ter disciplinado o instituto no âmbito de uma lei que tratava Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E esta, de fato, disciplinou a matéria por meio do art. 20 do DL. 1598/77²⁹.

²⁹ Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

Com a devida vênia, ainda que a legislação tributária tenha regulado procedimentos contábeis no seu bojo, até pela falta de maior detalhamento pela lei societária, não autoriza a conclusão de que existam dois tipos de ágios distintos para um mesmo fato econômico: um jurídico-tributário e outro contábil.

Em que pese a contabilidade e direito tributário tenham seus campos próprios de conhecimento e ciência, é inegável a interseção entre ambos no âmbito das relações jurídico-tributárias.

Não se deve olvidar que o lucro tributável é definido pela legislação do Imposto de Renda a partir do lucro líquido apurado na escrituração comercial, tendo o próprio Decreto-Lei nº 1.598/77, no inc. X do seu art. 67, estabelecido expressamente que o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

Desta forma, as normas contábeis exaradas pelas entidades responsáveis pela normatização e regulamentação da contabilidade não são elementos estranhos à aplicação da legislação tributária, pelo contrário, fazem parte do arcabouço de mensuração do resultado tributável obtido pelas sociedades empresariais.

E aí provavelmente reside um dos pontos nodais nesta discussão, concernente ao reconhecimento do ágio sob a perspectiva de sua apuração contábil.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) dispõe extensamente sobre o registro e amortização do ágio na contabilidade da pessoa jurídica, *in verbis*:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/10/2013 por LUIZ EDUARDO DE ANDRADE JUNIOR, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por LUIZ EDUARDO DE ANDRADE JUNIOR, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

6/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 2º **O lançamento do ágio** ou deságio **deverá indicar**, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º **O lançamento** com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

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):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em **contrapartida à conta** que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em **contrapartida a conta** de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - **poderá** amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata 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;

IV - **deverá amortizar o valor do deságio** cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, **nos balanços correspondentes** à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

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

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Como se vê, tanto o registro da ocorrência do ágio quanto os de sua amortização, de acordo com a legislação tributária devem ser feitos na contabilidade do sujeito passivo, que por sua vez deve seguir as normas de escrituração da legislação comercial.

Ora, o art. 20 do DL. 1598/77 define a existência de ágio ou deságio como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. Deste conceito emanam duas grandezas a serem determinadas com vistas à apuração da existência de ágio (ou deságio). A primeira é o custo de aquisição e a segunda é o valor do patrimônio líquido. Quanto a este último não há dúvidas de que se trata do valor patrimonial da empresa investida na data do investimento. Quanto à primeira é que surgem

equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais prego ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

Resta evidente a convergência Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 com o princípio emanado do CFC quando se trata da definição do custo de aquisição de um componente patrimonial.

Não obstante, respeitáveis vozes têm se insurgido contra a invocação desta norma da CVM para fins de interpretação da lei tributária, alegando que a mesma não teria o condão de modificar os conceitos legais do ágio ou mesmo ser utilizada na interpretação da legislação tributária, pois abrigaria conceitos de caráter meramente econômicos ou contábeis.

Com a devida vênia aos que assim pensam, entendo que a nota da CVM apenas proclama o óbvio, seja em termos jurídicos, contábeis ou econômicos, deixando nua a falta de substância das operações societárias realizadas com o único intuito de gerar ágios artificialmente, com vistas à redução da carga tributária, situação não amparada pela lei, conforme já examinamos. Ora, se não há a criação de riqueza nova, como se justificaria a existência de um ágio? Afinal, qual a finalidade da lei tributária (do imposto de renda, em especial), senão estabelecer a carga tributária conforme a capacidade econômica do contribuinte?

No voto que restou vencido, no Acórdão nº 1101-00.708, a ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, cita o exame do conceito de ágio pela doutrina contábil, evidenciando que o entendimento da CVM está completamente amparado nos princípios e fundamentos contábeis, *in verbis*:

“[...]o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela referida FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), e citado pela Fiscalização nos termos de sua edição de 2008, afirma o mesmo entendimento no âmbito doutrinário, expondo com clareza o conceito contábil de ágio nos termos a seguir transcritos:

Documento assinado digitalmente conforme Art. 10º, II, da Lei nº 11.367 de 2006 e Art. 1º, III, do Decreto nº 7.093/2009.

Autenticado digitalmente em 12/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 12

/09/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 16/09/2013 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 0

6/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

11.7.1 — Introdução e Conceito

Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, **nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio.** Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia **adquirir** ações de unia empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, **há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.**

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Destigio

Ao **comprar** ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da **compra**, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e, o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta (..)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da **aquisição das ações**, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se **compraram as ações**, referencialmente na mesma data-base da **compra** das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a **aquisição** for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das **negociações**. A data-base da contabilização da **compra** é a da **efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas** a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.()

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Destigio

c) **ÁGIO FOR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA**

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Destigio

a) **CONTABILIZAÇÃO**

I - Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(..)

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

b) por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

E a correspondente Nota Explicativa foi assim redigida, na parte aventada pela recorrente:

7 - DO ÁGIO OU DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Alguns esclarecimentos e alterações importantes foram feitos neste tópico. A primeira, e talvez a principal delas, trata da existência de ágio/deságio na subscrição de ações.

Até algum tempo atrás, era entendimento de muitas pessoas que o ágio e o deságio somente surgiam quando havia uma aquisição das ações de uma determinada empresa (transação direta entre vendedor e comprador). Hoje, entretanto, já existe o entendimento de que o ágio ou o deságio pode também surgir em decorrência de uma subscrição de capital.

Em um processo de subscrição de ações, quando há alteração no percentual de participação, o entendimento era de que a parcela subscrita que ultrapassasse o valor patrimonial das ações constituía uma perda de capital na investidora (e um ganho na empresa cuja participação estava sendo diminuída), e essa perda/ganho deveria ser contabilizada, no resultado não operacional, como variação de percentual de participação. Posteriormente, verificou-se que quando essa parcela subscrita decorre, por exemplo, da subavaliação no valor contábil dos bens, existe a figura do ágio na investidora, mesmo que não tenha havido uma negociação direta com terceiros.

[...]

O entendimento anterior era de que, em função da variação do percentual de participação, a nova equivalência patrimonial revelava um ganho de variação para a Cia A e, conseqüentemente, uma perda na Cia B, que deveriam ser contabilizados de imediato nos resultados dos investidores. A explicação para a perda estava baseada na seguinte construção:

[...]

Esse entendimento não é verdadeiro. Na realidade, a Cia B pagou uma parcela adicional em função de uma mais-valia dos bens, que não está refletida nos registros contábeis da Cia XYZ. Só que não o fez diretamente aos proprietários das ações (Cia A). Portanto, o que existe neste caso é a figura do ágio com fundamento nesta mais-valia, e isto é fácil de verificar. Imaginemos que a Cia XYZ tenha reavaliado seus ativos antes do aumento de capital, neste caso, a situação seria a seguinte:

Nestes termos, resta claro que a Nota Explicativa, ao mencionar que não houve uma negociação direta com terceiros, está cogitando que ao menos houve uma negociação indireta com terceiros. No exemplo acima referido, a Cia B paga

valor representativo de mais-valia de ativos à *Cia XYZ*, o que beneficia indiretamente seus sócios, *Cia A*, situação distinta da presente, na qual o benefício experimentado pela controladora Gerdau S/A decorre de mais-valia por ela reconhecida mediante subscrição, na Gerdau Participações S/A, do investimento que ela antes já detinha na Gerdau Açominas S/A. (grifo nosso)

Dai a pertinente interpretação veiculada no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007:

[...]

Ou seja, este ato limita-se a reforçar o que consta da lei desde sua edição: é necessário que haja **preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial**, superior ao valor patrimonial desse investimento. E somente há preço e, por consequência, aquisição, quando a operação se realiza entre partes independentes.”

Como se observa, tanto as normas contábeis quanto a doutrina são convergentes em não reconhecer a existência de ágio quando não há negociação, ainda que indireta, com terceiros e efetivo pagamento pelas participações subscritas, situações que também não se verificam nas operações ora examinadas.

A utilização dos princípios contábeis para dar uma resposta satisfatória ao desafio de mensuração do resultado das pessoas jurídicas, foi bem observado por Schoueri, que aborda a solução encontrada pelo legislador pátrio para a questão da dedutibilidade do ágio, *in verbis*:

“Conforme já referido, pelo princípio contábil do confronto das despesas com as receitas (*o matching principle*), as despesas que sejam diretamente relacionadas a receitas de determinado período devem ser com estas confrontadas, a fim de que não sejam geradas quaisquer distorções. Não seria razoável que se contabilizasse uma receita sem que a despesa que a originou fosse a essa contraposta; caso contrário, se verificariam valores absolutamente fictícios, com resultados negativos no período em que se contabilizasse a despesa e positivos no período que se escriturasse a receita, quando, em verdade, esses valores contrapostos acarretariam um resultado global neutro.

Segundo explana Sérgio de Iudcibus, os princípios dão as grandes linhas filosóficas da resposta contábil aos desafios do sistema de informação da Contabilidade, operando num cenário complexo, no nível dos postulados, formando, pois, o núcleo da doutrina contábil.

Muito além de influenciar as ciências contábeis, é de se notar que os princípios influenciam todos os demais âmbitos de estudo dotado de cientificidade, dentre esses o Direito. Um princípio que fornece respostas satisfatórias a uma ciência pode perfeitamente oferecer respostas também satisfatória a outros âmbitos científicos. E ocorreu justamente isso em matéria de amortização de ágio. Além de fornecer resposta aos desafios contábeis, o princípio do confronto das despesas com as receitas também foi utilizado pelo legislador para fornecer respostas satisfatórias aos desafios fiscais de amortização do ágio.

Foi de rara felicidade a introdução desse princípio, de natureza primordialmente contábil, na apuração do lucro real das pessoas jurídicas nacionais, por parte do Poder Executivo quando formulou o tratamento do ágio na

incorporação que atualmente observamos em nosso ordenamento jurídico. Entendeu-se que o momento de dedutibilidade fiscal do ágio deveria estar estritamente vinculado ao momento em que as receitas que acarretaram o seu **pagamento** fossem auferidas, isto é, o momento em que o ágio fosse considerado realizado.

Ora, qual o motivo de se ter pago um montante superior ao valor do patrimônio líquido de uma pessoa jurídica para adquiri-la? A expectativa de auferir resultados positivos futuros em decorrência desse ágio pago é a resposta. Se os resultados positivos futuros tiveram sua origem em dispêndio com ágio ocorrido no passado, nada mais correto que registrar esse ágio em ativo para que apenas seja considerado em conta de resultado quando os referidos resultados positivos futuros foram auferidos. Eis onde o legislador acertou ao edificar a regulamentação do ágio ora em vigor.”³¹ (grifos nosso)

Muito feliz a observação de Schoueri de que o legislador buscou na ciência contábil a solução para a questão da amortização do ágio. E o fez tanto com relação à adoção do princípio do confronto entre despesas e receitas como também ao já citado princípio do registro pelo valor original, resultante do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, pois ambos se complementam neste caso.

Senão, como se pode falar em dispêndio com ágio pago numa transação que não envolve terceiros? Como se admitir a dedução de um dispêndio que não existiu sobre uma receita que dele não decorreu?

Seria absolutamente contraditório aceitar um princípio e negar o outro.

As conclusões de Luis Eduardo Schoueri³², acerca da previsão legal de dedutibilidade do ágio formado com base na expectativa de rentabilidade futura, reforçam meu entendimento nesse sentido:

“Já na hipótese do dispêndio antes contabilizado como ágio concernente a rentabilidade futura, o auferimento de lucros tributáveis na empresa A é *per se* suficiente para traduzir a realização do dispêndio com o ágio antes incorrido, que deverá ser realizado para compensar os resultados positivos, à medida em que forem ocorrendo.

Daí o porque de após a incorporação o ágio passar a ser ativo intangível, amortizável, uma vez que apenas a partir desse momento os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável.

Dessa forma, para que se possa considerar os lucros auferidos pela Empresa B como real resultado global positivo na Empresa A, faz-se essencial primeiramente baixar o valor originalmente pago a título de ágio contra esses lucros. Isso porque os lucros passarão a ser tributados na Empresa A, e **se não forem baixados os dispêndios anteriormente efetuados, contra as receitas que o fundamentaram, proceder-se-á a tributação de uma não renda.**

Essa é a lógica que informa o art. 7º da Lei nº 9.532/1997: a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio, deverá lançar o valor correspondente ao

ágio cujo fundamento seja o de rentabilidade futura da coligada ou controlada incorporada no ativo intangível.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, a amortização do ativo diferido, oriundo do ágio fundamentado em rentabilidade futura poderá ocorrer à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração, o que corresponde a um período mínimo de amortização de cinco anos.

Ou seja: após a incorporação, a cada mês será lançada uma parcela de 1/60 do **valor originariamente pago a título de ágio**, a título de despesa de amortização do ativo diferido surgido com a incorporação. Essa amortização não é qualquer favor ou benefício, já que o legislador pressupõe que, com a incorporação, o empreendimento lucrativo passe a compro o resultado da incorporadora.

Terá, pois, a incorporadora mensalmente, dois efeitos:

- um valor, lançado a despesa, relativo à amortização do ativo diferido correspondente ao que, antes da incorporação era ágio; e
- um ganho correspondente a lucratividade do empreendimento incorporado.

E por que não se trata de benefício?

Exatamente porque **a incorporadora pagou aquele ágio**. Ou seja: não há como falar em renda se o suposto ganho não corresponde a qualquer riqueza nova. É verdade que o empreendimento é lucrativo; o contribuinte (incorporadora), entretanto, não tem qualquer ganho, até que recupere o ágio que pagou. “

(destaques nossos)

Ora se é lógico não haver a tributação do resultado antes de deduzido o ágio efetivamente pago em face da expectativa de lucratividade futura, da mesma forma não faz sentido deduzir do lucro, como despesa, um valor que não foi efetivamente despendido. O lucro, neste último caso, é o mesmo que a empresa já teria antes da suposta reorganização societária e não ocorreu nenhum dispêndio que justifique a sua redução.

Observe-se ainda que, quando se fala em ágio pago, não se está discutindo a possibilidade do pagamento de uma subscrição ser feita por outros meios que não o pagamento em dinheiro, tais como a dação em pagamento de bens ou direitos.

Não há dúvidas de que o pagamento de uma subscrição possa ser feito sob diversas formas ou meios, como a dação em pagamento de bens ou direitos, p.ex.

A questão que se coloca é que para que se admita a existência do pagamento de ágio é que haja um efetivo sacrifício patrimonial por parte da adquirente.

Não caracteriza qualquer desembolso a mera transferência escritural das ações registrados pela investidora em seu patrimônio (indevidamente reavaliados) para o da investida. Mormente, se, ato contínuo, é feita a reversão do investimento, mediante a incorporação reversa, apenas para cumprir um requisito legal, sem qualquer modificação do seu controle direto ou indireto, seja quantitativa, seja qualitativamente.

A ausência de um efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) por parte da investidora pelas participações subscritas em operações com empresas controladas revela a

falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

Ora, como já visto, os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977.

O ágio na subscrição de investimentos é um fato econômico captado pela ciência contábil e regulado pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis.

É nessa perspectiva que a orientação normativa da CVM e demais normas contábeis devem ser vistas. Não como fonte normativa tributária, mas como elementos para a adequada interpretação da lei quanto aos efeitos do fato econômico (ágio) por ela regulado, pois os seus fundamentos foram buscados na ciência contábil.

Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, observadas disposições legais específicas em contrário, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

Dissociar o fato econômico (ágio) captado pela ciência contábil daquele regulado pela lei tributária tornaria esta completamente abstrata, divorciada do contexto econômico que visa regular.

Pelo exposto, entendo que, também sob o ponto de vista de apuração dos resultados segundo os princípios e as normas contábeis, não pode ser aceita a dedutibilidade de ágio nas operações aqui retratadas, com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, uma vez que os referidos dispositivos remetem ao ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1997, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.

3. Da incidência de juros à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Com a devida vênia, discordo do ilustre Relator também no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculados à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do mesmo CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa Selic.

Por fim, o art. 43 da Lei 9.430/1996, ao prever expressamente a incidência de juros Selic sobre a multa isolada somente reforça o entendimento de sua incidência sobre a penalidade pecuniária, pois na haveria sentido algum em exigí-la quando o crédito relativo à multa é constituído separadamente, nos casos previstos na legislação tributária, e não o seja quando a penalidade é exigida em conjunto com o tributo devido.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:

JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

A obrigação tributária principal dá-se com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, nesta parte, mantendo a exigência de juros Selic sobre a multa de ofício lançada.

4. Conclusão

Nos termos da decisão (por voto de qualidade) do colegiado, conduzo meu voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento relativo à glosa de amortização de ágio e a incidência de juros à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2013.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado.

Declaração de Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Divirjo do brilhante voto do Conselheiro Frizzo, pois entendo que deva ser afastada as preliminares suscitadas e mantidos os juro sobre a multa de ofício. Todavia, na parte relativa ao cancelamento da glosa de despesa com amortização de ágio, acompanho as conclusões do Relator, pelas razões que passo a expor.

Trata-se, no presente processo, de situação fática enquadrada pela autoridade fiscal como simulação, a qual consistiu em apertada síntese nos seguintes fatos:

- 1º) cria-se uma empresa denominada Inlogs Admin., cujo capital foi integralizado com a entrega das quotas de capital da Inlogs Logística pelos seus sócios;
- 2º) a Inlogs Adm. integraliza capital na A&A Matheus (a qual passa a se denominar Inlogs. Investimento) com as quotas da Inlogs. Logísticas, as quais são avaliadas com ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, no montante de R\$ 64.340.498,56 milhões;
- 3º) a Inlogs. Logística (controlada) incorpora a Inlogs Investimento e passa a amortizar o ágio.

Esse planejamento tributário se tornou possível a partir do art. 39 da MP 66/02 (convertido no art. 36 da Lei 10.637/02), o qual permitiu o diferimento da tributação do ganho de capital auferido quando se dá, em integralização, um investimento contabilizado por um valor menor que o valor das cotas/ações integralizadas. Tal inovação veio no bojo do segundo processo de privatização de empresas públicas, iniciado com as alterações da Lei 8.031/90 pela Lei 9.491/97.

Na verdade, não foi essa a única alteração na legislação tributária promovida, de 1991 até 2002, para viabilizar reorganizações societárias e o aproveitamento do ágio, ambos com o fito de estimular o processo de privatização de empresas estatais, se não vejamos o seguinte histórico.

DO HISTÓRICO

O Decreto-Lei 1.598/77 dispunha, no seu art. 34, que, na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituísse seria computado na determinação do lucro real, como perda de capital dedutível, a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado. Facultativamente, o contribuinte, para efeito de determinar o lucro real, podia optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos. Então, a diferença entre o valor contábil registrado na investidora e o valor a preço de mercado da incorporada constituía uma perda de capital dedutível em caso de fusão, cisão e incorporação.

Vale salientar que, durante muito tempo não se admitiu ágio ou deságio na subscrição de ações, algo que veio começar a ser aceito com uma mudança de entendimento da CVM, se não vejamos o seguinte excerto da Nota Explicativa CVM nº 247/96, *in verbis*:

“7 - DO ÁGIO OU DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Alguns esclarecimentos e alterações importantes foram feitos neste tópico. A primeira, e talvez a principal delas, trata da existência de ágio/deságio na subscrição de ações. Até algum tempo atrás, era entendimento de muitas pessoas que o ágio e o deságio somente surgiam quando havia uma aquisição das ações de uma determinada empresa (transação direta entre vendedor e comprador). Hoje, entretanto, já existe o entendimento de que o ágio ou o deságio pode também surgir em decorrência de uma subscrição de capital. Em um processo de subscrição de ações, quando há alteração no percentual de participação, o entendimento era de que a parcela subscrita que ultrapassasse o valor patrimonial das ações constituía uma perda de capital na investidora (e um ganho na empresa cuja participação estava sendo diminuída), e essa perda/ganho deveria ser contabilizada, no resultado não operacional, como variação de percentual de participação. Posteriormente, verificou-se que quando essa parcela subscrita decorre, por exemplo, da subavaliação no valor contábil dos bens, existe a figura do ágio na investidora, mesmo que não tenha havido uma negociação direta com terceiros.”

Certo que o posicionamento da CVM não teria o condão de alterar a legislação tributária, mas tal entendimento terminou sendo absorvido pela legislação tributária, a qual começou a tratar como ágio a parcela subscrita que ultrapassasse o valor patrimonial das ações e, mais do que isso, a considerar a existência de ágio na investidora, mesmo que não tenha havido uma negociação direta com terceiros.

Em 1991, em pleno processo de privatização do Governo Collor de Mello (Lei 8.031/90), a douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emite o Parecer PGFN nº 970/1991, o qual colocou em dúvida até a possibilidade de se tributar o ganho de capital auferido quando se dá, em integralização, um ativo contabilizado por um valor menor que o valor das cotas/ações integralizadas, se não vejamos:

“8. Por outro lado, o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de uma renda ou de proventos de qualquer natureza, segundo preceitua o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66). Como o conceito de renda é um conceito econômico e até hoje sem nítidos contornos, temos que o referido imposto incide sobre a percepção de uma renda segundo critério jurídico. Isto significa que só são considerados renda ou proventos os que a lei define como tais, coincidam ou não com o conceito econômico.

9. Ora, como demonstramos, os particulares e o Estado participam de uma operação de troca (permuta), pois os participantes do leilão também buscam trocar títulos públicos por participações acionárias

das estatais, e, dessa forma, afastar-se-ia a preocupação dos reflexos na licitação (leilão), pois o objetivo final dele não são os cruzeiros, mas a maior quantidade de títulos públicos.

(...)

15. Ainda que se quisesse, ad argumentandum, ver um ganho de capital entre a aquisição do título por 40 e o valor 100 conferido na troca, creio que haveria obstáculos jurídicos, relativamente ao aspecto temporal do fato gerador e a própria base de cálculo.

(...)

16. É evidente que o momento não seria aquele da troca, mas sim quando o particular vendesse a participação acionária trocada. E, ainda, não existiria base de cálculo, pois o valor referencial em cruzeiros no leilão, existe somente como estímulo à troca dos bens (papéis públicos).

17. Esta tributação, ainda, seria iníqua, pois como não foram recebidos cruzeiros, não haveria disponibilidade líquida do contribuinte, e, em consequência, naquele momento nenhuma base de cálculo para o fato gerador, pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada; evidentemente não é a hipótese sob exame.”

Com a devida vênia da douda PGFN, órgão merecedor das mais elevadas considerações e respeito, tal Parecer era frágil juridicamente, pois não havia como negar o ganho de capital na espécie, tanto que se fez necessária a edição de uma norma para diferir a tributação de tal ganho, se não vejamos o art. 65 da Lei 8.383/91, *in verbis*:

“Art. 65. Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.

§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, o custo de aquisição será apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação:

§ 4º Quando se configurar, na aquisição, investimento relevante em coligada ou controlada, avaliável pelo valor do patrimônio líquido, a adquirente deverá registrar o valor da equivalência no patrimônio adquirido, em conta própria de investimentos, e o valor do ágio ou deságio na aquisição em subconta do mesmo investimento, que deverá

ser computado na determinação do lucro real do mês de realização do investimento, a qualquer título.”.

No final de 1994 é publicada a MP 812/94 (posteriormente convertida na Lei 8981/95), a qual altera o regime de compensação de prejuízos fiscais, pois abandona o limite temporal e adota o limite quantitativo. Tal alteração veio se tornar, posteriormente, fundamental para o planejamento com ágio em tela, isso porque o valor amortizável dos ágios era tão elevado, em muitos casos, que dificilmente o contribuinte teria lucro para absorver a despesa em 4 anos (período máximo para compensação de prejuízos no regime anterior), razão pela qual essa alteração permitiu que a despesa de ágio se transformasse em saldo de prejuízos fiscais compensáveis *ad perpetuam*.

No ano de 1995, o art. 21 da Lei 9.249/95 veio amplificar o ágio amortizável (ou a perda de capital na dicção do art. 34 do DL 1598/77), pois, ao contrário do previsto no art. 34 do DL 1598/77, passou a ser possível avaliar a investida a ser incorporada pelo seu valor contábil.

Note-se que, pelo art. 34 do DL 1.598/77, já era autorizada a dedutibilidade da diferença entre o valor contábil do investimento e do seu acervo líquido incorporado como perda de capital dedutível (de uma vez só ou amortizável em 10 anos), logo não foi o art. 7º da Lei 9.532/97 que tornou dedutível o ágio por expectativa de rentabilidade futura. Todavia, a grande contribuição da Lei 9.532/97 para o processo de privatização foi disposto no seu art. 8º, no qual se permitiu-se que a despesa com amortização do ágio continuasse a ser dedutível das bases tributáveis, mesmo que a empresa veículo (controladora da empresa operacional - estatal privatizada) fosse incorporada por sua controlada. Isso era fundamental para preservação dos intangíveis da empresa adquirida com ágio. Em suma: o controle da empresa privatizada era adquirida com ágio; o controle e o ágio eram transferidos, em integralização de capital, para uma empresa veículo; por último, a empresa veículo (controladora) era incorporada por sua controlada (empresa privatizada), a qual passava a amortizar o ágio, por força dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Até esse momento a legislação fiscal só permitia que se transferisse para a empresa operacional adquirida o ágio efetivamente pago a terceiros, o que vulgarmente denomino de transferência de ágio externo.

Todavia, consulta formulada à Cosit em 2002, por uma importante entidade de âmbito nacional, a qual coube-me o exame, sustentava que, em uma situação em que uma Companhia 1 fosse integralizar capital em uma Companhia 3 com a conferência de ações de uma Companhia 2, poderia resultar em ágio na Companhia 3 e nenhum ganho de capital na Companhia 1.

Sustentava o Consulente que, se o preço de emissão das novas ações da Companhia 3, a serem subscritas pela Companhia 1 como resultado da conferência das ações da Companhia 2, fosse fixado levando-se em conta o valor econômico das próprias ações conferidas (ou seja, ações da Companhia 2 avaliadas acima do seu valor patrimonial, ou seja, com ágio), de forma que a cada ação da Companhia 2, conferida ao capital da Companhia 3, corresponda 1 ação da Companhia 3, não havia que se falar em ganho de capital, pois, em seus registros contábeis, a Companhia 1 deveria proceder a uma mera substituição em sua conta de investimentos, substituindo em seus registros a contabilização de ações representativas de um

investimento na Companhia 3. Não obstante a redação final da solução de consulta não fosse mais exatamente a, por mim, proposta, prevaleceu a idéia central no item b das conclusões:

“b) não se pode depreender da inteligência do art. 434 do RIR/99 que a companhia, pelo simples fato de ter elaborado laudo de avaliação do ativo, nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76, esteja obrigada a levar a registro em sua contabilidade eventual mais-valia apurada no valor do investimento, desde que o lote de ações da Companhia 2, que se afirma ter o mesmo valor das ações a serem integralizadas da Companhia 3, seja incorporado ao patrimônio da Companhia 3 pelo valor contábil registrado na escrita da Companhia 1;”

Ao se exigir que, *in casu*, as ações da Companhia 2 fossem registradas, na Companhia 3, pelo valor contábil registrado na Companhia 1 e que tal valor fosse exatamente o mesmo valor de emissão das ações da Companhia 3, indiretamente, estava sendo dito que não poderia existir ágio na aquisição das ações da Companhia 2 pela Companhia 3, sem que houvesse um ganho de capital tributável na Companhia 1.

Surpreendentemente, alguns meses depois de expedida essa solução de consulta, o art. 39 da MP 66 (DOU de 30/08/2002) veio confirmar que a Solução de Consulta estava certa quando afirmava haver ganho de capital se houvesse ágio na outra ponta, mas, por outro lado, diferiu a tributação até que houvesse a alienação das ações integralizadas (no exemplo dado, o ganho de capital obtido com as ações da Companhia 2 só seria tributado, na Companhia 1, quando ela alienasse as ações da Companhia 3). Todavia, o legislador da MP 66 teve o cuidado de deixar claro, no § 2º, que não seria considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação. Com isso, não havia mais sequer a necessidade de se desembolsar recursos no pagamento de ágio, pois esses passaram a ser gerados por meros laudos de avaliação em conferência de ações.

Em 2005, coube-me redigir proposta da RFB de revogação do art. 36 da Lei 10.637/02, proposição essa que foi inserida na MP 255/05 e que previa não só fim do diferimento da tributação de tal ganho de capital, como também uma tributação mínima anual (caso não houvesse a realização do investimento) do ganho já diferido e controlado na Parte B do Lalur. O Congresso Nacional achou por bem apenas revogar o art. 36, sem disciplinar como se daria a tributação dos ganhos de capital que já tinham sido diferidos. Tal fato veio reforçar a ideia de que tudo aquilo tinha sido feito para o processo de privatização, razão pela qual, findo o processo, poderia ser revogada a norma, mas não tributar o passado (ganhos de capital diferidos controlados no Lalur)

Ora, realmente entendo toda a indignação da autoridade lançadora diante de tal situação, porém, esse planejamento tributário foi autorizado e incentivado pelo legislador federal³³, com um conjunto de normas que se encaixam com perfeição, pois, conforme demonstrado anteriormente, foi-se a cada momento se inserindo um novo elemento normativo que tornava o planejamento cada vez mais atraente. Assim, ainda que se admita um déficit ético em tais normas, elas são legítimas e válidas juridicamente, razão pela qual, salvo comprovada ilicitude dos atos praticados, o simples fato de o recorrente ter se valido de todos esses permissivos legais não pode jamais ser interpretado em seu desfavor.

³³ Certamente, que o destinatário de todas essas alterações normativas foram os licitantes dos pregões de empresas estatais, mas, em uma República, a norma beneficia a todos se o legislador não a excetuou.

DOS CONCEITOS VAGOS NÃO POSITIVADOS

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações internas, se não vejamos o teor do item 20.1.7 do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, *in verbis*:

“A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o **preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição** de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, **preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros**. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. **Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.**

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, **para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade**.”

Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.

Não se pode conceber, sob uma perspectiva puramente jurídica, que se diferencie os efeitos da aquisição de uma participação pelo pagamento em pecúnia daquela que se deu com uma dação em pagamento, pois sempre que o bem dado em pagamento superar o valor patrimonial da participação adquirida, haverá ágio. Da mesma forma, do ponto de vista jurídico-tributário não existe o conceito de grupo econômico, mas de entidade jurídica. Lembro que o DL 1.598/77 até tentou tributar o grupo econômico, mas o seu art. 2º (Contribuintes Tributados em Conjunto) foi revogado no ano seguinte pelo DL 1.648/78.

Ademais, o julgamento no âmbito do CARF é de cognição restrita. O próprio regimento e a súmula nº 2 já vedam qualquer juízo de constitucionalidade de lei. Na verdade, isso decorre do fato de que a atividade dos colegiados do CARF não passa de mero controle de legalidade dos lançamentos tributários. Assim, ou se demonstra que a operação está maculada por alguma patologia jurídica ou ela é lícita e a ela devemos dar os efeitos que lhe são próprios segundo a legislação tributária.

No presente caso, a autoridade fiscal afirma que houve simulação, razão pela qual passo a analisar a sua ocorrência diante dos fatos apurados.

DA SIMULAÇÃO

Primeiramente, ressalto que a simulação em matéria fiscal foi bem enfrentada no Parecer CST 46/87, do qual retiro duas conclusões, quais sejam, que as operações simuladas são:

- a) ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte;
- b) devem prevalecer os efeitos do negócio dissimulado.

O referido parecer analisou uma situação em que o contribuinte remetia dividendos travestidos de devoluções de capital, para escapar da tributação que havia à época sobre a remessa de dividendos. Note-se, assim, que estávamos diante de um caso de simulação relativa, pois havia o ato simulado – devolução de capital – e o ato dissimulado – remessa de dividendos (simulação sobre a causa do negócio jurídico).

Como bem sustenta Beleza dos Santos (A Simulação em Direito Civil, ed. Lejus, p. 211): “*Para que exista a simulação relativa é portanto necessário que, em virtude de um conluio das partes, se simule um ato aparente para enganar terceiro e que sob essa aparência se dissimule outro correspondente à vontade real e séria das partes*”.

Qual o conluio (pacto simulatório) demonstrado nos autos? Será que fazer jus aos benefícios dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 e art. 36 da Lei 10.637/02 podem ser tomados como enganar o Fisco? Qual o ato dissimulado?

Vejamos, então, diante da situação fática descrita pela autoridade fiscal no Anexo A do Termo de Constatação Fiscal a fls. 292 e segs. se esses elementos estão demonstrados. Para tanto, pincei os trechos mais importante do referido Termo, sobre os quais passo a analisar:

“Quanto à 20ª e à 21ª alterações ocorreram duas situações que cabem comentários.

A primeira refere-se às datas de registro das alterações na Junta Comercial. As alterações foram lavradas em 29 e 30 de dezembro de 2003, respectivamente, e foram registradas na Junta Comercial em 20 de maio de 2004. Não foi observado o prazo de 30 (trinta) dias para registro - ocorreu um atraso de 4 (quatro) meses aproximadamente.

A segunda refere-se às datas de lavratura das alterações. A 20ª e a 21ª alterações foram lavradas em 29 e 30 de dezembro de 2003, respectivamente, sendo que a 19ª alteração, ou seja, aquela que lhes antecedeu em numeração, havia sido lavrada em 9 de janeiro de 2004. Lógico seria que a 20ª e a 21ª alterações fossem lavradas em datas posteriores a 9 de janeiro de 2004.

Para que possamos avaliar a amplitude das inconsistências citadas anteriormente, faz-se necessário tomarmos conhecimento do conteúdo das 20ª e 21ª alterações.

Quanto ao não cumprimento do prazo para registro, isso por si só, é apenas uma infração à legislação civil. Por outro lado, não consigo verificar, nem o autuante explica, em que a lavratura da 19ª Alteração Contratual após a lavratura da 20ª e 21ª alterações, ainda que não seja o ordinário, pode ter contribuído para dissimular atos cujos efeitos tributários sejam mais onerosos. Assim, concluo que tais inconsistências são irrelevantes para a análise da questão *sub examine*, pelo menos, até esse ponto da análise. Prossigamos.

A conferência das quotas da LOGÍSTICA para constituição da ADMINISTRAÇÃO, em 29 de dezembro de 2003 (20ª alteração), e, um dia após esta situação, a conferência das quotas da LOGÍSTICA para que a ADMINISTRAÇÃO ingressasse no quadro societário da INVESTIMENTOS, em 30 de dezembro de 2003 (21ª alteração), associadas à manipulação das datas de lavratura das referidas alterações (em confronto com as datas de registro), nos fazem crer que estas não passam de atos simulados pela empresa fiscalizada, objetivando apenas, como veremos a seguir, os benefícios estabelecidos na legislação citada no subitem 2.4.4.

O autuante fala em manipulação das datas de lavratura das referidas alterações (em confronto com as datas de registro). Ora, pelo que foi colocado, a 19ª alteração foi lavrada após, ou seja, ela não foi antedatada, como seria necessário para ficar em consonância com as datas das 20ª e 21ª alterações. Entretanto ainda que fosse antedatada ou

pós-datada, qual a importância disso para o suposto pacto simulatório? O autuante não explica. Porque a contribuinte teve necessidade de manipular as datas dos referidos documentos, para criar o ágio interno e posteriormente transferi-lo a empresa operacional do grupo econômico? O autuante não explica.

Sustenta, então, que houve a conferência das quotas da LOGÍSTICA para constituição da ADMINISTRAÇÃO em 29 de dezembro de 2003 (20ª alteração), e, um dia após esta situação, a conferência das quotas da LOGÍSTICA para que a ADMINISTRAÇÃO ingressasse no quadro societário da INVESTIMENTOS, em 30 de dezembro de 2003 (21ª alteração). O que tais atos estavam dissimulando? Nada, pois foram feitos publicamente e buscando os efeitos que lhe são próprios. Até aqui não há efeitos tributários. Certamente, alguns sustentariam que não havia propósito comercial na constituição da Inlogs Administração, mas isso não configura simulação, se não vejamos como dispõe o § 1º do art. 167 do Código Civil, *in verbis*:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Ademais, o conceito é vago e não se enquadra em qualquer dos incisos, nem mesmo no inciso II, pois ainda que os sócios não tivessem a intenção de perpetuar a empresa, isso não torna a sua cláusula de constituição menos verdadeira. O propósito comercial pode ser, exatamente, o de realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado, as quais antes tratamos. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária é apenas doutrina muito mais propositiva do que analítica do Direito posto. A finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo, o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas. Prossigamos.

O laudo de avaliação da LOGÍSTICA que serviu de base para a ADMINISTRAÇÃO capitalizar na INVESTIMENTOS foi lavrado em 22 de dezembro de 2003, pela empresa Moore Stephens Jung Yamasaki Auditores S/S, com data-base de 30 de novembro de 2003. A LOGÍSTICA foi estimada em R\$ 74.051.000,00 (setenta e quatro milhões e cinquenta e um mil).

.....
Independentemente dos métodos e premissas utilizados pela empresa avaliadora, a simples leitura do laudo de avaliação denota bastante fragilidade em seu conteúdo, fato este refletindo, naturalmente, no resultado final do trabalho. O laudo de avaliação carece de pilares de sustentação. Segundo a empresa avaliadora, o método utilizado, denominado "Avaliação com Base em Fluxo de Caixa Descontado", flexibiliza a simulação de cenários, ao mesmo tempo que adota premissas imprecisas. Esta flexibilidade na simulação de cenários nos leva a crer que a encomendante do laudo teria poderes de ingerência em tais cenários de forma a atender seu "planejamento", uma vez que, até mesmo as premissas carecem de fidedignidade.

Em várias ocasiões a empresa avaliadora utiliza-se de expressões que põem em dúvida suas próprias projeções e conclusões, como por exemplo: 1) "... espera-se, sejam gerados no futuro pelo seu negócio ..." (subitem 2.3.1, do laudo); 2) "... os resultados aqui projetados não têm garantia de realização efetivamente como apresentados neste relatório ..." (item 4.1, do laudo); 3) "... eventos futuros previstos poderão não ocorrer ..." (item 4.1, do laudo); 4) "... caso não se verifiquem, poderão afetar significativamente esta estimativa ..." (item 5, do laudo).

Na própria introdução consta que o laudo foi elaborado "... tendo em vista um processo de reorganização de negócios ...", quando o que se constata é que este foi utilizado pela fiscalizada para simular as situações descritas no decorrer deste termo.

O autuante parte de uma ilação sem qualquer prova de que *a encomendante do laudo teria poderes de ingerência em tais cenários* criados pelos auditores independentes. Por sua vez, não vejo porque estranhar as expressões utilizadas pelos auditores independentes, pois se trata de uma laudo de avaliação com base no fluxo de caixa futuro descontado.

Portanto, os fatos relevantes para o nascimento da obrigação tributária — fatos econômicos, essencialmente — devem ser analisados com abstração das formas jurídicas sob as quais se apresentarem, sempre que a realidade econômica dos fatos, subjacentes à forma jurídica utilizada, se mostrarem vigorosamente distintos da roupagem jurídica que lhes foi imposta, mormente com artificialidade evidente.

Os fatos econômicos aqui apresentados, s.m.j., são passíveis de interpretação tributária mais direta do que a operação jurídica perpetrada pelo contribuinte e descrita neste termo.

Não resta dúvida, portanto, de que a presente situação não se conforma ao conceito lícito de elisão fiscal ou de planejamento tributário, mas sim de evasão fiscal.”

Com a devida vênia da autoridade lançadora, não verifico qualquer ato simulado, mas atos feitos todos com um único propósito, reorganizar a empresa para se valer do então em vigor art. 36 da Lei 10.637/02. Nem mesmo dizer que houve uma fraude a lei é possível, pois esse era o espírito da norma, conforme demonstramos. O inconformismo com a norma posta (art. 36 da Lei 10637/02) requeria o que foi feito, a sua revogação, embora tenha faltado ao Congresso Nacional disciplinar o momento da tributação dos ganhos de capital, ainda hoje, controlados no Lalur.

Assim, entendo não demonstrado o pacto simulatório nem qualquer vício que pudesse anular o laudo de avaliação, razão pela qual acompanho o Relator neste ponto e voto por exonerar das bases tributáveis o valor relativo à glosa de despesa com amortização do ágio.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior.