

Sentenças



AÇÃO PENAL - PROCEDIMENTO ORDINÁRIO **0000559-75.2018.4.03.6120**

Autor: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - PR/SP
Réu: RAFAEL JOSE DOS SANTOS
Origem: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE ARARAQUARA - SP
Juiz Federal: MÁRCIO CRISTIANO EBERT
Disponibilização da Sentença: DJEN 29/09/2022

SENTENÇA

I - RELATÓRIO

O Ministério Público Federal ofereceu denúncia¹ contra Rafael Jose dos Santos imputando-lhe a prática do crime de falso testemunho.

De acordo com a denúncia, em 24/01/2018 Rafael José dos Santos prestou depoimento falso na condição de testemunha nos autos de reclamatória trabalhista que corria na Vara do Trabalho de Taquaritinga, proposta por Rafaela Teixeira da Silva Costa contra Auto Posto Avenida Taquaritinga Ltda e Avenida Convenience Ltda - ME. Rafael foi arrolado como testemunha da reclamante, tendo afirmado que trabalhou no posto de combustíveis das reclamadas entre março e dezembro de 2015, período que coincidia com o vínculo reclamado. Apurou-se, contudo, que o contrato de trabalho de Rafael perdurou de março a julho de 2015. Em seu depoimento Rafael também afirmou que a reclamante não tinha cartão ponto e não recebeu nenhum espelho para assinatura, bem como que a reclamante trabalhou todo o período sem registro, fatos que foram desmentidos por meio de documentos apresentados pelas reclamadas. Rafael afirmou, ainda, que a reclamante não recebia adicional de periculosidade, porém comprovou-se que o benefício era pago.

A denúncia foi recebida em 31 de outubro de 2018².

Na resposta à denúncia a Defesa limitou-se a afirmar a inexistência de preliminares³.

Na instrução foram inquiridas duas testemunhas e realizado o interrogatório do réu.

Em suas alegações finais o MPF discorreu sobre o acervo probatório, concluindo que as provas não deixam dúvida de que o acusado incorreu no crime de falso testemunho, de modo que deve ser condenado. Destacou que a tese defendida pelo réu em seu interrogatório, no sentido de que não soubera se expressar direito quando prestou depoimento na reclamatória trabalhista, não encontra suporte nas provas.

A Defesa alegou preliminar de inépcia da denúncia, sob o argumento de que a inicial não expõe com clareza o fato criminoso imputado ao réu. No mérito, argumentou que não há prova de que o réu fez afirmações que não correspondem

1 Num. 40632028 a partir da p. 3.

2 Num. 40632028 p. 7.

3 Num. 40632028 a partir da p. 21.

à verdade tendo consciência da falsidade, o que afasta o elemento subjetivo do tipo. Por fim, requereu que na hipótese de condenação seja fixada a pena mínima.

Após o encerramento da instrução o MPF apresentou proposta para acordo de não persecução penal⁴. Porém, o réu informou não ter interesse na realização de acordo.

Vieram os autos conclusos.

II – FUNDAMENTAÇÃO

A preliminar de inépcia da denúncia não se sustenta. A denúncia expõe de forma objetiva o fato criminoso e suas circunstâncias não implicando em embargo à defesa.

Superada a preliminar, passo ao exame da questão de fundo.

A denúncia imputa ao réu a prática do crime de falso testemunho, delito previsto no art. 342 do CP:

Art. 342. Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade, como testemunha, perito, contador, tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

No caso em tela, a imputação cinge-se à conduta nuclear "*fazer afirmação falsa*", ou seja, narrar fato que não corresponde à verdade.

A configuração do crime de falso testemunho pela conduta *fazer afirmação falsa* depende da demonstração de que o agente afirmou um fato mentiroso, ou seja, em desconformidade com aquilo que sabe ou pensa saber. Note-se que para a comprovação do crime é necessário demonstrar a desarmonia entre o depoimento e a ciência da testemunha, e não a mera falta de sintonia entre o que foi declarado e o que efetivamente sucedeu. A propósito, transcrevo didática lição de CEZAR ROBERTO BITENCOURT⁵ acerca da distinção entre as teorias objetiva e subjetiva acerca do conteúdo do crime de falso testemunho:

Duas teorias antagônicas pretendem definir o conteúdo e a essência da falsidade. Para a teoria objetiva há falso testemunho quando o relatado pela testemunha não corresponde à realidade; para a teoria subjetiva, no entanto, a falsidade reside na contradição entre o que a testemunha sabe, viu ou conhece e aquilo que declara. A primeira hipótese refere-se ao que ocorreu efetivamente; a segunda, ao que a testemunha sabe ou pensa que sabe. Naquela, o dito pela testemunha não foi o que aconteceu; nesta, contraria o que a testemunha conhece. A teoria subjetiva é a predominante, desde o magistério de Carrara, que ensinava: "o critério da falsidade do testemunho não depende da relação entre o dito e a realidade das coisas, mas sim da relação entre o dito e a ciência da testemunha". Em síntese, para a orientação dominante, que adota a teoria subjetiva falso testemunho é a divergência entre o depoimento da testemunha e o conhecimento que esta tem dos fatos. Dessa forma, configura-se o falso testemunho, por exemplo, quando a testemunha declara falsamente que viu um fato, que efetivamente aconteceu,

4 Num. 40632030 - Pág. 39.

5 Tratado de direito penal, 5 : parte especial. — 6 ed. rev. e ampl. — São Paulo : Saraiva, 2012, p. 336.

mas que esta não viu. O fato é verdadeiro, mas a declaração de tê-lo visto é falsa, ou seja, há divergência entre o que afirma a testemunha e o que ela realmente viu. Em outras palavras, a falsidade não reside na contradição entre a realidade fática (verdade objetiva) e a afirmação da testemunha, mas entre o seu depoimento e o conhecimento que tem dos fatos (verdade subjetiva). Por isso, é atípica a conduta da testemunha que declara o que sabe (verdade subjetiva), embora seja divergente do que efetivamente ocorreu.

Percebe-se que à luz da teoria subjetiva (que é a dominante) é possível o falso testemunho de fato verdadeiro — exemplo: o fato narrado ocorreu, porém a testemunha não o viu e afirmou em juízo tê-lo presenciado —, assim como é possível que a declaração de um fato não verdadeiro não configure o crime; basta que o depoente acredite ter presenciado aquilo que declarou em juízo, ainda que as coisas não tenham se passado daquela forma, porque traído pela memória. A propósito disso, MAGALHÃES NORONHA⁶, escorando-se em obra do espanhol MYRA Y LOPEZ, ensina que “... o testemunho de uma pessoa acerca de um acontecimento qualquer depende essencialmente de cinco fatores: a) o modo como ela percebeu esse acontecimento; b) o modo como ela conservou a memória desse acontecimento; c) o modo como é capaz de evocar a lembrança desse acontecimento; d) o modo como deseja expressá-lo; e) o modo como consegue expressá-lo.

Por aí se vê que o julgamento de ações penais envolvendo o delito de falso testemunho possui dificuldades muito particulares, todas elas relacionadas ao exame do elemento subjetivo. Cabe registrar que mesmo nos crimes materiais mais evidentes, em que tudo aponta de forma irremediável para a prática do delito, naqueles eventos em que a prova da autoria decorre de ampla documentação — quiçá com imagens de vídeo em vários ângulos e alta resolução, ou quando o réu é preso em flagrante instantes depois de cometer o crime (“com a faca pingando sangue”, para aproveitar uma imagem que o promotor Carlos Fiorioli, meu professor de Direito Penal, gostava de evocar) — até nessas hipóteses o elemento subjetivo não pode ser demonstrado diretamente, uma vez que o dolo só existe na mente do agente, devendo ser depreendido da análise de todos os elementos colhidos.

Descendo para o caso dos autos, como como ponto de partida o depoimento prestado pelo réu na reclamatória trabalhista:

Depoimento: “que trabalhou com a reclamante e era registrado pelo posto; que trabalhou no posto reclamado de março a dezembro de 2015, na função de frentista; que inicialmente a reclamante ficava no caixa do posto e depois da abertura da loja, no caixa do posto e no caixa da conveniência; que o depoente não anotava cartão de ponto; que o reclamante não chegou a receber nenhum espelho para assinatura; que nunca recebeu horas extras no holerite; que o do trocava de turno; que a reclamante entrou para trabalhar no mês de abril, sendo que trabalhou direto, não chegando a se afastar, até a saída do depoente em

6 Direito penal IV : Dos crimes contra a saúde pública a Disposições finais. — 18 ed. atualizado por Dirceu de Mello e Eliana Passarelli Lepera. — São Paulo : Saraiva, 1988, p. 367-368. Tradução livre de trecho em espanhol.

dezembro; que a reclamante também trocava de turnos; das 5h00 às 14h00, das 14h00 às 22h30 durante a semana; e das 16h00 às 1h00 de sábados e domingos; que a reclamante também não tinha cartão de ponto; que não havia pausa para refeições; que não tinha pessoas que cobrissem o trabalho da reclamante; que a reclamante trabalhava aos domingos; que não havia acordo para compensação de horas extras; que a reclamante tinha uma folga por semana e uma vez por mês no domingo; que o salário do depoente era fixo, mas tinha anotações nos holerites que ele não recebia efetivamente; que o valor final era de R\$ 900,00; que no holerite constava vale refeição e periculosidade, mas não recebiam tais valores; que o reclamante foi devidamente registrado assim que entrou para trabalhar; que sabe que a reclamante foi admitida sem registro em abril pelo posto e ficou sem registro até junho; que assinavam recibo de cestas básicas e vale transporte, mas não recebiam os valores; que a reclamante pediu para sair no dia 02/12 e a viu trabalhando durante o aviso prévio; que o depoente não recebeu adicional noturno; que também acontecia com a reclamante de não receber parcelas que constavam do holerite; que ouviu comentários de que a reclamante foi no posto pedir diferenças de verbas rescisórias. Nada mais.”

Apurou-se que o depoimento da testemunha possui várias inconsistências fáticas, que sugerem que o depoente faltou com a verdade. Em primeiro lugar, restou comprovado que Rafael José não trabalhou para a reclamada até dezembro de 2015, tendo encerrado seu vínculo em julho daquele ano, cinco meses antes da reclamante. Por conta disso, a princípio a testemunha não teria como informar dados essenciais de seu depoimento que beneficiavam a reclamante, como o fato de que ela cumpriu aviso prévio trabalhando — embora isso pareça um fato acessório, a defesa da reclamada era a de que a reclamante simplesmente deixou de comparecer ao trabalho.

A prova colhida em audiência corrobora a informação de que o réu já não trabalhava para a reclamada quando do encerramento do vínculo da reclamante.

A testemunha Laércio de Jorge⁷ é o proprietário da empresa reclamada. Disse que na reclamatória trabalhista o ora réu Rafael confirmou tudo o que a reclamante narrou na ação, sendo que várias coisas ele nem teria como ter presenciado, pois já não trabalhava no posto. Posteriormente ele foi arrolado como testemunha em outra reclamatória trabalhista, onde novamente teria faltado com a verdade. Sua advogada tentou afastá-lo da outra ação com base na alegação da imputação de falso testemunho que ele responde, mas a juíza responsável pela reclamatória indeferiu o pedido, sob a alegação de que se tratava de processo distinto.

O depoente Márcio Roberto Malaquias da Silva⁸ narrou que foi funcionário da loja de conveniência que funciona no posto, mas não na mesma época de Rafael. Sabe que o réu trabalhou como frentista no posto, mas quando o depoente começou a trabalhar, em setembro de 2015, ele já havia encerrado o vínculo.

Em seu interrogatório o réu negou que faltou com a verdade quando prestou o depoimento na reclamatória trabalhista. O que aconteceu é que quando do depoimento não conseguiu se expressar direito, dando a entender que ficou

7 Num. 55527809.

8 Num. 55528328.

trabalhando no posto até dezembro. Realmente trabalhou de março a julho, mas depois disso continuou frequentando o posto na condição de cliente, sendo que nessas oportunidades tinha contato com a reclamante. Quanto à questão do cartão de ponto, disse que a reclamante não assinava os cartões porque esse era o procedimento habitual do posto, inclusive consigo; — os cartões eram assinados todos de uma vez só, quando o vínculo se encerrava. Sabia que a reclamante tinha registro em CTPS, tendo trabalhado apenas por alguns meses sem a anotação na carteira. Disse que nunca recebeu adicional de periculosidade e acreditava que nenhum funcionário ganhava esse benefício. Nega ter dito que a reclamante não tinha adicional de periculosidade, apenas afirmou que ele mesmo não recebia esse benefício. Acredita que foi demitido justamente porque passou a cobrar o empregador quanto ao pagamento de adicional de periculosidade. Foi o único funcionário demitido que não ingressou com reclamatória trabalhista. Posteriormente foi arrolado como testemunha em outro processo, mas não chegou a prestar depoimento. Lembra que no dia da audiência estava nervoso, sendo que aquela foi a primeira vez que prestou depoimento na condição de testemunha. Disse que pouco antes de encerrar o vínculo da reclamante, viu ela ensinando outra moça a fazer o seu trabalho e a partir daí deduziu que ela estava cumprindo aviso prévio. Porém, não sabe se ela cumpriu aviso prévio, questão que não foi abordada na audiência. Alegou que no depoimento na Polícia Federal limitou-se a confirmar o depoimento na reclamatória trabalhista porque ficou nervoso, com medo de se complicar mais. Realçou que não tem amizade com a reclamante ou qualquer interesse na causa.

Em que pese a negativa do réu, tenho que a prova aponta de forma segura que ele faltou com a verdade quando prestou depoimento como testemunha na reclamatória trabalhista, tendo consciência do caráter mendaz de várias de suas declarações. A questão chave para o exame do delito é a declaração de Rafael José no sentido de que trabalhou para a reclamada até dezembro de 2015, afirmação que o qualificava como testemunha de importância para a ação trabalhista, na medida em que teria presenciado fatos essenciais para o deslinde da controvérsia, em especial as circunstâncias em que se deu o encerramento do vínculo da reclamante. Em certa medida, as demais informações prestadas pelo depoente (por exemplo, que a reclamada não tinha acesso a determinados adicionais, que não assinava cartão ponto, não recebia horas-extras etc.) só ganham relevância pelo fato de que o depoente teria presenciado essa realidade por meses a fio, até o encerramento do vínculo da reclamante em dezembro de 2015, e não apenas pelo curto interstício de abril a julho, meses que marcam a admissão da reclamante e o desligamento de Rafael José, respectivamente.

A alegação do réu no sentido de que teve dificuldades em se exprimir adequadamente na audiência não se sustenta. Consta no termo de audiência que o depoente informou *"que trabalhou com a reclamante e era registrado pelo posto; que trabalhou no posto reclamado de março a dezembro de 2015, na função de frentista"*. Trata-se de informação tão singela quanto objetiva, que certamente foi deflagrada por uma pergunta também singela e objetiva, por exemplo, de onde conhece a reclamante, se já trabalhou para a reclamada ou coisa do tipo. Além disso, em outro momento o depoente informou que *"a reclamante pediu para sair no dia 02/12 e a viu trabalhando durante o aviso prévio"*, dado que corrobora a informação inicial de que em dezembro de 2015 ele ainda trabalhava no posto,

de modo que via diariamente a reclamante. Se a testemunha efetivamente se expressou mal quando afirmou que trabalhou no posto até dezembro de 2015, por certa essa inconsistência teria sido corrigida quando se passou a tratar da rotina da reclamante na época do encerramento do vínculo. Em outro momento Rafael afirmou que a reclamante cumpriu o aviso prévio trabalhando, mas se essa informação tivesse sido prestada no contexto de que a testemunha tomou conhecimento do fato por frequentar o posto na condição de cliente, isso teria sido percebido pela juíza que presidia a audiência e no mínimo abriria margem a questionamentos complementares.

O réu acrescentou em sua defesa que estava bastante nervoso quando prestou o depoimento na reclamatória trabalhista, creditando a essa condição psicológica aquilo que reputa ser um ruído na comunicação, a distância entre a intenção do que queria dizer e o que acabou dizendo e que foi registrado no papel. No entanto, as perninhas curtas da mentira são visíveis ainda que as coisas sejam focalizadas sob as lentes do alegado nervosismo do depoente.

A testemunha denotar nervosismo durante sua inquirição é algo absolutamente natural e em certa medida esperado — o que geralmente chama a atenção é a situação contrária, ou seja, o depoente estar muito relaxado e seguro de si, como se prestar depoimento em juízo fosse uma ocorrência banal. O fato de ser o centro das atenções num ambiente com o qual não tem intimidade, o desconforto de estar na posição de ser obrigado a responder perguntas cujo conteúdo desconhece, a liturgia da solenidade, enfim, o ambiente próprio de uma sala de audiência causa inegável desconforto para a maioria das pessoas, e eventualmente pode atrapalhar a capacidade do depoente de se exprimir com clareza e naturalidade.

No entanto, se a falta de traquejo é algo comum entre as testemunhas, por certo não o é da parte do juiz que conduz o ato e que dita a versão que compila as declarações e ocorrências da audiência. Justamente por ser o nervosismo uma condição comum entre as testemunhas, a experiência do juiz, sobretudo a quilometragem, por assim dizer, de horas numa sala de audiência, torna-o capaz de separar aquilo que é dito no tom da incerteza, próprio de quem, por nervosismo, não está conseguindo ser claro naquilo que quer dizer, mas não consegue, daquilo que, a despeito de tudo isso, denota ser o produto entre a convergência da intenção e gesto. Nessa ordem de ideias, não é razoável aceitar que a testemunha tenha prestado um longo depoimento querendo dizer que trabalhou com a reclamante até julho de 2015, que depois só tomou conhecimento dos fatos na condição de cliente da reclamada, e que isso tenha sido equivocadamente resumido de modo a indicar que a testemunha foi colega da reclamante até o encerramento do vínculo desta, ou quase isso.

A atitude do réu na fase de investigação não corrobora a tese de que tudo não passou de um mal-entendido, muito pelo contrário. Ao ser inquirido pela autoridade policial⁹, o réu disse que ratificava na íntegra o depoimento prestado na reclamatória trabalhista. Não bastasse isso, em outros dois momentos de seu curto e objetivo depoimento na Polícia Federal, insistiu na ideia de que trabalhou para a reclamante até dezembro de 2015. Primeiro afirmou que trabalhou no posto

por cerca de oito meses (e não quatro, como de fato trabalhou), embora não se recordasse do período específico e logo depois disse que “... *não sabe explicar as contradições entre seu depoimento e os documentos apresentados pela reclamada, em especial os que demonstram que trabalhou somente até julho no posto e seus cartões de ponto*”.

Questionado em juízo sobre esse depoimento, o réu novamente colocou a inconsistência na conta do próprio nervosismo. Alegou que achou melhor confirmar na Polícia Federal tudo o que dissera antes por medo de se complicar. De novo, é tranquilo aceitar que o réu estava nervoso quando prestou o depoimento perante a autoridade policial. Afinal, se a condição de testemunha em uma reclamatória trabalhista é algo que traz algum desconforto para a generalidade das pessoas, ter que prestar depoimento na condição de investigado na Polícia Federal é coisa de abalar quem acredita ter nervos de aço.

Entretanto, o fato é que a inquirição no inquérito se limitou a umas poucas perguntas objetivas, sendo que nessas respostas o réu conscientemente insistiu numa versão que é desmentida pelo confronto entre sua CTPS e o calendário. Ele sabia que não trabalhou oito meses como frentista e sabia que em julho de 2015 seu vínculo havia sido encerrado, e a despeito disso contou uma história bem diferente à autoridade policial.

Tudo bem pesado e medido, entendo que as provas comprovam, além de dúvida razoável, que o réu incorreu no crime de falso testemunho, de modo que deve ser condenado nas sanções do art. 342 do Código Penal.

Passo à dosimetria da pena.

As circunstâncias judiciais demonstram que a *culpabilidade* do réu se insere no grau médio e o acusado não apresenta *antecedentes*. As *consequências* do crime e as *circunstâncias* em que praticado o delito não fogem do corriqueiro em delitos dessa natureza. O *motivo* não foi esclarecido e considerada a natureza do crime não há que se falar em *comportamento da vítima*. Por fim, registro que não há nos autos elementos que permitam a formação de juízo sobre a *conduta social e personalidade* do agente.

Assim, não havendo circunstância particularmente desfavorável à ré, fixo a pena-base no mínimo, em 2 anos de reclusão.

Ausente agravantes e atenuantes, bem como causas de aumento o de diminuição, de modo que a pena definitiva fica em 2 anos de reclusão.

Condeno o réu também ao pagamento de 10 dias multa, fixado o dia multa em 1/30 do salário mínimo vigente em janeiro de 2018.

Presentes os requisitos elencados nos incisos I e II do art. 44 do Código penal (pena privativa de liberdade aplicada inferior a 4 anos; crime praticado sem violência ou grave ameaça; réu não reincidente em crime doloso) e por entender ser suficiente à prevenção e repressão do crime praticado (art. 44, III, do CP), substituo a pena privativa de liberdade aplicada por duas restritivas de direito, sendo uma de prestação de serviços à entidade pública, nos termos do art. 46 do Código penal, pelo período igual ao da condenação, ou seja, 2 anos e uma de prestação pecuniária, consistente no pagamento do valor equivalente a 1 salário mínimos vigentes à época do pagamento em favor de entidade pública beneficente,

cabendo ao Juízo das Execuções Penais indicar a entidade assistencial e o local da prestação de serviços.

III – DISPOSITIVO

Diante do exposto, julgo *PROCEDENTE* a denúncia, para o fim de condenar *RAFAEL JOSÉ DOS SANTOS* ao cumprimento da pena de 2 anos de reclusão e ao pagamento de multa equivalente a 10 dias-multa, arbitrado o valor do dia-multa em 1/30 do salário mínimo vigente em janeiro de 2018. Fica a pena privativa de liberdade substituída por restritivas de direito nos termos da fundamentação.

O regime inicial para cumprimento da pena, se necessário, será o aberto.

O réu poderá recorrer em liberdade.

Custas pelo condenado.

Após o trânsito em julgado desta sentença, lance-se o nome do réu no rol dos culpados e oficie-se à Justiça Eleitoral em cumprimento ao disposto no artigo 15, III, da Constituição Federal.

Fixo os honorários do advogado dativo no valor máximo da tabela. Com o trânsito em julgado, requisite-se o pagamento.

Publique-se. Intimem-se.

Araraquara, 26 de setembro de 2022.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

5017955-51.2019.4.03.6182

Embargante: BIMBO DO BRASIL LTDA
Embargada: UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
Origem: JUÍZO FEDERAL DA 6ª VARA DE EXECUÇÕES FISCAIS DE SÃO PAULO - SP
Juiz Federal: ERIK FREDERICO GRAMSTRUP
Disponibilização da Sentença: DJEN 14/03/2022

SENTENÇA

Trata-se de embargos à execução fiscal opostos entre as partes acima assinaladas, buscando afastar a cobrança de tributos, e de seus acessórios.

Impugna a parte embargante a cobrança, apontando, em breve síntese:

- A execução fiscal foi garantida antecipadamente por meio de seguro garantia oferecido em demanda que visava obter tutela “cautelar” em caráter antecedente julgada procedente;

- No desenvolvimento de suas atividades, foi autuada pela embargada para a cobrança de valores a título de IRPJ/CSLL, relativos ao ano-calendário de 2011, pelo fato de, na apuração do lucro real, ter feitos exclusões (supostamente) indevidas, que diziam respeito a (i) *reversões de provisões indedutíveis* e (ii) *amortizações de ágio pela aquisição das empresas Nutrella Alimentos S.A. (“NUTRELLA”) e Panifício Laura Ltda. (“LAURA”)*;

- A glosa referente às exclusões efetuadas no ano-calendário de 2011 a título de *reversão de provisões indedutíveis* no valor total de R\$ 67.129.310,79 foi realizada sob a justificativa de *não estarem refletidas na documentação apresentada pela embargante*;

- A glosa diz respeito às seguintes contas contábeis: (i) crédito de liquidação duvidosa (CC 1113.0001 e 1113.0002); (ii) perda na alienação de bens (CC 1214.000 e 1219.0022); (iii) processos tributários (CC 2116.0331); (iv) processos trabalhistas (CC 2116.0330); (v) provisão PLR (CC 2118.0003); (vi) provisão para ações ordinárias (CC 2116.0332); (vii) provisão para empréstimos compulsórios (CC 1292.0001); (viii) provisão bonificação a clientes (CC 2118.0308); e (ix) outras provisões;

- O AI ora combatido não questiona a natureza das provisões constituídas pela embargante e tampouco os valores que foram atribuídos a cada conta contábil, além de não contestar qualquer método de natureza contábil para o tratamento destes fatos econômicos. O fundamento da glosa se restringe ao fato de que não haveria um casamento entre os valores encontrados no LALUR e aqueles consignados na contabilidade da embargante;

- Assim, o AI que se limitou a afirmar que *as exclusões teriam sido feitas de forma equivocada*.

Para fins de apuração do IRPJ, as provisões, via de regra, são indedutíveis, devendo ser adicionadas ao lucro real e, por consequência, oferecidas à tributa-

ção, consoante artigo 249, inciso I, do Decreto Federal 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época do ano-calendário autuado – RIR/1999).

A legislação tributária autoriza a constituição de todas as provisões contábeis que a administração da companhia julgue necessárias, desde que uma adição no mesmo valor seja efetuada para neutralização do seu impacto na apuração do lucro real.

Quando provisões não dedutíveis são constituídas (com a consequente redução no lucro líquido), a empresa deverá adicionar o valor respectivo ao lucro líquido do período de apuração, de forma que a provisão seja neutra do ponto de vista fiscal. Esta adição será efetuada na Parte A do LALUR (que impacta diretamente a apuração do lucro real), sendo controlada na Parte B do LALUR para futura dedução (se e quando os pressupostos legais para dedução da despesa forem verificados).

As provisões classificadas como indedutíveis, se adicionadas à apuração do lucro real em determinado período de apuração, poderão – e devem – ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no período em que ocorrer a respectiva reversão pela empresa.

No caso, a embargante constituiu as provisões das obrigações ou perdas de ativos no ano-calendário de 2010, adicionando à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor total de R\$ 67.129.310,79.

No ano-calendário de 2011 (período objeto da presente autuação), após a não materialização das provisões constituídas no período anterior, a embargante efetuou as respectivas exclusões na Parte A do seu LALUR, exatamente no valor de R\$ 67.129.310,79.

Por isso, as (i) provisões constituídas pela embargante não foram deduzidas; e (ii) os valores registrados em cada conta contábil, de provisão, são exatamente os mesmos nos anos-calendários de 2010 (constituição da provisão e adição ao lucro real) e 2011 (reversão da provisão e exclusão no LALUR).

Os procedimentos fiscais e contábeis, adotados pela embargante, estão de acordo com as disposições dos artigos 335 a 339 e 249 do RIR/1999, isto é, verificadas as provisões não dedutíveis no período de 2010, estas foram adicionadas ao respectivo lucro líquido do período de apuração (R\$ 67.129.310,79). Em 2011, havendo a reversão das referidas provisões, foi efetuada a exclusão no LALUR nos mesmos valores (R\$ 67.129.310,79).

Em suma, por se tratar de provisões indedutíveis, os seus valores foram inicialmente adicionados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (2010). Assim, no período subsequente àquele no qual as provisões foram constituídas e adicionadas, foi realizada a exclusão na apuração do lucro real em função da reversão, restando comprovado que não houve, em momento algum, a sua dedução.

Assim, os procedimentos fiscais e contábeis adotados no período autuado não geraram qualquer dedução indevida de provisões, as quais já haviam sido adicionadas no período anterior. A embargante seguiu, à risca, o procedimento em questão;

· No tocante à *glosa das despesas com amortização de ágio*, o respectivo crédito tributário foi fulminado pela *decadência*.

A autuação pretende exigir valores de IRPJ e CSLL relacionados à *glosa de despesas de amortização ágio incorridas pela embargante no ano de 2011*. Ocorre, entretanto, que o ativo diferido, por ela adquirido, foi formado nas datas de 25/08/2008 e 01/12/2008, devido à reestruturação societária e operacional do grupo. Ora, considerando a legislação tributária em vigor, não caberia ao Fisco lavrar, em pleno ano de 2016, um Auto de Infração para questionar atos jurídicos perfectibilizados no ano de 2008.

À luz do artigo 150, §4º, do CTN, o início da contagem do prazo decadencial não deve ser o ano-calendário em que ocorreu a dedução da despesa de amortização de ágio; pelo contrário, o marco inicial para a contagem desse prazo é a data do evento capaz de promover alteração na situação patrimonial, que, no caso em tela, corresponde às datas de 25/08/2008 e 01/12/2008, quando houve a formação do ativo diferido.

Assim, no ano de 2016, já havia se operado a decadência em relação ao direito do Fisco de questionar a dedutibilidade das despesas com ágio, incorridas, pela Embargante, relativamente a ativo diferido que se formou no ano de 2008.

· No mérito, a *glosa das despesas com amortização de ágio* não merece prosperar.

Todos os atos envolvidos na operação de *aquisição da LAURA* pela embargante estão devidamente evidenciados e comprovados, não sendo legítima qualquer alegação que pretenda colocar em dúvida os seus efeitos fiscais e contábeis. *O ágio foi gerado em operação legítima de compra e venda realizada pela embargante, a qual está respaldada nos documentos juntados aos presentes autos.*

Em novembro de 2007, visando à aquisição da totalidade das quotas da sociedade LAURA, a embargante firmou, com os Srs. Rômulo Romanato ("Rômulo") e César Francisco Romanato ("César") – então sócios daquela empresa, um Contrato de Compromisso de Compra e Venda. Na oportunidade, a embargante efetuou o adiantamento de parte do valor de aquisição, correspondente a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Posteriormente, em 02/01/2008, a embargante quitou o residual do valor de aquisição, equivalente a R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais), e, com isso, passou a deter as quotas da sociedade LAURA, conforme aprovado pelo o Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social daquela empresa, datado de 02/01/2008. O referido instrumento aprovou o ingresso da embargante (99,99%) e do Sr. Roberto de Azevedo (0,01%) como únicos sócios da empresa. Tendo em vista que o patrimônio líquido adquirido pela embargante era de R\$ 0,00 (zero reais) e que o valor pago por ela na aquisição das quotas societárias foi de R\$ 28.000.000,00 (vinte e oito milhões de reais), ela registrou um ágio no exato valor de R\$ 28.000.000,00 (= preço de aquisição – patrimônio líquido), conforme atestado pelos auditores independentes da sociedade, em suas Demonstrações Financeiras relativas ao período de 2008. *Por fim, em 28/08/2008, a LAURA foi incorporada, a valor de livros, conforme atestam a 32ª Alteração Contratual da embargante e o Laudo de Avaliação Contábil da LAURA. Com isso, o ágio antes registrado pela embargante se tornou ativo diferido, passível de amortização fiscal nos termos da Lei Federal nº 9.532/1997. O ágio começou, então, a ser amortizado mensalmente pela embargante, gerando despesas mensais que passaram a ser deduzidas. Portanto, no ano de 2011, as exclusões relativas às*

despesas de amortização de ágio decorrem justamente da operação acima descrita. Tanto foi assim, que a aquisição da LAURA pela embargante foi veiculada em diversos meios de comunicação, principalmente jornais e revistas eletrônicas;

· Ainda quanto à *glosa das despesas com amortização de ágio*, no que toca à aquisição da NUTRELLA, em maio de 2008, a embargante celebrou Contrato de Compra e Venda de Ações com os Srs. Ari Neitzke ("Ari"), Albino Neitzke ("Albino"), Astrid Kepler Neitzke ("Astrid"), Alexandre Kepler Neitzke ("Alexandre") e Daniel Kepler Neitzke ("Daniel"), então sócios da NUTRELLA. O objeto da aquisição era 75% da participação societária da referida empresa. Os outros 25% eram detidos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – "BNDES". Dessa forma e nos termos do Contrato de Compra e Venda, a embargante adquiriu 75% das ações da NUTRELLA, mediante o pagamento do valor total de R\$ 192.000.000,00 (cento e noventa e dois milhões de reais). Considerando que o patrimônio líquido adquirido pela embargante era de R\$ 30.257.994,66 (trinta milhões, duzentos e cinquenta e sete mil, novecentos e noventa e quatro reais e sessenta e seis centavos) e que o valor pago por ela na aquisição das quotas societárias foi de R\$ 192.000.000,00 (cento e noventa e dois milhões de reais), ela registrou um ágio no exato valor de R\$ 161.742.005,34 (cento e sessenta e um milhões, setecentos e quarenta e dois mil e cinco reais e trinta e quatro centavos; = preço de aquisição – patrimônio líquido), conforme atestado pelos auditores independentes da sociedade, em suas Demonstrações Financeiras relativas ao período de 2008. Em junho de 2008, em continuidade à operação, a embargante adquiriu os 25% restantes relativos à participação do BNDES na NUTRELLA, tendo pago o valor total de R\$ 60.666.606,00 (sessenta milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, seiscentos e seis reais), consoante se verifica daquelas Demonstrações Financeiras supracitadas. Relativamente a essa segunda etapa, a embargante registrou um ágio no valor de R\$ 50.540.198,17 (cinquenta milhões, quinhentos e quarenta mil, cento e noventa e oito reais e dezessete centavos). Isso porque o patrimônio líquido adquirido pela embargante era de R\$ 10.126.407,84 (dez milhões, cento e vinte e seis mil, quatrocentos e sete reais e oitenta e quatro centavos) e o valor pago por ela na aquisição de 25% das quotas societárias foi de R\$ 60.666.606,00 (sessenta milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, seiscentos e seis reais). *Por fim, em dezembro de 2008, a NUTRELLA foi incorporada pela embargante, a valor de livros, conforme atestam a Ata de Assembleia Geral Extraordinária da NUTRELLA, datada de 01/12/2008, e o Protocolo de Justificação e Laudo de Avaliação Contábil. Com isso, o ágio antes registrado pela embargante se tornou ativo diferido, passível de amortização fiscal nos termos da Lei Federal nº 9.532/1997. O ágio começou, então, a ser amortizado mensalmente pela embargante, gerando despesas mensais que passaram a ser deduzidas. Portanto, no ano de 2011, as exclusões relativas às despesas de amortização de ágio decorrem justamente da operação acima descrita. Tanto foi assim que a aquisição da NUTRELLA pela embargante foi veiculada em diversos meios de comunicação, principalmente jornais e revistas eletrônicas;*

· O Auto de Infração ora combatido não questiona a legitimidade do ágio ou das operações comerciais e societárias que nele resultaram e muito menos eventual ausência de substância econômica nas operações realizadas. O lançamento foi perpetrado em razão da suposta ausência de esclarecimentos acerca

dos fatos que ensejaram as despesas de amortização do ágio. Portanto, o que se está discutindo é tão somente a demonstração dos fatos que geraram os ágios em questão;

- No curso do processo Administrativo a embargada emitiu Termo de Constatação Fiscal (fls. 14225/14236) no qual confirmou que as operações citadas ocorreram na forma prevista nos contratos, assim como confirmou o efetivo pagamento dos preços estabelecidos;

- O Fisco afirma que os laudos de avaliação econômico-financeira das empresas adquiridas teriam sido elaborados em data posterior à aquisição/incorporação, o que inviabilizaria a utilização destes documentos para fundamentar os ágios pagos. *Todavia, a legislação vigente à época da formação do ativo diferido não exigia qualquer forma ou metodologia de cálculo específica como fundamentação do ágio que fosse pago.* Na verdade, à luz do artigo 385, §3º, do RIR, a empresa deveria apenas manter demonstração que comprovasse o registro do ágio justificado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. *A exigência acerca da elaboração de laudo veio apenas com a edição da Lei Federal nº 12.973/2014, i. e., seis anos após a realização das operações comerciais e societárias ora tratadas, e que passou a impor requisitos à forma de apresentação da demonstração a que se refere o artigo 385, § 3º, do RIR/99, mediante a alteração que promoveu na redação dada ao artigo 20, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Antes da vigência da Lei Federal nº 12.973/53. 2014, não havia qualquer requisito exigido relativamente ao demonstrativo que viesse a fundamentar o ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura;*

- No referido Termo, foi alegado que os laudos apresentados não se prestam a qualificar o valor do ágio fundamentado no valor de rentabilidade futura das empresas adquiridas, pois não teriam feito uma avaliação do valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos. Foi afirmado, ainda, que a expectativa de rentabilidade futura é valor residual a ser apurado depois de valorar a mercado os ativos e passivos identificáveis, o que, segundo o Auditor-Fiscal, não teria sido feito nos laudos de avaliação econômico-financeira apresentados. *Sucede que a legislação vigente à época dos fatos não indicava, no que se refere à alocação do ágio, qualquer ordem ou necessidade de alocação mínima para um ou outro fundamento econômico (valor de mercado de bens do ativo ou valor de rentabilidade futura).*

Somente com a edição da Lei Federal nº 12.973/2014, foi estabelecida uma nova forma de alocação, determinando que o ágio pago na aquisição de participações societárias fosse segregado em: (i) patrimônio líquido da participação adquirida; (ii) mais ou menos valia dos ativos da adquirida, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o patrimônio líquido; e (iii) ágio por rentabilidade futura, que corresponde ao valor residual do custo de aquisição do investimento.

Contudo, não há como admitir a aplicação das regras instituídas pela Lei Federal nº 12.973/2014 aos fatos objeto do presente processo, os quais estão apenas sujeitos à aplicação das disposições originais do Decreto-lei nº 1.598/1977 e da Lei Federal nº 9.532/1997 (sem as alterações promovidas pela Lei Federal nº 12.973/2014). Tais regras não estabeleciam qualquer tipo de alocação obrigatória do ágio ou impunham a observância de formalidades em relação aos laudos de

avaliação. A Lei Federal nº 12.973/2014 é expressa ao dizer que os requisitos por ela estabelecidos com relação aos laudos de avaliação não são aplicáveis às participações societárias adquiridas até 31/12/2013 ou até 31/12/2014, dependendo da opção da empresa pela (não) aplicação imediata dos efeitos daquela norma;

- *O Fisco não poderia ter rejeitado os laudos de avaliação e documentos apresentados com base em alegações genéricas, sem contrastá-los com prova de igual ou superior nível de profundidade;*

- *No referido Termo de Constatação Fiscal, o Fisco também argumenta que os ágios, reconhecidos pela Embargante, não teriam sido contabilizados de acordo com a legislação, uma vez que foram efetuadas exclusões diretamente no seu LALUR. Todavia a legislação vigente à época não trazia qualquer impeditivo de exclusão das amortizações diretamente no LALUR. Outrossim, ao reconhecer que (1) as operações de fato ocorreram na forma dos contratos de compra e venda; e que (2) houve a comprovação dos pagamentos efetuados pela embargante, o Auditor Fiscal atestou o cumprimento dos requisitos estabelecidos na Lei Federal nº 9.532/1995 para a amortização fiscal dos ágios, de sorte que não cabe inventar novas justificativas com o simples intuito de impedir que a embargante exerça o seu direito;*

- *O Fisco, na atividade de lançamento, é obrigado à busca pela verdade material, cabendo ao Auditor Fiscal carrear aos autos elementos comprobatórios suficientes para que não restem dúvidas quanto à existência do fato gerador não podendo se basear em ilações, de modo que o lançamento há de ser cancelado,*

- *É inaplicável a multa de ofício agravada por não atendimento à fiscalização. Em 09/11/2016, a embargante foi intimada, pelo Fisco, para prestar informações acerca das amortizações dos ágios. Ocorre que, decorridos apenas 20 (vinte) dias desde a referida intimação, i.e., em 29/11/2016, foi contra ela lavrado o AI ora em discussão. A despeito do exíguo prazo que lhe foi concedido para o cumprimento da exigência, o Auditor-Fiscal houve por bem imputar à embargante o pagamento de multa de ofício agravada, equivalente a 112,5% dos tributos cobrados (em vez do regular montante de 75%), pelo não atendimento daquela intimação, nos moldes do artigo 44, inciso I e §2º, da Lei n.º 9.430/1996.*

· *· Ao longo do procedimento de Fiscalização, que culminou na lavratura do AI, o Fisco fez várias exigências à Embargante, desde a apresentação dos arquivos digitais contendo o LALUR relativo ao ano de 2011, à apresentação dos atos constitutivos e posteriores alterações (originais e cópias), incluindo atas de assembleias gerais e de reuniões da diretoria ou conselho. Todas essas exigências foram devidamente atendidas pela embargante. Apenas em função das dificuldades de localizar algumas informações e documentos, a embargante solicitou prazos adicionais para o cumprimento das intimações em questão.*

· *Acontece que isso foi reconhecido pelo próprio Fisco, tanto que, no Auto de Infração, ele é bastante específico ao explicar que o agravamento da multa de ofício se deu exclusivamente em razão do não atendimento daquela intimação de 09/11/2016.*

· *Não é razoável que a ausência de resposta a apenas uma intimação, recebida pela embargante 20 dias antes da lavratura do Auto de Infração, resulte na aplicação de uma multa de 112,5%. Conforme posição já pacificada pela jurisprudência,*

essa majoração da penalidade só é cabível quando for comprovada intenção de embaraço à fiscalização, o que evidentemente não ocorreu no presente caso.

- A embargante não deu causa ao agravamento da multa de ofício. De todo modo, ainda que assim se considerasse, fato é que, tendo a intimação de 09/11/2016 sido referente à amortização do ágio, a majoração da penalidade jamais poderia recair sobre a totalidade do crédito tributário objeto do Auto de Infração, mas tão somente sobre a parcela a ele relativa (ágio);

- Pede a produção de prova pericial contábil a fim de comprovar: (i) Em relação à glosa de reversão de provisões indedutíveis, que os procedimentos contábeis e fiscais adotados no período autuado não geraram qualquer dedução indevida de provisões, as quais já haviam sido adicionadas à apuração do lucro real em período anterior; e demonstrar que: (ii) No tocante à glosa da amortização das despesas com ágio, as operações comerciais e societárias ocorreram, tendo sido cumpridos todos os requisitos previstos na legislação vigente à época, de modo que restam legitimadas as amortizações realizadas pela embargante.

Com a inicial, vieram documentos.

Emenda à inicial a ID 19962027

Os embargos foram recebidos *com efeito suspensivo* (ID 20566926).

A embargada apresentou impugnação (ID 22063012) onde defendeu:

- Inocorrência de decadência, eis que a data da aquisição com ágio não influencia na contagem do prazo decadencial, que tem como marco inicial a data de ocorrência do fato gerador do imposto lançado ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Considerando os termos do artigo 173, I, do CTN, o início do prazo para a Fazenda Pública constituir o débito mais antigo se deu em 01/01/2012 (1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Assim, com a notificação do lançamento em 01.12.2016- momento em resta constituído o crédito fiscal - não há que se falar no transcurso do prazo de cinco anos;

- Quanto às provisões indedutíveis, a embargante alega em sua defesa que, após a constatação das provisões não dedutíveis no período de 2010, houve a reversão das mesmas, sendo efetuado sua exclusão no LALUR nos mesmos valores. Entretanto, não há registro na sua escrituração contábil das referidas reversões, razão pelo qual não há justificativa para as exclusões promovidas no LALUR, eis que os incisos I e II do art. 250 do RIR, somente permitem a exclusão do LALUR dos valores correspondentes da efetiva reversão das provisões realizadas na contabilidade;

- Ao contrário do que alega a embargante, houve, sim, questionamento acerca da natureza das provisões constituídas, tendo a autoridade fiscal, desde o início da fiscalização solicitado o detalhamento do item "Outras Exclusões" do LALUR para que fosse apresentada a demonstração da origem dos valores e das contas contábeis;

- *No que se refere ao ágio, não houve comprovação do ágio declarado. Para o reconhecimento da dedutibilidade de ágio nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, e 385 e 386 do RIR/99, o laudo do seu fundamento econômico deve ser elaborado antes do efetivo pagamento da "mais valia" a que se refere.*

No caso concreto, a embargante não logrou trazer documentos comprobatórios da operação de ágio, tendo em vista que os laudos apresentados datados de 01/12/2008 foram posteriores à aquisição das empresas "Laura" e "Nutrella", motivo pelo qual a extemporaneidade impede sua utilização como fundamento do ágio. Ao contrário do que alega o embargante, no sentido de que não haveria previsão legal acerca da obrigatoriedade do laudo à época dos fatos, o §3º do art. 385 do RIR/99 exige que a perspectiva de rentabilidade futura seja lastreada em demonstração contábil, devidamente arquivada e escriturada, sob a forma de laudo ou outra qualquer;

· Em relação à alocação do ágio, não merece acolhida a alegação da embargante que o art. 20 § 2º não indicaria qualquer ordem ou necessidade de alocação mínima para um outro fundamento (valor de mercado de bens do ativo ou rentabilidade futura). A formação do ágio não ocorre de forma aleatória, mediante simples opções de enquadramento, tendo cada uma das hipóteses do art. 385, §2º, do RIR/99 um tratamento tributário diferenciado previsto no art. 386 do RIR/1999. Além disso, restou consignado no AI que a fundamentação econômica baseada exclusivamente na rentabilidade futura foi inadequada;

*· Os laudos apresentados foram considerados imprestáveis, pois tratavam apenas da rentabilidade futura, sem qualquer referência ao valor de marcas e de outros intangíveis e bens do ativo que deveriam ter sido considerados. Os laudos adotaram o método do fluxo de caixa descontado para calcular o valor das empresas adquiridas como um todo. Nada há de ilegal nisso se ele for tomado apenas como um subsídio para as partes fixarem o preço do negócio. Para fins tributários, porém, especificamente no tocante à fundamentação econômica dos ágios com base nas hipóteses previstas no art. 385, § 2º, do RIR/1999, os laudos são imprestáveis, já que a partir deles não é possível determinar nos negócios realizados os montantes dos ágios que devem ser imputados a cada uma das hipóteses. Por outro lado, resta evidente, pela análise dos documentos de fls. 3123 a 3152, em especial às fls. 3129, e de fls. 3196 a 3213, em especial às fls. 3204, que há uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE PANIFÍCIO LAURA LTDA, assim como uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE NUTRELLA ALIMENTOS S.A, comprovando que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, assim como haviam ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, para se aferir o devido tratamento a cada uma das hipóteses legais. *Por tais razões, correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, impedindo que os fatos efetivamente ocorridos tenham um tratamento tributário diverso do previsto na norma tributária então vigente;**

· Dessarte, não comprovou a embargante que o ágio existiu e nem que o fundamento econômico atribuído corresponde à realidade;

· O processo fiscalizatório incorporou o princípio da verdade material e representou seu total exaurimento;

· Quanto à multa de ofício aplicada, não merece acolhida a alegação de que a multa decorreu exclusivamente em razão do não atendimento da intimação ocorrida em 09/11/2016. Isso porque, desde o início da fiscalização em 2014,

o embargante foi demandado para apresentação do LALUR do correspondente ano-calendário, com o detalhamento do item Outras Exclusões (demonstração da origem dos valores e as respectivas contas contábeis que as compuseram), intimação esta não atendida até o final da fiscalização. Frise-se que a multa de ofício aplicada pelo Fisco Federal decorreu não do mero inadimplemento tributário, mas da ausência de atendimento da intimação dos fiscais pelo contribuinte fiscalizado, deixando de prestar esclarecimentos, conforme se depreende do auto de infração. Ademais, a finalidade punitiva e dissuasória da multa justifica a sua fixação em percentual elevado.

A ID 24768123 a embargante ratificou o pedido de produção de prova pericial contábil, apresentou quesitos, indicou assistentes e pediu a produção de prova documental suplementar para o fim de atender às demandas do perito, além de formular quesitos suplementares.

A embargada apresentou seus quesitos a ID 25327477.

Foi deferida a prova pericial contábil (ID 25735607).

Veio o laudo pericial a ID 43082766.

A embargante manifestou-se sobre a perícia a ID 44463683, apresentando parecer elaborado por seu assistente técnico.

Despacho de ID 43156875 determinou que a embargante demonstrasse especificamente quais os pontos controvertidos acerca do laudo que mereciam esclarecimento do perito. Determinou-se ainda a manifestação da embargada sobre o laudo.

A ID 46230009 a embargante esclareceu os pontos controvertidos.

A embargada manifestou-se sobre o laudo pericial a ID 46252127 concordando integralmente com o seu conteúdo.

Determinou-se a intimação do perito para esclarecimentos quanto aos aspectos questionados pela embargante (ID 47743728).

O perito prestou esclarecimentos a ID 52930721.

Decisão de ID 58274742 .

Vieram os autos conclusos para sentença.

É o relatório. DECIDO.

ÔNUS DA PROVA EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO

Os atos administrativos que desaguam na inscrição, como essa própria e a certidão dela retirada gozam de presunção de veracidade e legitimidade.

Além disso, a certidão de dívida ativa também goza da liquidez e certeza decorrentes de sua classificação legal como título executivo extrajudicial.

A principal decorrência desse fato é o de que, em executivo fiscal, o ônus da prova recai integralmente sobre o contribuinte.

Ele deve demonstrar todos os fatos constitutivos de sua pretensão elisiva do título executivo.

O Fisco nada tem de demonstrar, embora possa eventualmente fazer contraprova.

Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que:

"Na execução fiscal, com o título revestido de presunção de certeza e liquidez, a exequente nada tem que provar. Opondo embargos, o devedor terá que desconstituir o título. Se nada provar, a pretensão resistida será agasalhada a pretensão satisfeita. Não é a embargada que irá robustecer o seu título, mas o embargante que irá enfraquecê-lo (...). No caso a certidão da dívida ativa está regular e não foi ilidida com as alegações formuladas pela embargante, já que não acompanhadas de nenhuma prova, como nem foi requerida a posterior produção de elemento probatório."

(Acórdão da 5ª T. de extinto E. Tribunal Federal de Recursos, na Apel. Cív. nº 114.803-SC; rel. Min. Sebastião Reis - Boletim AASP nº 1465/11).

Essas conclusões são corroboradas pela dupla natureza da certidão de dívida ativa. O Estatuto Processual confere valor de título executivo à CDA (art. 784, IX) porque deriva de apuração administrativa do "an" e do "*quantum debeatur*", levada a cabo por órgãos dotados de conhecimento jurídico (Procuradorias dos Entes de Direito Público), cuja atividade conclui-se com o termo de inscrição. Como todo ato administrativo, reveste-se de presunção de legitimidade e veracidade. Por meio de procedimento adequado, perfaz-se o "controle da legalidade e da exigência", como ensinam MANOEL ÁLVARES *et alii*, in "Lei de Execução Fiscal", São Paulo, RT, 1997.

A CDA, portanto, é dotada de dobrada fé: a) primeiro porque se supõe legítima enquanto compartilha "característica comum aos atos administrativos em geral", conforme lição de C. A. BANDEIRA DE MELLO ("Curso de Direito Administrativo, S. Paulo, Malheiros, 1993); b) em segundo lugar, porque dotada de eficácia de título extrajudicial, gerando o interesse de agir para esta espécie de processo.

Nessa linha de pensamento, observe-se que não faz sentido impor à entidade exequente qualquer atividade demonstrativa de seu crédito, como parece(m) querer a(s) embargante(s). Preleciona, a respeito, S. SHIMURA:

"A base da execução não é a obrigação, mas sim o título, de cuja causa foi abstraído. O título não é a prova da obrigação ou do crédito. Sua função é autorizar a execução, pois fixa seu objeto, sua legitimidade e seus limites de responsabilidade. Note-se que a obrigação apenas remotamente enseja a execução.

Em atenção à eficácia do título como documento, o mesmo tem eficácia formal independentemente da legitimidade substancial da causa da obrigação. O crédito é o motivo indireto e remoto da execução. O fundamento direto, a base imediata e autônoma da execução é o título executivo, exclusivamente.

Por outras palavras, a execução decorrente do título, judicial ou extrajudicial, não fica condicionada nem à existência nem à prova do crédito. Daí afirmar-se sua autonomia em relação ao liame de natureza material." ("Título Executivo", S. Paulo, Saraiva, 1997)

Por isso, carecem de sentido as alegações da embargante no sentido de que à embargada é quem caberia a demonstração do acerto da autuação que ensejou os créditos em cobro por suposta aplicação do princípio da verdade real. *Trata-se de verdadeira tentativa de inversão ônus da prova, inaceitável por sua total contrariedade à sistemática da defesa na execução fiscal.*

DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO À GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Prescrição é um fenômeno que pressupõe a inércia do titular, ante a violação de um direito e ao decurso de um período de tempo fixado em lei. Seu efeito próprio é a fulminação da pretensão. Não é o próprio direito subjetivo material que perece, mas a prerrogativa de postular sua proteção em Juízo. Por tal razão, o início do curso do prazo fatal coincide com o momento em que a ação poderia ter sido proposta. O fluxo se sujeita à interrupção, à suspensão e ao impedimento.

Já a decadência é o prazo para exercício de um direito (potestativo) que, em si, gera instabilidade jurídica, de modo que a lei o institui para eliminar tal incerteza, caso o titular não o faça antes, pelo puro e simples esgotamento da faculdade de agir.

É renunciável o direito de invocar a prescrição, mas não antes de consumada (CC, 161), podendo tal renúncia ser expressa - não há forma especial - ou tácita - quer dizer, por ato de ostensivo reconhecimento do direito ao qual se refere a pretensão prescrita. Pode ser alegada a qualquer tempo e instância (CC, 162) e atualmente reconhecida de ofício (artigo 487, inciso II, do NCPC).

Contra a Fazenda Pública, é de cinco anos (D. 20.910/31, art. 1º). Não corre enquanto pender apuração administrativa da dívida (art. 2º). Quando se tratar de prestações periódicas, extinguem-se progressivamente. Somente se interrompe uma vez, recomeçando pela metade, consumando-se no curso da lide a partir do último ato ou termo (art. 3º do D. 4.597/42).

Conforme o ensinamento de AGNELO AMORIM FILHO (RT n. 300/7), a prescrição está ligada às ações que tutelam direitos de crédito e reais (direitos que têm como contrapartida uma prestação). Tais são as ações condenatórias (e as execuções que lhes corresponderem). Às mesmas é que se referia o art. 177 do Código Civil de 1916 e ora são cuidadas pelos arts. 205/6 do CC/2002.

Diversamente, na decadência é o próprio direito que se extingue. Verifica-se, ao menos no campo do Direito Privado, que assim sucede em casos nos quais direito e ação nascem simultaneamente. Não pressupõe violação do direito material, pois o início do prazo está vinculado ao seu exercício normal. E uma vez que principie, flui inexoravelmente.

Os direitos que decaem pertencem ao gênero dos potestativos. Caracterizam-se pelo poder de modificar a esfera jurídica de outrem, sem o seu consentimento. Contrapõem-se a um estado de sujeição. Têm correspondentes nas ações constitutivas, positivas e negativas que, justamente, têm como objetivo a criação, modificação ou extinção de relações jurídicas. E estas só fenecem, juntamente com o direito subjetivo material, quando houver prazo especial previsto em lei.

Por corolário, são perpétuas as ações constitutivas que não tenham prazo previsto e as ações declaratórias.

No campo do Direito Tributário, a matéria sofreu o influxo da principiologia publicística, sem se afastar dos conceitos acima delineados. O CTN, art. 156, V, alinha a prescrição e a decadência como formas de extinção do crédito tributário.

A primeira vem tratada pelo art. 174, atingindo a ação de cobrança, definindo-se a partir dos cinco anos da constituição definitiva do crédito tributário

(isto é, da comunicação do lançamento ao sujeito passivo). Interrompe-se pela citação pessoal do devedor (ou pelo despacho que a ordenar: art. 8º, par. 2º, da Lei n. 6.830/80), pelo protesto ou ato judicial que o constitua em mora e por ato inequívoco de reconhecimento do débito. Suspende-se por cento e oitenta dias, operada a inscrição, ou até o ajuizamento da execução fiscal (art. 1º, par. 3º, da Lei n. 6.830/80).

A decadência foi objeto do art. 173, que se refere a um direito potestativo - o de constituir o crédito tributário e também é quinquenal, contando-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, da decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetivado ou da notificação, ao contribuinte, de medida preparatória à formalização do crédito tributário.

Em termos simples, nos cinco anos contados do exercício seguinte àquele do fato gerador, o Fisco pode lançar o tributo. Só então é que se torna certa a obrigação, o montante e o sujeito passivo (art. 142, CTN) e, portanto, que se pode cuidar da cobrança. Como lembra PAULO DE BARROS CARVALHO, "... a solução harmonizadora está em deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o derradeiro momento do período de exigibilidade administrativa, quando o Poder Público adquire condições de diligenciar acerca do seu direito de ação. Ajusta-se assim a regra jurídica à lógica do sistema." ("Curso de Direito Tributário", São Paulo, Saraiva, 1991).

É verdade, com respeito aos tributos cujo sujeito passivo deva adiantar o pagamento, que o prazo decadencial ocorreria em cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Mas isso só se admite caso as declarações do contribuinte venham acompanhadas do pagamento. Nesse caso, cinco anos após o fato gerador sobrevém a assim chamada homologação tácita e é nesse sentido que o direito de lançar decai. Não havendo recolhimento antecipado à atividade administrativa, o termo inicial da contagem da decadência não será o do art. 150, par 4º, CTN e sim o do art. 173.

Somente após a homologação, expressa ou tácita, no primeiro caso comunicado ao contribuinte, é que se pode contar o quinquênio da prescrição. Os dois prazos (de decadência e de prescrição) não correm juntos, porque a pretensão de cobrança só surge depois de consumado o exercício daquele direito, de uma das formas descritas.

Com respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação ou autolancamento (art. 150, do CTN), considera-se constituído o crédito tributário, na data da entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou da Declaração de Rendimentos ou de outra declaração semelhante prevista em lei.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a matéria que inclusive foi objeto da Súmula n. 436, "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providência por parte do Fisco", entendimento consolidado sob o regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C, do CPC/1973 (REsp 962.379/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe de 28.10.08)

Desta forma, apresentada a declaração, sem o devido recolhimento do tributo devido, desnecessária a notificação do contribuinte ou a instauração de proce-

dimento administrativo, podendo o débito ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, não havendo que se falar em decadência quanto à constituição do montante declarado, mas apenas prescrição do direito de a Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal para cobrança do tributo.

O termo inicial para fluência do prazo prescricional para os tributos sujeitos a lançamento por homologação ou autolançamento, constituídos mediante declaração do contribuinte é a data da entrega da declaração.

Nesse sentido, o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no AgRg no REsp 1315199/DF, cuja ementa transcrevo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO OU DO VENCIMENTO, O QUE FOR POSTERIOR. ART. 174 DO CTN. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR N.118/2005.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, o termo inicial do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data da entrega da declaração ou a data vencimento da obrigação tributária, o que for posterior. Incidência da Súmula 436/STJ.

2. Hipótese que entre a data da constituição definitiva do crédito tributário (data da entrega da declaração) e a citação do devedor não decorreu mais de cinco anos. Prescrição não caracterizada.

3. Não cabe ao STJ, em recurso especial, análise de suposta violação do art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, sob pena de usurpação da competência do STF. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1315199/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/05/2012, DJe 29/05/2012)

Após a vigência da LC n. 118/2005 (em 09.06.2005), forçosa sua aplicação literal - a interrupção da prescrição se dará com o simples despacho citatório (na linha do precedente estabelecido pela E. 1ª. Seção do STJ, ao apreciar o REsp 999.901/RS - Rel.Min. Luiz Fux, DJe de 10.6.2009). No regime anterior à vigência da LC n. 118/2005, o despacho de citação do executado não interrompia a prescrição do crédito tributário, uma vez que somente a citação pessoal válida era capaz de produzir tal efeito. Com a alteração do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, pela LC n. 118/2005, o qual passou a considerar o despacho do juiz que ordena a citação como causa interruptiva da prescrição, somente deve ser aplicada nos casos em que esse despacho tenha ocorrido posteriormente à entrada em vigor da referida lei complementar, isto é, a 09.06.2005. Enfim: Para as causas cujo despacho ordena a citação seja anterior à entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/2005, aplica-se o art. 174, parágrafo único, I, do CTN, em sua antiga redação. Em tais casos, somente a citação válida teria o condão de interromper o prazo prescricional (RESP n. 999.901/RS, 1ª. Seção, representativo de controvérsia). O despacho que ordenar a citação terá o efeito interruptivo da prescrição e aplicação imediata nos processos em curso, desde que o aludido despacho tenha sido proferido após a entrada em vigor da LC n. 118, evitando-se retroatividade.

Além disso, no Recurso Especial 1.120.295/SP, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, decidiu a Primeira Seção do STJ que os efeitos da

interrupção da prescrição, seja pela citação válida, de acordo com a sistemática da redação original do art. 174, I, do CTN, seja pelo despacho que determina a citação, nos termos da redação introduzida ao aludido dispositivo pela LC nº 118/2005, devem retroagir à data da propositura da demanda, de acordo com o disposto no art. 219, § 1º, do Código de Processo Civil de 11/01/1973, com correspondente no artigo 240, § 1º, do NCPC: *"§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação"*.

Com bases nessas premissas analisa-se a extinção de parte dos créditos em cobro pela via da DECADÊNCIA.

No caso ora em análise a embargante foi autuada pela embargada para a cobrança de valores a título de IRPJ/CSLL, relativos ao ano-calendário de 2011, pelo fato de, na apuração do lucro real, ter feitos exclusões indevidas, que diziam respeito a (i) reversões de provisões indedutíveis e (ii) amortizações de ágio pela aquisição das empresas Nutrella Alimentos S.A. ("NUTRELLA") e Panifício Laura Ltda. ("LAURA").

Tratam-se, ambas as espécies tributárias, o IRPJ e a CSLL, de tributos sujeitos a lançamento por homologação na forma do art. 150, do CTN.

Tendo sido verificada diferença a menor entre as bases de cálculo declaradas pela embargante e as reputadas corretas pela Fiscalização, a embargante foi autuada, tendo sido realizado o lançamento suplementar de ofício, acompanhado de multa proporcional agravada.

A autoridade fiscal, dentre outras infrações, procedeu à glosa de despesas de amortização de ágio por não terem sido apresentados informações e esclarecimentos relativos às amortizações de ágio decorrentes das aquisições das empresas NUTRELLA e LAURA no valor de R\$ 24.699.433,44 no ano de 2011.

Aduz a embargante, contudo, que, no tocante a essa glosa, o respectivo crédito tributário teria sido fulminado pela *decadência*.

Diz que à luz do artigo 150, §4º, do CTN, *o início da contagem do prazo decadencial não deve ser o ano-calendário em que ocorreu a dedução da despesa de amortização de ágio, mas sim a data do evento capaz de promover alteração na situação patrimonial da embargante*, que, no caso em tela, corresponde às datas de 25/08/2008 e 01/12/2008, quando houve a formação do ativo diferido.

Assim, no ano de 2016, já teria se exaurido o quinquênio decadencial em relação ao direito do Fisco de questionar a dedutibilidade das despesas com ágio, relativas a ativo diferido que se formou no ano de 2008.

Por sua vez, a embargada sustenta a inoccorrência de decadência, eis que a data da aquisição com ágio não influencia na contagem do prazo decadencial, que tem como marco inicial a data de ocorrência do fato gerador do imposto lançado ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desse modo, considerando-se os termos do art. 173, I, do CTN, o início do prazo para a Fazenda Pública constituir o débito mais antigo se deu em 01/01/2012 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Assim, com a notificação do lançamento em 01/12/2016 - momento

em resta constituído o crédito fiscal - não haveria que se falar no transcurso do prazo de cinco anos.

Examino.

In casu, a repercussão tributária dos ativos adquiridos pela embargante com ágio em 2008 somente se deu em 2011, quando esta exerceu seu direito perante o Fisco, operacionalizando a dedução das despesas com sua amortização, do que foi resultado a obtenção de bases de cálculo menores de IRPJ e CSLL e, por conseguinte, o pagamento a menor de ambos os tributos.

Deduções autorizadas em lei são componentes da base de cálculo, que é o critério quantitativo do fato gerador.

Não há que se falar em inércia da Administração Tributária na constituição de crédito tributário antes de realizado o fato gerador do tributo.

Por isso, o prazo decadencial para o lançamento suplementar de ofício decorrente de glosa de amortização de ágio há de ser contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado.

Vale dizer, o entendimento ora esposado já foi objeto de Súmula Vinculante aprovada pelo CARF em 2018:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim como se encontra em diversos de seus julgados recentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA DA PRETENSÃO FISCAL PARA DESCONSIDERAR A CONSTITUIÇÃO DO ÁGIO. INOCORRÊNCIA. O prazo decadencial relativo à glosa de despesas de amortização de ágio iniciase com a dedução de tais despesas pelo contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorreram as operações societárias que originaram o ágio.

NULIDADE. IRREGULARIDADE NA CAPITULAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO. Rejeita-se as alegações de nulidade relativas à irregularidade na capitulação legal, quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório. **AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.** Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência, e, no mérito, por maioria

de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto condutor, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que votaram por dar provimento ao Recurso. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca votou pelas conclusões da relatora quanto à preliminar de nulidade por "Descumprimento do Princípio da Legalidade. Ato Jurídico Perfeito". O Conselheiro Marcelo Cuba Netto votou pelas conclusões da relatora quanto à prejudicial de decadência. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-005.725, de 14 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.729498/2016-35, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (Proc. 11065.725343/2011-11, Ac. 1302-005.726, Rec. Voluntário, CARF, 1ª S, 3ª C, 2ª TO, 14/09/2021)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - DECADÊNCIA

O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO - EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA - TERRENOS, MARCAS E OUTROS INTANGÍVEIS

A previsão contida no art. 386, III, do RIR/199, de amortização de ágio decorrente de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliada pelo valor de patrimônio líquido que, posteriormente, foi absorvido em virtude de incorporação, somente é aplicável quando o fundamento econômico do ágio for a expectativa de rentabilidade futura do investimento. O ágio derivado de marcas e outros intangíveis não pode ser amortizado na apuração do IRPJ. Tampouco é cabível a amortização fiscal do ágio pago em razão do valor de mercado de terrenos superior ao valor contável, sendo descabido, nesta hipótese, inclusive a depreciação. A demonstração de que o fundamento econômico é diverso, afasta, por consequência, o tratamento tributário aplicável ao ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - EMPRESA VEÍCULO - ARTIFICIALIDADE - SIMULAÇÃO

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, cisão ou fusão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, pode amortizar, na apuração do lucro real, o valor do ágio cujo fundamento seja a expectativa de rentabilidade futura, à razão de sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Essa regra aplica-se também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária, conforme o art. 8º da Lei nº 9.532/1997. Não se admite, porém, a amortização de ágio gerado quando comprovado que foi fruto de operações artificialmente engendradas, mediante prática de simulação, valendo-se de empresa veículo inexistente de fato.

MULTA QUALIFICADA - ESTIMATIVAS MENSAIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO - CABIMENTO - JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Correta é a aplicação de multa qualificada (150%), quando for constatada a prática de operações artificialmente engendradas, simuladas, envolvendo reorganização societária sem propósito negocial, a fim de possibilitar a amortização fiscal do ágio, pois esse conjunto de fatos demonstra o dolo do contribuinte. Igualmente, aplica-se a multa qualificada quando o contribuinte, intencionalmente, atribui

ao ágio pago fundamento econômico diverso daquele efetivamente verificado. É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e em face das incidências ocorrerem em situações fáticas distintas. Cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, exceto para as alegações específicas no tocante ao auto reflexo.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - DEDUTIBILIDADE

Também para a CSLL, a dedutibilidade de despesas deve observar os requisitos da necessidade, da usualidade e da normalidade, razão pela qual, ausentes os requisitos de dedutibilidade da amortização do ágio para o IRPJ, também é indedutível a amortização para a CSLL. Constatando-se a prática de operação simulada a fim de tornar dedutível ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura, cabível é a glosa da despesa indevidamente deduzida na apuração da CSLL.

(Proc. 16561.720082/2017-43. Ac. 1201-003.201. Rec. Voluntário, CARF, j. 16/10/2019)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 116.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, não configuram uma efetiva aquisição de participação societária mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, correta a glosa dos valores amortizados como ágio.

ÁGIO INTERNO. GLOSA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA MESMA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA.

Se foram exigidos tributos sobre ganho de capital relativamente a ágio gerado internamente no grupo econômico, cabe deduzir do montante autuado a título de ágio não dedutível, o valor que foi tributado como ganho de capital, na mesma operação.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

ÁGIO. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio possui amparo legal e corrobora a tese de convergência entre as bases do IRPJ e da referida contribuição, que compartilham a mesma sistemática de apuração. (Proc. 16561.720124/2016-65, Ac. 1201002.479, Rec. Voluntário, CARF, 1ª S, 2ª C, 1ª TO, j. 19/09/2018)

Embora formados em instância independente, referidos precedentes merecem citação pela boa técnica jurídica aplicada.

Quanto à incidência dos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN, para fins de contagem da decadência, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o C. STJ firmou jurisprudência no sentido de que, declarado o tributo, porém efetuado pagamento a menor, o prazo decadencial para a realização do lançamento suplementar de ofício rege-se, *não pela regra do art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado), mas sim pela do art. 150, §4º, do CTN*, tendo início na data da ocorrência do fato gerador, salvo a hipótese de dolo fraude ou simulação.

Não há dúvida de que a indevida dedução de despesas da base de cálculo de IRPJ e CSLL enquadra-se como situação de tributo declarado e pago a menor.

Confira-se, nesse sentido o seguinte excerto extraído da jurisprudência do C. STJ:

“Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despicando se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. A dedução aqui considerada (crédito indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN” (STJ, AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 07/11/2011). Em idêntico sentido: STJ, AgInt no REsp 1.774.844/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/09/2019; AgInt no AREsp 794.369/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/05/2019; AgInt no AREsp 1.425.553/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019; AgInt no REsp 1.842.061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 18/12/2019.

Por outro lado, não há, nos autos, qualquer imputação de prática, pela embargante, de ato doloso, fraudulento ou simulado, que poderia afastar a regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN.

Tendo isso em mente, tem-se que:

- O fato gerador mais antigo ocorreu em 31/12/2011, de modo que, na forma do art. 150, §4º, do CTN, o prazo decadencial se encerraria em 31/12/2016;
- A embargante foi cientificada do lançamento em 01/12/2016 (AR de fls. 2964 a 2965 do PA), momento em que restou constituído o crédito fiscal.

Pelo exposto, tem-se que o crédito tributário foi constituído dentro do quinquênio extintivo, sendo indevido falar em decadência.

GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Como relatei, a embargante insiste ter sido indevida a *glosa das despesas com amortização de ágio derivado da aquisição das empresas LAURA e NUTRELLA*, de que resultou a sua autuação com o lançamento suplementar de ofício de créditos de IRPJ e CSLL e aplicação de multa proporcional agravada. Enquanto a embargada reitera a sua legitimidade

O registro do ágio foi justificado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido

Da conclusão da Auditoria realizada pelo Fisco quanto ao período de janeiro a dezembro de 2011, tem-se que na apuração do Lucro Real, o contribuinte excluiu indevidamente R\$ 91.828.744,23, tendo sido glosadas as amortizações de ágio de NUTRELLA e LAURA no valor de R\$ 24.699.433,44 por não terem sido apresentados informações e esclarecimentos a seu respeito.

Para auxiliar a resolução da questão, foi determinada a produção de prova pericial.

A prova foi pedida pela embargante com o fim de demonstrar no tocante à *glosa da amortização das despesas com ágio*, que as operações comerciais e societárias ocorreram (todas com propósito econômico), tendo sido cumpridos todos os requisitos previstos na legislação federal tributária vigente à época, de modo que legitimadas as amortizações realizadas.

Examino.

Recordo aqui, para facilitar a compreensão da lide, as teses apresentadas por ambas as partes, no que se refere à glosa da amortização das despesas de ágio.

A embargante defende que:

- Todos os atos envolvidos na operação de *aquisição da LAURA e NUTRELLA* pela embargante estão devidamente evidenciados e comprovados, não sendo legítima qualquer alegação que pretenda colocar em dúvida os seus efeitos fiscais e contábeis. *O ágio foi gerado em operação legítima de compra e venda realizada pela embargante, a qual está respaldada nos documentos juntados aos presentes autos;*

- O Auto de Infração ora combatido não questiona a legitimidade do ágio ou das operações comerciais e societárias que nele resultaram e muito menos eventual ausência de substância econômica nas operações realizadas. O lançamento foi perpetrado em razão da suposta ausência de esclarecimentos acerca dos fatos que ensejaram as despesas de amortização do ágio. Portanto, o que se está discutindo é tão somente a demonstração dos fatos que geraram os ágios em questão;

· No curso do processo Administrativo a embargada emitiu Termo de Constatação Fiscal (fls. 14225/14236) no qual confirmou que as operações citadas ocorreram na forma prevista nos contratos, assim como confirmou o efetivo pagamento dos preços estabelecidos;

· O Fisco afirma que os laudos de avaliação econômico-financeira das empresas adquiridas teriam sido elaborados em data posterior à aquisição/incorporação, o que inviabilizaria a utilização destes documentos para fundamentar os ágios pagos. *Todavia, a legislação vigente à época da formação do ativo diferido não exigia qualquer forma ou metodologia de cálculo específica como fundamentação do ágio que fosse pago.* Na verdade, à luz do artigo 385, §3º, do RIR, a empresa deveria apenas manter demonstração que comprovasse o registro do ágio justificado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. A exigência acerca da elaboração de laudo veio apenas com a edição da Lei Federal nº 12.973/2014, i. e., seis anos após a realização das operações comerciais e societárias ora tratadas, e que passou a impor requisitos à forma de apresentação da demonstração a que se refere o artigo 385, § 3º, do RIR/99, mediante a alteração que promoveu na redação dada ao artigo 20, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Antes da vigência da Lei Federal nº 12.973/53. 2014, não havia qualquer requisito exigido relativamente ao demonstrativo que viesse a fundamentar o ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura;

· A Fiscalização alegou que os laudos apresentados não se prestam a qualificar o valor do ágio fundamentado no valor de rentabilidade futura das empresas adquiridas, pois não teriam feito uma avaliação do valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos. Foi afirmado, ainda, que a expectativa de rentabilidade futura é valor residual a ser apurado depois de valorar a mercado os ativos e passivos identificáveis, o que, segundo o Auditor-Fiscal, não teria sido feito nos laudos de avaliação econômico-financeira apresentados. *Sucedendo que a legislação vigente à época dos fatos também não indicava, no que se refere à alocação do ágio, qualquer ordem ou necessidade de alocação mínima para um ou outro fundamento econômico (valor de mercado de bens do ativo ou valor de rentabilidade futura).*

Somente com a edição da Lei Federal nº 12.973/2014, foi estabelecida uma nova forma de alocação, determinando que o ágio pago na aquisição de participações societárias fosse segregado em: (i) patrimônio líquido da participação adquirida; (ii) mais ou menos valia dos ativos da adquirida, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o patrimônio líquido; e (iii) ágio por rentabilidade futura, que corresponde ao valor residual do custo de aquisição do investimento.

Contudo, não há como admitir a aplicação das regras instituídas pela Lei Federal nº 12.973/2014 aos fatos objeto do presente processo, os quais estão apenas sujeitos à aplicação das disposições originais do Decreto-lei nº 1.598/1977 e da Lei Federal nº 9.532/1997 (sem as alterações promovidas pela Lei Federal nº 12.973/2014). Tais regras não estabeleciam qualquer tipo de alocação obrigatória do ágio ou impunham a observância de formalidades em relação aos laudos de avaliação. A Lei Federal nº 12.973/2014 é expressa ao dizer que os requisitos por ela estabelecidos com relação aos laudos de avaliação não são aplicáveis às participações societárias adquiridas até 31/12/2013 ou até 31/12/2014, dependendo da opção da empresa pela (não) aplicação imediata dos efeitos daquela norma;

- *O Fisco não poderia ter rejeitado os laudos de avaliação e documentos apresentados com base em alegações genéricas, sem contrastá-los com prova de igual ou superior nível de profundidade;*

- *No referido Termo de Constatação Fiscal, o Fisco também argumenta que os ágios, reconhecidos pela embargante, não teriam sido contabilizados de acordo com a legislação, uma vez que foram efetuadas exclusões diretamente no seu LALUR. Todavia a legislação vigente à época não trazia qualquer impeditivo de exclusão das amortizações diretamente no LALUR. Outrossim, ao reconhecer que (1) as operações de fato ocorreram na forma dos contratos de compra e venda e que (2) houve a comprovação dos pagamentos efetuados pela embargante, o Auditor Fiscal atestou o cumprimento dos requisitos estabelecidos na Lei Federal nº 9.532/1995 para a amortização fiscal dos ágios, de sorte que não cabe inventar novas justificativas com o simples intuito de impedir que a embargante exerça o seu direito;*

Enquanto que a embargada, opondo-se integralmente ao pleito da embargante, sustenta que:

- *Não houve comprovação do ágio declarado. Para o reconhecimento da dedutibilidade de ágio nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, e 385 e 386 do RIR/99, o laudo do seu fundamento econômico deve ser elaborado antes do efetivo pagamento da "mais valia" a que se refere. No caso concreto, a embargante não logrou trazer documentos comprobatórios da operação de ágio, tendo em vista que os laudos apresentados datados de 01/12/2008 foram posteriores à aquisição das empresas "Laura" e "Nutrella", motivo pelo qual a extemporaneidade impede sua utilização como fundamento do ágio. Ao contrário do que alega o embargante, no sentido de que não haveria previsão legal acerca da obrigatoriedade do laudo à época dos fatos, o §3º do art. 385 do RIR/99 exige que a perspectiva de rentabilidade futura seja lastreada em demonstração contábil, devidamente arquivada e escriturada, sob a forma de laudo ou outra qualquer;*

- *Em relação à alocação do ágio, não merece acolhida a alegação da embargante que o art. 20 § 2º não indicaria qualquer ordem ou necessidade de alocação mínima para um outro fundamento (valor de mercado de bens do ativo ou rentabilidade futura). A formação do ágio não ocorre de forma aleatória, mediante simples opções de enquadramento, tendo cada uma das hipóteses do art. 385, §2º, do RIR/99 um tratamento tributário diferenciado previsto no art. 386 do RIR/1999. Além disso, restou consignado no AI que a fundamentação econômica baseada exclusivamente na rentabilidade futura foi inadequada.*

- *Outrossim, os laudos apresentados foram considerados imprestáveis, pois tratavam apenas da rentabilidade futura, sem qualquer referência ao valor de marcas e de outros intangíveis e bens do ativo. Dessarte, não comprovou a embargante que o ágio existiu e nem que o fundamento econômico atribuído corresponde à realidade;*

- *Os laudos apresentados adotaram o método do fluxo de caixa descontado para calcular o valor das empresas adquiridas como um todo. Nada há de ilegal nisso se ele for tomado apenas como um subsídio para as partes fixarem o preço do negócio. Para fins tributários, porém, especificamente no tocante à fundamen-*

tação econômica dos ágios com base nas hipóteses previstas no art. 385, § 2º, do RIR/1999, os laudos são imprestáveis, já que a partir deles não é possível determinar nos negócios realizados os montantes dos ágios que devem ser imputados a cada uma das hipóteses. Por outro lado, resta evidente, pela análise dos documentos de fls. 3123 a 3152, em especial às fls. 3129, e de fls. 3196 a 3213, em especial às fls. 3204, que há uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE PANIFÍCIO LAURA LTDA, assim como uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE NUTRELLA ALIMENTOS S.A, comprovando que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, assim como haviam ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, para se aferir o devido tratamento a cada uma das hipóteses legais. Por tais razões, correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, impedindo que os fatos efetivamente ocorridos tenham um tratamento tributário diverso do previsto na norma tributária então vigente

Por sua vez, o laudo pericial esclareceu o seguinte:

(I) Efetuado o exame preliminar dos elementos contábeis e jurídicos trazidos aos autos e cotejando os documentos do Processo Administrativo e das Decisões do DR/POR, no que toca à *legitimidade da glosa das despesas com amortização de ágio*, *"concluiu da mesma forma e nos mesmos termos da TESE DA EMBARGADA"*. Assim como, na resposta aos quesitos das partes, adotou integralmente o conteúdo da TESE DA EMBARGADA (ID 43082766 – Pág.8);

(II) Respondendo ao Quesito A da embargada:

"A) Foi demonstrado documentalmente nos autos do Processo Administrativo o fundamento econômico do ágio até o momento da aquisição societária?"

O perito respondeu:

"Não, não foi demonstrado documentalmente nos autos do Processo Administrativo o fundamento econômico do ágio até o momento da aquisição societária". (ID 43082766 – Pág. 9)

Ainda conforme o perito,

"Os laudos apresentados às fls. 3586 a 3621 e 3635 a 3673 são datados de 01/12/2008, portanto posteriores à aquisição das empresas "Laura" e "Nutrella". Inclusive a Laura já havia sido incorporada em 28/08/2008 e a Nutrella estava sendo incorporada na mesma data, em 01/12/2008." (ID 43082766 – Pag. 9)

Ou seja, o trabalho pericial revelou que o fundamento econômico do ágio declarado pela embargante não foi determinado nem antes e nem no momento da aquisição de LAURA e NUTRELLA.

Lembro aqui que o registro do ágio declarado pela embargante foi justificado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido

O art. 385, §2º e 3º do RIR/99 enumera três formas de enquadramento do ágio pago, atribuindo um tratamento tributário diferenciado a cada uma delas:

“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): § 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).”

Tendo o legislador atrelado tratamento tributário distinto a cada fundamento econômico, é certo que, ao contrário do que defende a embargante, ao contribuinte não é dado escolher livremente o regime pretendido. Não foi, portanto, somente com a edição da Lei n.º 12.973/14 que se passou a exigir formalidades específicas para a justificação de cada modalidade de fundamento econômico ágio.

Quanto ao lançamento contábil de ágio que tenha por fundamento econômico rentabilidade futura dita o art. 385, §3º, do RIR, que *“deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”*.

Assim, a norma exige que a perspectiva de rentabilidade futura seja lastreada em “demonstração”, que há de ser devidamente arquivada e escriturada. O que contraria a tese da embargante de que a exigência de justificação do ágio baseado em perspectiva de rentabilidade futura somente tenha advindo com a entrada em vigor da Lei n.º 12.973/14, que passou a exigir a elaboração de laudo para tal fim.

É dizer, antes da Lei n.º 12.973/14, a exigência já existia, devendo o fundamento econômico estar embasado em laudo ou em documentação similar anteriores ou contemporâneos à aquisição do ativo.

Como bem menciona o laudo pericial (ID 43082766 – Pág. 11), a necessidade de anterioridade ou contemporaneidade da determinação do fundamento econômico é evidente, eis que, em se tratando de base para a tomada de decisão sobre a aquisição societária, a prova da rentabilidade futura – razão do pagamento do ágio – somente pode se basear em documentos, no mínimo, contemporâneos aos fatos.

Carece mesmo de lógica imaginar que o fundamento para o pagamento de ágio somente seja descoberto *a posteriori*. De modo contrário, não poderia servir de razão determinante para a valoração da compra.

Como dito, todavia, os laudos apresentados pela embargante como justificantes do fundamento econômico das aquisições são posteriores às aquisições de LAURA e NUTRELLA(ID 43082766 – Pag. 9).

Em suma, a tempestividade do demonstrativo de justificação econômica do ágio pago por rentabilidade futura não foi atendida, de modo que a embargante

não poderia fazer jus ao benefício fiscal pretendido, por desatendimento da legislação de regência.

Outrossim, esclareceu o experto, que, tal como decido pela Autoridade Fiscal, os laudos apresentados pela embargante para a justificação da rentabilidade futura, além de extemporâneos, não serviriam a este fim. Assim afirmou, ainda em resposta ao Quesito "A" da embargada:

"O fato de o art. 385, § 3º, do RIR/1999 exigir que o lançamento contábil do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura seja baseado "em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração" não significa que conteúdo dessa demonstração não possa ser questionado pela autoridade autuante. Se o legislador exige a manutenção do demonstrativo, sob a forma de laudo ou sob outra forma qualquer, deve esse demonstrativo guardar coerência com o lançamento contábil efetuado e revelar o fato contábil efetivamente ocorrido. Se o ágio pago tinha, no mundo fenomênico, evidente fundamentação econômica em intangíveis ou em bens do ativo, não pode o contribuinte, ao contabilizá-lo, indicar que seu fundamento foi a expectativa de rentabilidade futura e apresentar demonstrativo que careça de substância e de coerência com os fatos efetivamente ocorridos.

Na verdade, os laudos apresentados adotaram o método do fluxo de caixa descontado para calcular o valor das empresas adquiridas como um todo. Nada há de ilegal nisso se ele for tomado apenas como um subsídio para as partes fixarem o preço do negócio.

Para fins tributários, porém, especificamente no tocante à fundamentação econômica dos ágios com base nas hipóteses previstas no art. 385, § 2º, do RIR/1999, os laudos são imprestáveis, já que a partir deles não é possível determinar nos negócios realizados os montantes dos ágios que devem ser imputados a cada uma das hipóteses. Por outro lado, resta evidente, pela análise dos documentos de fls. 3123 a 3152, em especial às fls. 3129, e de fls. 3196 a 3213, em especial às fls. 3204, que há uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE PANIFÍCIO LAURA LTDA, assim como uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE NUTRELLA ALIMENTOS S.A., comprovando que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, assim como havia ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, para se aferir o devido tratamento a cada uma das hipóteses legais.

Por tais razões, correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, impedindo que os fatos efetivamente ocorridos tenham um tratamento tributário diverso do previsto na norma tributária então vigente."

Com efeito, a documentação mencionada pelo art. 385, §3º, RIR/99, a ser arquivada pelo contribuinte, há de ser congruente com o fundamento econômico declarado para o ágio, qual seja, rentabilidade futura.

Assim, se o ágio for, na verdade, fundamentado no valor do "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas", não poderia ter sido declarado como seu fundamento o "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros".

Os laudos apresentados pela embargante adotaram o método de fluxo de caixa descontado (valuation) para calcular o valor total das empresas adquiri-

dos, porém não servem à alocação clara do ágio nas hipóteses do art. 385, §2º, RIR/99, eis que, ao mencionar bens móveis e imóveis, marcas e patentes de ambas as marcas, há comprovação de que o fundamento econômico do ágio, a rigor, se aproximava da hipótese prevista no art. 385, §2º, II, do RIR/99 (“fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”) e não da perspectiva de rentabilidade futura (art. 385, §2º, III). Outrossim, havia ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, hipótese do art. 383, §2º, I, RIR/99 (“valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade”)

Assim, pelo que foi apresentado pela embargante, não seria possível determinar, nos negócios realizados, os montantes dos ágios imputáveis a cada uma das hipóteses previstas no art. 385, §2º, RIR/99, de modo que não poderiam ter sido imputados, como pretendia à embargante, exclusivamente no fundamento econômico de perspectiva de rentabilidade futura.

Pelo que, também acertada a decisão da Autoridade Fiscal no trecho em que assim afirma: “(...) não há como auferir [sic] do valor pago a maior, quanto foi pago em função do ágio decorrente dos ativos menos os passivos a valor de mercado, e quanto foi em função da expectativa de resultados futuros”.

(III) Respondendo ao Quesito B da embargada:

“B) Foram apresentados documentos nos autos do Processo Administrativo que de fato tenham servido como base para a tomada de decisão de adquirir a participação societária?”

O perito respondeu:

“Não, não foram apresentados documentos nos autos do Processo Administrativo que de fato tenham servido como base para a tomada de decisão de adquirir a participação societária” (ID 43082766 – Pág. 12)

Aqui segue-se o que foi dito acima, acerca, tanto da extemporaneidade da documentação apresentada pela embargante como justificativa para o ágio declarado como fundado em perspectiva de rentabilidade futura, quanto de sua insuficiência para a conclusão acerca da alocação do ágio em cada categorias do art. 385, §2º, RIR/99, em especial na declarada.

(IV) Respondendo ao Quesito C da embargada:

“C) Foram *todos* os ativos e passivos das empresas avaliados a *valor de mercado*?”

O perito respondeu:

“Não, não foram todos os ativos e passivos das empresas *avaliados a valor de mercado*” (ID 43082766 – Pág. 12)

Quanto a esse ponto, deve-se acompanhar o que foi dito anteriormente, na resposta ao Quesito A da embargada, valendo reproduzir os seguintes trechos do

laudo pericial, que bem posicionam a questão acerca da insuficiência da documentação apresentada pela embargante com o fim de justificar o ágio em perspectiva de rentabilidade futura:

“A elaboração de laudo sem qualquer referência ao valor de marcas, de outros intangíveis e dos bens do ativo, apenas tratando da expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas em sua integralidade, não pode servir de pretexto para ocultar o valor dos intangíveis e dos bens do ativo.” (ID 43082766 – Pág. 16)

“Por outro lado, resta evidente, pela análise dos documentos de fls. 3123 a 3152, em especial às fls. 3129, e de fls. 3196 a 3213, em especial às fls. 3204, que há uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE PANIFÍCIO LAURA LTDA, assim como uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE NUTRELLA ALIMENTOS S.A., comprovando que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, assim como havia ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, para se aferir o devido tratamento a cada uma das hipóteses legais.” (ID 43082766 – Pág. 17).

(V) Respondendo ao Quesito D da embargada:

“D) Foi apresentada pelo contribuinte nos autos do Processo Administrativo toda a documentação solicitada pela RFB? Em especial, foi apresentada documentação integral referente aos pagamentos realizados ao BNDESPAR (acordo de acionistas, atas de Assembleia onde constasse a participação societária do BNDESPAR)?

O perito respondeu:

“Não, não foi apresentada pelo contribuinte nos autos do Processo Administrativo toda a documentação solicitada pela RFB e/ou a documentação integral referente aos pagamentos realizados ao BNDESPAR (acordo de acionistas, atas de Assembleia onde constasse a participação societária do BNDESPAR).” (ID 43082766 – Pág. 23)

O que demonstra o acerto da conclusão da Autoridade Fiscal quanto a mais esse ponto.

(VI) Por fim, respondendo ao Quesito E da embargada, ainda no que se refere à amortização do ágio:

“E) Foram os documentos apresentados pelo contribuinte nos autos do Processo Administrativo suficientes para comprovar o cumprimento dos requisitos legais necessários à dedutibilidade da amortização do ágio?”

O perito respondeu:

“Não, os documentos apresentados pelo contribuinte nos autos do Processo Administrativo, não foram suficientes para comprovar o cumprimento dos requisitos legais necessários à dedutibilidade da amortização do ágio.” (ID 43082766 – Pág. 12)

Aqui, mais uma vez, reitera-se o dito acima, acerca, tanto da extemporaneidade da documentação apresentada pela embargante como justificativa para o ágio declarado como fundado em perspectiva de rentabilidade futura; quanto de sua insuficiência para a conclusão acerca da alocação do ágio em cada uma das categorias do art. 385, §2º, RIR/99, em especial na declarada.

(VII) Agora respondendo aos Quesito 8 a 14 da embargante no que se refere à amortização do ágio:

“Quesito 8

Queira o Sr. Perito descrever como calcular um ágio por rentabilidade futura, antes da Lei Federal 12.973/2014”

Quesito 9

Queira Sr Perito identificar e demonstrar os efetivos pagamentos efetuados aos antigos sócios da Panifico Laura Ltda e Nutrella Alimentos SA

Quesito 10

Referente ao quesito anterior, podemos concluir que todos os pagamentos foram feitos aos antigos sócios? Qual o total pago pelas compras da Panifico Laura Ltda. e Nutrella Alimentos S.A. respectivamente?

Quesito 11

Queira o Sr. Perito identificar o patrimônio Líquido das empresas à época das aquisições:

Quesito 12

Queira o Sr. Perito informar o valor da constituição do ágio, conforme fls. 14.067 do processo administrativo (pág. 291 do documento de ID 19262216)

Quesito 13

Queira o Sr. Perito demonstrar as amortizações do ágio feitas no LALUR, conforme a Lei 9.532/97 - Art. 7º.

Quesito 14

O Sr. Perito, poderia informar (i) o valor do ágio; (ii) suas amortizações nas compras das empresas Laura e Nutrella; e (iii) informar se as movimentações no LALUR foram feitas de acordo com a legislação da época”.

O perito respondeu reiterando a resposta dada anteriormente aos quesitos da embargada, no sentido do acolhimento integral de suas teses, sempre em desfavor das teses da embargante, considerando correto o procedimento adotado pela autuação, que impediu que os fatos efetivamente ocorridos tivessem um tratamento tributário diverso do previsto nas normas tributárias então vigentes (ID 43082766 – Pág. 55-72).

A embargada manifestou-se sobre o laudo pericial a ID 46252127 concordando integralmente com o seu conteúdo.

A embargante manifestou-se sobre a perícia a ID 44463683, apresentando parecer elaborado por seu assistente técnico.

Pediu também esclarecimentos sobre a perícia a ID 4446161, questionando o fato de, nas conclusões do laudo, o perito ter ignorado os documentos contábeis/fiscais da empresa, o parecer de seu assistente técnico especializado e, ainda, a auditoria realizada por empresa independente de renome mundial (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU).

O perito prestou esclarecimentos a ID 52930721 reiterando suas conclusões. Segue transcrito o trecho mais relevante de sua manifestação no que se refere à glosa da amortização com despesas de ágio:

“(2) como a auditoria fiscal, o laudo judicial, o parecer elaborado pelo assistente técnico especializado e o relatório da auditoria são pautados nos registros contábeis da empresa, deixou-se de considerar o teor do relatório de autoria e do parecer do assistente técnico, em cada um dos quesitos, tendo em vista que:

(3.1) o “relatório de auditoria” fornecido pela Embargante, no formado em que se apresenta, é imprestável para viabilizar a análise necessária, se quer apresenta os elementos fundamentais da NPA 01. (O relatório de auditoria tem por elementos básicos: (a) Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores, (b) Parágrafo referente à extensão dos trabalhos, a fim de apurar se o objeto da perícia fora abarcado ao escopo e, por quais meios contábeis fundamentados e (c) Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis, de modo completo sem recortes. Estes elementos da norma e tantos outros, não foram elucidados por meio dos “recortes” fornecidos. Importante também ressaltar a ausência da integra das notas explicativas. Frisa-se também que parte do relatório ofertado expressa a ausência de análises e conciliações relacionadas à provisão constituída para riscos trabalhistas, fiscais e cíveis.;

(3.2) em síntese, “(...) O Laudo Judicial esclarece que: (1) efetuando o exame preliminar nos elementos contábeis e jurídicos trazidos aos autos e cotejando os documentos do Processo Administrativo e das Decisões do DR/RPO, em face do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ, com base no: Ágio; Fundamento Econômico; Demonstrativo; Enquadramento nas Hipóteses Legais; Exclusão do Lucro Real; Reversão de Provisões Indedutíveis, concluiu da mesma forma e nos mesmos termos da TESE DA EMBARGADA; (2) adotou integralmente o seu conteúdo, nas respostas aos esclarecimentos solicitados pelas partes;” (...) O fundamento econômico do ágio há de ser determinado antes, ou, no máximo, até o momento da aquisição. A prova de que foi a rentabilidade futura a razão do pagamento do ágio há de ser feita com documentos contemporâneos aos fatos, pois a “demonstração” se faz com os documentos que de fato serviram de base para a tomada da decisão de adquirir a participação societária. (...) Portanto, a tempestividade do demonstrativo que justificaria economicamente o ágio pago não foi atendida, descumprindo-se um dos requisitos legais exigidos, para o aproveitamento fiscal de tal despesa. (...) Por outro lado, resta evidente, pela análise dos documentos de fls. 3123 a 3152, em especial às fls. 3129, e de fls. 3196 a 3213, em especial às fls. 3204, que há uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE PANIFÍCIO LAURA LTDA, assim como uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE NUTRELLA ALIMENTOS S.A., comprovando que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, assim como havia ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, para se aferir o devido tratamento a cada uma das hipóteses legais. Por tais razões, correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, impedindo que os fatos efetivamente ocorridos tenham um tratamento tributário diverso do previsto na norma tributária então vigente. (...) 4.3 Ressalte-se ainda que não foi apresentada a valoração dos ativos e passivos das empresas a valor de mercado para obtenção do valor do ágio a valor de mercado (instrução CVM 247/96). Dessa forma não há como auferir do valor pago a maior, quanto foi pago em função do

ágio decorrente dos ativos menos os passivos a valor de mercado, e quanto foi em função da expectativa de resultados futuros. 4.4 Dessa forma entendemos não ser cabível a amortização de ágio referente a essas aquisições, ainda porque as amortizações não foram contabilizadas, conforme previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532 de 1997, artigo 10 da Lei nº 9.718/98 e artigo 20 do Decreto - Lei 1.598/1977, mas sim excluídas no LALUR (vide resposta do contribuinte em dada em 16/03/2018), e ainda que as operações de aquisição/incorporação ocorreram em 2007/2008 (anteriormente ao CPC 15 - Combinação de negócios, ao ICPC 09, e a Deliberação CVM nº 618, de 22 de dezembro de 2009). De acordo com o Documento 6 (impugnação apresentada pelo contribuinte à fls. 2970/3377), ela deixa, já desde 2008, de realizar contabilmente a amortização do ágio, para realizar o teste de impairment para verificar a capacidade de recuperação dos investimentos nas empresas. (...) Considerando o ônus da prova já abordado quanto às exclusões relacionadas a amortização do ágio, a escrituração somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se eles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, não bastando a mera comparação entre livros de registro.”, Enquadramento nas Hipóteses Legais; Exclusão do Lucro Real; Reversão de Provisões Indedutíveis, concluiu da mesma forma e nos mesmos termos da TESE DA EMBARGADA; (2) adotou integralmente o seu conteúdo, nas respostas aos esclarecimentos solicitados pelas partes;” (...) O fundamento econômico do ágio há de ser determinado antes, ou, no máximo, até o momento da aquisição. A prova de que foi a rentabilidade futura a razão do pagamento do ágio há de ser feita com documentos contemporâneos aos fatos, pois a “demonstração” se faz com os documentos que de fato serviram de base para a tomada da decisão de adquirir a participação societária. (...) Portanto, a tempestividade do demonstrativo que justificaria economicamente o ágio pago não foi atendida, descumprindo-se um dos requisitos legais exigidos, para o aproveitamento fiscal de tal despesa. (...) Por outro lado, resta evidente, pela análise dos documentos de fls. 3123 a 3152, em especial às fls. 3129, e de fls. 3196 a 3213, em especial às fls. 3204, que há uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE PANIFÍCIO LAURA LTDA, assim como uma LISTA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS, MARCAS E PATENTES DE NUTRELLA ALIMENTOS S.A., comprovando que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, assim como havia ativos que deveriam ter sido avaliados a valor de mercado, para se aferir o devido tratamento a cada uma das hipóteses legais. Por tais razões, correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, impedindo que os fatos efetivamente ocorridos tenham um tratamento tributário diverso do previsto na norma tributária então vigente. (...) 4.3 Ressalte-se ainda que não foi apresentada a valoração dos ativos e passivos das empresas a valor de mercado para obtenção do valor do ágio a valor de mercado (instrução CVM 247/96). Dessa forma não há como auferir do valor pago a maior, quanto foi pago em função do ágio decorrente dos ativos menos os passivos a valor de mercado, e quanto foi em função da expectativa de resultados futuros. 4.4 Dessa forma entendemos não ser cabível a amortização de ágio referente a essas aquisições, ainda porque as amortizações não foram contabilizadas, conforme previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532 de 1997, artigo 10 da Lei nº 9.718/98 e artigo 20 do Decreto - Lei 1.598/1977, mas sim excluídas no LALUR (vide resposta do contribuinte em dada em 16/03/2018), e ainda que as operações de aquisição/incorporação ocorreram em 2007/2008 (anteriormente ao CPC 15 - Combinação de negócios, ao ICPC 09, e a Deliberação CVM nº 618, de 22 de dezembro de 2009). De acordo com

o Documento 6 (impugnação apresentada pelo contribuinte à fls. 2970/3377), ela deixa, já desde 2008, de realizar contabilmente a amortização do ágio, para realizar o teste de impairment para verificar a capacidade de recuperação dos investimentos nas empresas. (...)",

O perito judicial é profissional de confiança de Juízo, obrigado a cumprir escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo ou compromisso (art. 466, *caput*, CPC). O perito deve ser imparcial, não podendo ser impedido ou suspeito e a embargante não arguiu sua suspeição ou impedimento (art. 467, CPC).

Por sua vez, os assistentes técnicos são profissionais de confiança da parte e não estão sujeitos a impedimento ou suspeição (art. 466. §1º, CPC).

Já o laudo produzido por auditoria independente é mera prova documental produzida unilateralmente pela parte interessada, sendo certo que o seu poder de persuasão não há de ser extraído a partir da empresa que o produziu, por mais renomada que seja no mercado, mas sim da qualidade de seu conteúdo e, em especial, de seu contraste com as demais provas produzidas nos autos.

Como visto, o perito judicial bem justificou as razões pelas quais o parecer do assistente técnico e o "relatório de auditoria" não serviam para a análise das questões postas nos autos.

Afirmou, em breve síntese que:

· O relatório produzido pela auditoria, além de outros faltantes, não apresenta nem mesmo os elementos básicos da NPA 01 (*NORMA DE PROCEDIMENTO DE AUDITORIA 01 - IBRACON*), que transcrevo:

"ELEMENTOS BÁSICOS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

6. O parecer emitido pelo auditor independente compõe-se, basicamente, de três parágrafos, como se segue:

- a. Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores.
- b. Parágrafo referente à extensão dos trabalhos.
- c. Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis.";

- Foram fornecidos apenas recortes da auditoria realizada;
- As notas explicativas não foram apresentadas na íntegra;
- Parte do relatório apresentado expressa ausência de análises e conciliações relacionadas à provisão constituída para riscos trabalhistas, fiscais e cíveis (este elemento relacionado à questão das provisões, mais adiante enfrentada);
- A análise feita pelo perito judicial da contabilidade da embargante, do PAF, etc. contraria suas conclusões.

Considero suficientes os esclarecimentos prestados, de modo que os questionamentos da embargante não foram satisfatórios para afastar o poder de convencimento derivado da excelência técnica e o grau de minúcia com que foi elaborado o laudo pericial, que bem analisou as teses apresentadas por ambas as partes, sempre as cotejando com o conjunto probatório.

Por isso concluo pela improcedência destes embargos no que se refere à *glosa da amortização das despesas com ágio*, eis que a embargante não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a sua ilegitimidade.

GLOSA DE EXCLUSÕES A TÍTULO DE REVERSÃO DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS

A embargante aduz também ter sido indevida a *glosa de exclusões a título de reversão de provisões indedutíveis*, de que resultou a sua autuação com o lançamento suplementar de ofício de créditos de IRPJ e CSLL e aplicação de multa proporcional agravada. Enquanto a embargada reafirma a sua legitimidade.

Para auxiliar a resolução desta outra questão, foi determinada a produção de prova pericial.

A prova foi pedida pela embargante com o fim de demonstrar, no tocante à *glosa de exclusões a título de reversão de provisões indedutíveis*, que os procedimentos contábeis e fiscais adotados no período autuado não geraram qualquer dedução indevida de provisões, as quais já haviam sido adicionadas à apuração do lucro real em período anterior.

Examino.

Recordo aqui, para facilitar a compreensão da lide, as teses apresentadas por ambas as partes, no que se refere à *glosa de exclusões a título de reversão de provisões indedutíveis*.

A embargante defende que:

- A glosa referente às exclusões efetuadas no ano-calendário de 2011 a título de *reversão de provisões indedutíveis* no valor total de R\$ 67.129.310,79 foi realizada sob a justificativa de *não estarem refletidas na documentação apresentada pela embargante*;

- A glosa diz respeito às seguintes contas contábeis: (i) crédito de liquidação duvidosa (CC 1113.0001 e 1113.0002); (ii) perda na alienação de bens (CC 1214.000 e 1219.0022); (iii) processos tributários (CC 2116.0331); (iv) processos trabalhistas (CC 2116.0330); (v) provisão PLR (CC 2118.0003); (vi) provisão para ações ordinárias (CC 2116.0332); (vii) provisão para empréstimos compulsórios (CC 1292.0001); (viii) provisão bonificação a clientes (CC 2118.0308); e (ix) outras provisões;

- O AI ora combatido não questiona a natureza das provisões constituídas pela embargante e tampouco os valores que foram atribuídos a cada conta contábil, além de não contestar qualquer método de natureza contábil para o tratamento destes fatos econômicos. *O fundamento da glosa se restringe ao fato de que não haveria um casamento entre os valores encontrados no LALUR e aqueles consignados na contabilidade da embargante*;

- O AI que se limitou a afirmar que *as exclusões teriam sido feitas de forma equivocada*.

- *No caso, a embargante constituiu as provisões das obrigações ou perdas de ativos no ano-calendário de 2010, adicionando à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor total de R\$ 67.129.310,79.*

No ano-calendário de 2011 (período objeto da presente autuação), após a não materialização das provisões constituídas no período anterior, a embargante

efetuou as respectivas exclusões na Parte A do seu LALUR, exatamente no valor de R\$ 67.129.310,79.

Assim, as (i) provisões constituídas pela embargante não foram deduzidas; e (ii) os valores registrados em cada conta contábil, de provisão, são exatamente os mesmos nos anos-calendários de 2010 (constituição da provisão e adição ao lucro real) e 2011 (reversão da provisão e exclusão no LALUR).

Os procedimentos fiscais e contábeis, adotados pela embargante, estão de acordo com as disposições dos artigos 335 a 339 e 249 do RIR/1999, isto é, verificadas as provisões não dedutíveis no período de 2010, estas foram adicionadas ao respectivo lucro líquido do período de apuração (R\$ 67.129.310,79). Em 2011, havendo a reversão das referidas provisões, foi efetuada a exclusão no LALUR nos mesmos valores (R\$ 67.129.310,79).

Por se tratar de provisões indedutíveis, os seus valores foram inicialmente adicionados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (2010). Assim, no período subsequente àquele no qual as provisões foram constituídas e adicionadas, foi realizada a exclusão na apuração do lucro real em função da reversão, restando comprovado que não houve, em momento algum, a sua dedução.

Enquanto que a embargada assevera que:

· Embora a embargante alegue em sua defesa que, após a constatação das provisões não dedutíveis no período de 2010, houve a reversão das mesmas, sendo efetuado sua exclusão no LALUR nos mesmos valores, *não há registro na sua escrituração contábil das referidas reversões, razão pelo qual não há justificativa para as exclusões promovidas no LALUR, eis que os incisos I e II do art. 250 do RIR, somente permitem a exclusão do LALUR dos valores correspondentes a efetiva reversão das provisões realizadas na contabilidade;*

· Ao contrário do que alega a embargante, houve, sim, questionamento acerca da natureza das provisões constituídas, tendo a autoridade fiscal, desde o início da fiscalização solicitado o detalhamento do item “Outras Exclusões” do LALUR para que fosse apresentada a demonstração da origem dos valores e das contas contábeis.

Por sua vez, o laudo pericial esclareceu o seguinte:

(I) Efetuado o exame preliminar dos elementos contábeis e jurídicos trazidos aos autos e cotejando os documentos do Processo Administrativo e das Decisões do DR/POR, no que toca à *legitimidade da glosa das despesas com amortização de ágio, “concluiu da mesma forma e nos mesmos termos da TESE DA EMBARGADA”*. Assim como, na resposta aos esclarecimentos pedidos pelas partes, *adotou integralmente o conteúdo da TESE DA EMBARGADA* (ID 43082766 – Pág.8);

(II) Respondendo ao Quesito F da embargada:

“F) Há registro na escrituração contábil do embargante das reversões de todas as provisões não dedutíveis?”

O perito respondeu:

“Não, não há registro na escrituração contábil do embargante das reversões de todas as provisões não dedutíveis.”. (ID 43082766 – Pág. 30).

Na sequência, na justificação da resposta, aduz o experto, contrariando a tese da embargante, que o Auto de Infração questionou SIM a natureza das provisões por ela constituídas, bem como questionou os valores que foram atribuídos a cada conta contábil (ID 43082766 – Pág. 30).

Nessa toada, afirma o laudo:

"O recorrente busca delimitar o objeto do lançamento argumentando que o Auto de Infração, em momento algum, questiona a natureza das provisões constituídas pela Requerente ou os valores que foram atribuídos a cada conta contábil, mas tão somente que não haveria um casamento entre os valores encontrados no LALUR e a contabilidade da Requerente, o que serviria para demonstrar uma exclusão indevida no ano-calendário de 2011.

Mais uma vez, não foi bem o que ocorreu no presente procedimento.

Da mesma forma em que abordado no tópico relacionado às exclusões decorrentes da amortização fiscal do ágio, o auto de infração expressamente informa a existência do Termo de Verificação Fiscal, o qual traz todo o contexto do lançamento fiscal realizado. Analisando este contexto, depreende-se do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 6 a 8, que autoridade fiscal, já no início da fiscalização, demandou a apresentação do Lalur do correspondente ano-calendário, com o detalhamento do item Outras Exclusões (Linha 79 da Ficha 09A da DIPJ/2012), solicitando a demonstração da origem dos valores e as respectivas contas contábeis que as compuseram. Dentre os valores, já era do conhecimento da autuada, estavam as exclusões das supostas reversões de provisões indedutíveis, logo seria sua obrigação trazer para o auditor todos os documentos que justificariam a origem de tais exclusões. Embora encaminhado o Lalur, não foram apresentados os documentos pertinentes que demonstrariam a origem dos valores ali consignados. Em uma nova tentativa, conforme se constata do Termo de Verificação e de Intimação Fiscal de fls. 640 a 642, foram formalizadas as principais conversas tidas em reunião realizada na data de 17/06/2015, oportunidade em que foram demonstradas aos representantes da empresa diversas inconsistências encontradas. Dentre elas foram abordadas questões relacionadas às exclusões efetuadas, tendo sido demandadas explicações acerca das adições e exclusões realizadas, inclusive ressaltando que na reunião foi demonstrado que no Lalur, há provisões para créditos trabalhistas que são adicionadas, mas que depois são excluídas. E que, ao perguntar o porquê das exclusões, os representantes da empresa não souberam informar. Ou seja, novamente foram demandadas as demonstrações das origens das exclusões promovidas no Lalur, embora não apenas isto.

Foi consignado pela autoridade fiscal (fls. 2937) que, em 21/07/2015, o contribuinte apresentou parte das informações/esclarecimentos solicitados na intimação, mas, como estavam incompletos, foi marcada nova data de apresentação para dali a vinte dias e que as planilhas apresentadas como justificativas das exclusões para créditos trabalhistas não foram acompanhadas de explicações por escrito (sendo que também não houve nenhuma explicação verbal), e nada esclareceram.

Em 09/11/2016, a empresa foi intimada a apresentar o detalhamento da Exclusão do Lalur da Amortização de Ágio Nutella e Laura, no valor de R\$ 24.699,433,44, e a apresentar o detalhamento do Ajuste do Regime Tributário de Transição (RTT). Não houve resposta, por parte da empresa, a esta intimação

(...)

Portanto, o que não faltou foi questionamento das operações conduzidas pela requerente, bem como dos valores lançados (ou não) pelo contribuinte, justamente na tentativa de identificar a na-

tureza das provisões e eventuais reversões que pudessem justificar as exclusões efetuadas.”.(grifei) (ID 43082766 – Pág. 30)

Recordo aqui que a embargante afirma que constituiu as provisões das obrigações ou perdas de ativos no ano-calendário de 2010, adicionando à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor total de R\$ 67.129.310,79 e que, no ano-calendário de 2011 (período objeto da autuação), após a não materialização das provisões constituídas no período anterior, efetuou as respectivas exclusões na Parte A do seu LALUR, exatamente no valor de R\$ 67.129.310,79.

A perícia buscava então verificar se essas exclusões promovidas no LALUR encontravam justificativa em sua contabilidade.

Avançando em suas conclusões, respondendo diretamente ao Quesito F da embargada, *o perito assevera, contrariando a embargante, que ela NÃO obedeceu às disposições do RIR/99, eis que em sua contabilidade não consta a reversão das provisões que ela excluiu do LALUR:*

“Uma vez constituída a provisão, duas hipóteses podem ocorrer: (1) não se confirmando a perda vislumbrada, opera-se a reversão da provisão, em contrapartida de conta de receita. Mas como a receita não é tributável, por já ter sido tributada com a adição anterior, promove-se a exclusão; (2) confirmada a perda, também se reverte a provisão contra o pagamento do passivo ou baixa do ativo. Nestas hipóteses, as despesas contabilizadas em período anterior, tornam-se dedutíveis, se atenderem a eventuais outras condições de dedutibilidade. A dedução é realizada mediante exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, pois a operação de pagamento do passivo ou baixa do ativo não afetou o resultado contábil.

Em ambos os casos, conforme os incisos I e II do art. 250 do RIR, só seria permitida a exclusão no Lalur dos valores decorrentes da efetiva reversão das provisões realizadas na contabilidade.

Ocorre que *na contabilidade do contribuinte, conforme demonstrado pela fiscalização, não há qualquer reversão das provisões, portanto, não há justificativa para as exclusões promovidas no Lalur.* Ademais, a impugnante também não apresentou provas que tais fatos tenham ocorrido, ainda que não registrados na contabilidade. Não se demonstra estar diante de (1) valores que não tenham sido computados na apuração do Lucro Líquido do período de apuração, mas cuja dedução é autorizada pela legislação tributária; (2) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do Lucro Líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no Lucro Real; (3) valores que foram anteriormente adicionados na base de cálculo do IRPJ e/ou da CSLL e que, no período de apuração em curso, já preenchem as condições de dedutibilidade.

(...)

Não dá para aceitar o simples argumento de mero confronto entre adição e exclusão, mediante a apresentação do Lalur dos anos 2010 e 2011, sem apresentar a contabilidade correspondente e documentos que a embasam. Suponha que ele tenha provisionado a ação trabalhista e adicionado, até aí, ok. Mas, ao reconhecer a perda desta ação trabalhista provisionada, ao invés de baixar a provisão contra o pagamento do passivo, ela fizer o reconhecimento de uma nova despesa contra o pagamento deste passivo e também promover a exclusão, estaríamos diante

de uma duplicidade de fato ensejador da redução do lucro (um contábil e o outro fiscal). O correto seria baixar a provisão, sem transitar por conta de resultado, para poder fazer a exclusão em face da despesa que passou a ser dedutível. Se a exclusão efetuada não é devidamente comprovada, a despeito da insistente demanda por faze-lo, considerando que a fiscalização demonstra não ter ocorrido a efetiva reversão das provisões na contabilidade, deve-se concluir que não atende aos ditames legais que a autorizariam, restando correta a sua glosa e o correspondente lançamento tributário.

Sendo assim, correta a glosa das exclusões promovidas, pois não se demonstra a ocorrência das hipóteses permissivas previstas no art. 250 do RIR/99.” (grifei) (ID 43082766 – Pág. 35)

Em suma, a prova técnica confirma que as exclusões promovidas pela embargante no LALUR não encontram reflexo em sua contabilidade que as justificasse.

E o laudo demonstra também que as exclusões não podem ser justificadas apenas pelo confronto do LALUR dos anos 2010 e 2011 sem a apresentação da contabilização correspondente ou outros documentos que as embasem, eis que a análise exclusiva do LALUR, desacompanhada de prova da efetiva reversão da provisão na contabilidade, poderia permitir duplicação de fatos ensejadores da redução do lucro (o contábil e o considerado para fins fiscais).

Dessa maneira, ausente seu espelho na contabilidade, não havia qualquer justificativa para as exclusões que a embargante promoveu no LALUR e que ensejaram a sua autuação, sendo certo que foi legítima a conduta da Autoridade Fiscal.

(III) Respondendo ao Quesito G da embargada:

“G) Há lançamentos de reversão de provisão no Razão referentes a:

- Processos Trabalhistas?
- Processos Tributários
- Bonificação a clientes?
- Provisão de PLR?
- Outras Provisões?”

O perito respondeu:

“Não, não há lançamentos de reversão de provisão no Razão referentes a: Processos trabalhistas; Processos Tributários; Bonificação a clientes; Provisão de PLR e Outras provisões” (ID 43082766 – Pág. 36)

Essa resposta é relevante pois demonstra que também não havia outros fundamentos contábeis para as exclusões promovidas pela embargante no LALUR.

(IV) Respondendo ao Quesito H da embargada:

“H) Os documentos contábeis apresentados foram suficientes? Deveria ter sido apresentada pelo contribuinte documentação contábil complementar?”

O perito respondeu:

- "1) Não, os documentos contábeis apresentados não foram suficientes.
2) Não, o contribuinte apresentou documentação contábil complementar, considerando o ônus da prova já abordado quanto às exclusões relacionadas a amortização do ágio, a escrituração somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se eles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, não bastando a mera comparação entre livros de registro." (ID 43082766 – Pág. 38)

Tem-se nesse ponto da perícia, um reforço à resposta ao Quesito F da embargada, no sentido de que a embargante não apresentou provas que demonstrassem que ela operacionalizou contabilmente as exclusões que promoveu no LALUR.

(VIII) Agora respondendo aos Quesito 1 a 7 *da embargante* no que se refere às *reversões indedutíveis*:

"Quesito 1

Queira o Sr. Perito informar quando as provisões poderão ser dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL e, não sendo dedutíveis, qual procedimento o contribuinte deve realizar?

Quesito 2

O Sr. Perito, poderia nos esclarecer o efeito na base tributária do IRPJ e da CSLL, quando há provisões indedutíveis e se elas são adicionadas ao LALUR?

Quesito 3

Queira Sr. Perito informar se:

A) Todas as provisões na tabela abaixo foram realizadas pela Embargante, conforme demonstrado nas fls. 3.248 do processo administrativo (pág. 220 do documento de ID 19261730) e se elas são dedutíveis para IRPJ/CSLL.

(....)

B) As Provisões expostas na tabela do item "A" foram devidamente adicionadas ao LALUR no ano calendário de 2010, sendo elas não dedutíveis?

Quesito 4

Queira o Sr. Perito nos informar se há possibilidade de provisões realizadas em ano calendário anterior serem revertidas no ano calendário seguinte. Sendo essas provisões indedutíveis, qual seria o procedimento que o contribuinte do lucro real teria que realizar?

Quesito 5

O Sr. Perito poderia nos esclarecer o efeito das reversões de provisões indedutíveis na base de cálculo do IRPJ/CSLL e se as mesmas devem ser excluídas do LALUR?

Quesito 6

Queira Sr. Perito informar se:

A) Todas as reversões na tabela abaixo foram realizadas pela Embargante, conforme demonstrado nas fls. 3.305 do processo administrativo (pág. 277 do documento de ID 19261730), e se elas são dedutíveis para IRPJ/CSLL?

(....)

B) As Provisões expostas na tabela do item "A" foram devidamente Excluídas do LALUR no ano calendário de 2011, sendo elas não dedutíveis?

Quesito 7

Referente aos quesitos 1º ao 6º, o Sr. Perito poderia nos confirmar se os procedimentos realizados pela Embargante foram todos de acordo com a legislação

tributária vigente à época dos fatos geradores, indicando as bases normativas aplicáveis? E, assim sendo, houve algum prejuízo ao Fisco Federal na contabilização interna?”.

O perito respondeu reiterando a resposta dada anteriormente aos quesitos da embargada, no sentido do acolhimento integral de suas teses, sempre em desfavor da embargante, considerando correta a glosa de exclusões a título de reversão de provisões indedutíveis, por não ter sido demonstrada em sua contabilidade, ou por quaisquer outros documentos, a efetiva reversão contábil das exclusões promovidas no LALUR (ID 43082766 – Pág. -54).

Quanto a esses quesitos, há apenas de se reiterar o que já foi exposto acima a respeito do resultado da perícia, em especial a conclusão de que as exclusões não podem ser justificadas apenas pelo confronto do LALUR dos anos 2010 e 2011 sem a apresentação da contabilidade correspondente ou outros documentos que as embasem, eis que a análise exclusiva do LALUR, desacompanhada de prova da efetiva reversão da provisão na contabilidade, poderia permitir duplicação de fatos ensejadores da redução do lucro (o contábil e o considerado para fins fiscais).

Como já mencionado, a embargada manifestou-se sobre o laudo pericial a ID 46252127 concordando integralmente com o seu conteúdo e a embargante a ID 44463683, apresentando parecer elaborado por seu assistente técnico.

Pediu também esclarecimentos sobre a perícia a ID 4446161, questionando o fato de, nas conclusões do laudo, o perito ter ignorado os documentos contábeis/fiscais da empresa, o parecer de seu assistente técnico especializado e, ainda, a auditoria realizada por empresa independente de renome mundial (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU).

O perito prestou esclarecimentos a ID 52930721 reiterando suas conclusões. Segue transcrito o trecho mais relevante de sua manifestação, *agora no que se refere à glosa de exclusões a título de reversão de provisões indedutíveis*:

“(2) como a auditoria fiscal, o laudo judicial, o parecer elaborado pelo assistente técnico especializado e o relatório da auditoria são pautados nos registros contábeis da empresa, deixou-se de considerar o teor do relatório de autoria e do parecer do assistente técnico, em cada um dos quesitos, tendo em vista que:

(3.1) o “relatório de auditoria” fornecido pela Embargante, no formado em que se apresenta, é imprestável para viabilizar a análise necessária, se quer apresenta os elementos fundamentais da NPA 01. (O relatório de auditoria tem por elementos básicos: (a) Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores, (b) Parágrafo referente à extensão dos trabalhos, a fim de apurar se o objeto da perícia fora abarcado ao escopo e, por quais meios contábeis fundamentados e (c) Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis, de modo completo sem recortes. Estes elementos da norma e tantos outros, não foram elucidados por meio dos “recortes” fornecidos. Importante também ressaltar a ausência da íntegra das notas explicativas. Frisa-se também que parte do relatório ofertado expressa a ausência de análises e conciliações relacionadas à provisão constituída para riscos trabalhistas, fiscais e cíveis;

(3.1) o “relatório de auditoria” fornecido pela Embargante, no formado em que se apresenta, é imprestável para viabilizar a análise necessária, se quer apresenta os

elementos fundamentais da NPA 01. (O relatório de auditoria tem por elementos básicos: (a) Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores, (b) Parágrafo referente à extensão dos trabalhos, a fim de apurar se o objeto da perícia fora abarcado ao escopo e, por quais meios contábeis fundamentados e (c) Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis, de modo completo sem recortes. Estes elementos da norma e tantos outros, não foram elucidados por meio dos “recortes” fornecidos. Importante também ressaltar a ausência da íntegra das notas explicativas. Frisa-se também que parte do relatório ofertado expressa a ausência de análises e conciliações relacionadas à provisão constituída para riscos trabalhistas, fiscais e cíveis.;

(3.2) em síntese, “(...) O Laudo Judicial esclarece que: (1) efetuando o exame preliminar nos elementos contábeis e jurídicos trazidos aos autos e cotejando os documentos do Processo Administrativo e das Decisões do DR/RPO, em face do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ, com base no: Ágio; Fundamento Econômico; Demonstrativo; Enquadramento nas Hipóteses Legais; Exclusão do Lucro Real; Reversão de Provisões Indedutíveis, concluiu da mesma forma e nos mesmos termos da TESE DA EMBARGADA; (2) adotou integralmente o seu conteúdo, nas respostas aos esclarecimentos solicitados pelas partes;” (...) (...) Não, não há registro na escrituração contábil do embargante das reversões de todas as provisões não dedutíveis. (...) Não dá para aceitar o simples argumento de mero confronto entre adição e exclusão, mediante a apresentação do Lalur dos anos 2010 e 2011, sem apresentar a contabilidade correspondente e documentos que a embasam. Suponha que ele tenha provisionado a ação trabalhista e adicionado, até aí, ok. Mas, ao reconhecer a perda desta ação trabalhista provisionada, ao invés de baixar a provisão contra o pagamento do passivo, ela fizer o reconhecimento de uma nova despesa contra o pagamento deste passivo e promover a exclusão, estaríamos diante de uma duplicidade de fato ensejador da redução do lucro (um contábil e o outro fiscal). O correto seria baixar a provisão, sem transitar por conta de resultado, para poder fazer a exclusão em face da despesa que passou a ser dedutível. Se a exclusão efetuada não é devidamente comprovada, a despeito da insistente demanda por fazê-lo, considerando que a fiscalização demonstra não ter ocorrido a efetiva reversão das provisões na contabilidade, deve-se concluir que não atende aos ditames legais que a autorizariam, restando correta a sua glosa e o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, correta a glosa das exclusões promovidas, pois não se demonstra a ocorrência das hipóteses permissivas previstas no art. 250 do RIR/99. (...) Considerando o ônus da prova já abordado quanto às exclusões relacionadas a amortização do ágio, a escrituração somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se eles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, não bastando a mera comparação entre livros de registro.”

Apenas reforçando o que já foi dito, o perito judicial é profissional de confiança de Juízo, obrigado a cumprir escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo ou compromisso (art. 466, *caput*, CPC). O perito deve ser imparcial, não podendo ser impedido ou suspeito e a embargante não arguiu sua suspeição ou impedimento (art. 467, CPC).

Por sua vez, os assistentes técnicos são profissionais de confiança da parte e não estão sujeitos a impedimento ou suspeição (art. 466. §1º, CPC).

Já o laudo produzido por auditoria independente é mera prova documental produzida unilateralmente pela parte interessada, sendo certo que o seu poder de persuasão não há de ser extraído a partir da empresa que o produziu, por mais renomada que seja no mercado, mas sim da qualidade de seu conteúdo e, em especial, de seu contraste com as demais provas produzidas nos autos.

Como visto, o perito judicial bem justificou as razões pelas quais o parecer do assistente técnico e o “relatório de auditoria” não serviriam para a análise das questões postas nos autos.

Afirmou, em breve síntese que:

· O relatório produzido pela auditoria, além de outros faltantes, não apresenta nem mesmo os elementos básicos da NPA 01 (*NORMA DE PROCEDIMENTO DE AUDITORIA 01 - IBRACON*), que transcrevo:

“ELEMENTOS BÁSICOS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

6. O parecer emitido pelo auditor independente compõe-se, basicamente, de três parágrafos, como se segue:

- a. Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores.
- b. Parágrafo referente à extensão dos trabalhos.
- c. Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis.”;

- Foram fornecidos apenas recortes da auditoria realizada;
- As notas explicativas não foram apresentadas na íntegra;
- Parte do relatório apresentado expressa ausência de análises e conciliações relacionadas à provisão constituída para riscos trabalhistas, fiscais e cíveis;
- A análise feita pelo perito judicial da contabilidade da embargante, do PAF, etc. contraria suas conclusões.

Assim, *novamente*, considero suficientes os esclarecimentos prestados, de modo que os questionamentos da embargante não foram satisfatórios para afastar o poder de convencimento derivado da excelência técnica e o grau de minúcia com que foi elaborado o laudo pericial, que bem analisou as teses apresentadas por ambas as partes, sempre as cotejando com o conjunto probatório.

Por isso concluo pela improcedência destes embargos no que se *também* refere à *glosa de exclusões a título de reversão de provisões indedutíveis*, eis que a embargante não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a sua ilegitimidade.

DA MULTA PUNITIVA AGRAVADA

Na execução fiscal estão sendo cobrados créditos a título de IRPJ e CSLL, ambos com aplicação de *multa proporcional agravada* no percentual de 112,5%.

Conforme consta do *Termo de Verificação e Auto de Infração* de fls. 2931/2941 do PAF a embargante teve a multa de ofício agravada do percentual de 75% para o de 112,5% “*pelo não atendimento da intimação de 09/11/2016*”.

Tem-se do mesmo documento que referida intimação exigia da embargante apresentar o *detalhamento da exclusão do LALUR da “Amortização de Ágio Nutrella e Laura”*, bem como a apresentar o *detalhamento do Ajuste do Regime Tributário*

de Transição (RTT), não tendo havido resposta da empresa a esta intimação (itens 10.3 e 10.4 – fls. 2938/2939).

O *desatendimento da intimação de 09/11/2016 é incontroverso*, porém, a embargante sustenta ser inaplicável a incidência da multa agravada, pois que: (i) a majoração da penalidade só seria cabível quando comprovada intenção de embaraço à fiscalização, o que evidentemente não teria ocorrido no presente caso; (ii) tendo a intimação de 09/11/2016 sido referente à amortização do ágio, a majoração da penalidade jamais poderia recair sobre a totalidade do crédito tributário objeto do Auto de Infração, mas tão somente sobre a parcela a ele relativa (ágio).

Pois bem.

Sobre a multa agravada pela não prestação de esclarecimentos, assim dispõe a legislação consolidada no RIR/99:

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

Na forma do art. 136 do CTN, salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos dos atos.

Como visto, as normas que prescrevem o agravamento da multa de ofício para a hipótese de não atendimento de intimação para a prestação de esclarecimentos não exigem qualquer dolo específico do sujeito passivo.

Bem por isso, despidianda a indagação acerca do intuito da embargante de embaraçar ou não a fiscalização pelo não atendimento da referida intimação.

Também pela letra do art. 136 do CTN, faz-se desnecessária qualquer comprovação de que o não atendimento da intimação tenha acarretado efetivo prejuízo à atividade de fiscalização.

Basta, assim, para o agravamento da multa de ofício, a falta de atendimento, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos, independente da razão que motivou o não atendimento. E o não atendimento da intimação pela embargante é incontroverso, além de estar bem retratado nos autos.

Quanto à tentativa de limitar a incidência da multa à questão não esclarecida, qual seja, a da amortização do ágio, melhor sorte não assiste à embargante.

Os tipos infracionais consolidados no RIR/99 não trazem qualquer previsão do gênero, sendo certa a intenção do legislador de preservar o procedimento fiscalizatório *in totum*, eis que como explicitam os arts. 927 e 928 também do RIR/99:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações

tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º). Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Tampouco se poderia supor que o não atendimento da intimação pela embargante poderia única e exclusivamente trazer prejuízo à apuração da amortização do ágio.

Pelo contrário, como bem delineado pelo acórdão proferido pelo CARF, não se pode ter certeza se os fatos ocultados pela embargante não poderiam ter demonstrado que ela devia créditos de maior soma; ou se indicavam sua responsabilidade por outras infrações; ou se poderiam até ampliar a ação fiscal.

Não há dúvida, portanto, que a infração prejudica a atuação da Administração Tributária como um todo, pelo que é indevida a limitação pretendida.

Pelo exposto, rejeito a redução da multa agravada.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, ***JULGO IMPROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO.***

Deixo de condenar a embargante ao pagamento de honorários, tendo em vista a incidência do encargo legal, que lhe faz as vezes.

Determino o traslado de cópia desta sentença para os autos do executivo fiscal. Oportunamente, remetam-se os autos ao arquivo, observadas as cautelas de estilo.

Publique-se e intime-se. Registro dispensado em autos eletrônicos (Decisão n. 2903685/2017 – Corregedoria Regional da 3ª. Região).

São Paulo, 10 de março de 2022.

AÇÃO CIVIL PÚBLICA CÍVEL

5000105-87.2020.4.03.6007

Autor: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - PR/MS

Réus: INSTITUTO EDUCACIONAL HENRY WALLON NOROESTE LTDA - ME, INSTITUTO EDUCACIONAL CRISTAL NOROESTE LTDA - ME, C C P CRISTAL, ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DE JALES, UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR E TÉCNICO ITAQUA LTDA, CLAUDIO CESAR PEREIRA CRISTAL

Origem: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE COXIM - MS

Juiz Federal: NEY GUSTAVO PAES DE ANDRADE

Disponibilização da Sentença: DJEN 04/10/2022

SENTENÇA

I – RELATÓRIO

Trata-se de ação civil pública, com pedido liminar, ajuizada pelo *MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL* em face do *INSTITUTO EDUCACIONAL HENRY WALLON NOROESTE*, *INSTITUTO EDUCACIONAL CRISTAL NOROESTE* e *INSTITUTO EDUCACIONAL FRIEDRICH FROBEL NOROESTE*, representados por Cláudio César Pereira Cristal; *CLAUDIO CÉSAR PEREIRA CRISTAL*; *CENTRO UNIVERSITÁRIO DE JALES – UNI-JALES*; e *UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR E TECNICO ITAQUA LTDA*, em que se busca: a) a nulidade de todos os diplomas expedidos em parceria com os réus, excluídos aqueles validamente desenvolvidos exclusivamente pelas instituições de ensino em seu endereço de credenciamento; b) que os demandados se abstenham de fornecer ou promover, ainda que à distância, cursos superiores em desconformidade com as normas do Ministério da Educação; c) a condenação dos requeridos, de forma solidária, à reparação de danos materiais e morais sofridos pelos alunos lesados, diante da oferta irregular de curso de nível superior e pós-graduação; d) a condenação dos réus ao pagamento solidário, a título de danos morais coletivos, em razão de publicidade enganosa e oferta de cursos irregulares e diplomas falsos, a quantia de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Em decisão, foi afastada prevenção em relação aos autos nº 5000200-25.2017.403.6007 e parcialmente concedida a antecipação de tutela, para que: a) os demandados se abstivessem de fornecer, direta ou indiretamente, ainda que por meio de contratos firmados com outras instituições de ensino, cursos superiores em desacordo com as normativas do MEC, bem como suspendessem as atividades dos cursos em andamento; b) fosse oficiado aos Municípios situados nesta Subseção Judiciária, a fim de dar ciência da presente decisão (ID29758440).

Os municípios situados na circunscrição territorial desta Subseção Judiciária foram oficiados (ID29964679 e seguintes) e não manifestaram interesse em intervenção no feito.

Publicado edital para conhecimento de eventuais interessados da propositura da presente demanda (ID29963614).

Citados, os réus contestaram e juntaram documentos.

A UNIJALES, alegou, em preliminar, ilegitimidade passiva e existência de prejudicialidade externa com processo administrativo em curso, requerendo,

em relação a esse segundo ponto, a suspensão do processo até o desfecho do processo administrativo; no mérito, pugnou pela improcedência dos pedidos (ID 32486773 e anexos).

O INSTITUTO EDUCACIONAL CRISTAL NOROESTE LTDA – ME, INSTITUTO EDUCACIONAL HENRY WALLON NOROESTE LTDA – ME, INSTITUTO EDUCACIONAL FRIEDRICH FRÖBEL NOROESTE e CLÁUDIO CÉSAR PEREIRA CRISTAL ofertaram contestação em conjunto (peça única) aduzindo, em preliminar, ilegitimidade passiva do INSTITUTO EDUCACIONAL HENRY WALLON NOROESTE LTDA – ME, do INSTITUTO EDUCACIONAL FRIEDRICH FRÖBEL NOROESTE e de CLÁUDIO CÉSAR PEREIRA CRISTAL, e ilegitimidade ativa do MPF; no mérito, advogaram pela improcedência dos pedidos (ID 37996494 e anexos).

A UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR E TECNICO ITAQUA LTDA pugnou, em preliminar, a ilegitimidade passiva e correção do valor da causa; no mérito a improcedência dos pedidos (ID 42752076).

Intimado das contestações, o Ministério Público Federal apresentou réplica (ID 52748175).

As partes foram intimadas a especificar provas.

O MPF se manifestou pelo julgamento antecipado do mérito, entendendo não haver necessidade de outras provas; subsidiariamente, requereu a oitiva do Chefe do PROCON de Costa Rica/MS (ID 53533713).

A UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR E TÉCNICO ITAQUA LTDA requereu a oitiva de três consumidores lesados com a contratação dos cursos sem reconhecimento no MEC, ou de quaisquer outros consumidores indicados nos autos como lesados, a serem escolhidos pelo Juízo (ID 54199745).

Os demais réus não especificaram provas.

A UNIÃO requereu prazo de 30(trinta) dias para se manifestar conclusivamente sobre a existência de interesse jurídico (ID55194506).

Em decisão de saneamento do processo foram afastadas as preliminares arguidas, bem como a necessidade de produção de outras provas que não as já constantes nos autos. Ademais, deferiu-se dilação de prazo para União manifestar interesse na lide, bem como as partes foram intimadas a apresentar memoriais (ID247072531).

As partes apresentaram memoriais (ID248591916, 248804058, 249512017 e 249781722).

A União Federal, por fim, solicitou o seu ingresso no feito, como assistente litisconsorcial do *Parquet* (ID249745364).

Vieram os autos conclusos.

É a síntese do necessário. DECIDO.

II – FUNDAMENTAÇÃO

II.1 – Das preliminares e do ingresso da União na lide

Observa-se, inicialmente, que as preliminares arguidas pelas partes já foram devidamente examinadas e afastadas na decisão de ID247072531.

De outro lado, DEFIRO o requerimento da União Federal para a sua inclusão no polo ativo, como assistente litisconsorcial (ID249745364), demonstrado o seu

interesse, visto que em matéria de educação superior cabe à União, por meio do Ministério da Educação, a regulação, supervisão e avaliação dos estabelecimentos de ensino e cursos ofertados. ANOTE-SE.

II.2 – Do Mérito

Reconheço a presença dos pressupostos processuais e das condições da ação, com a observância das garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa e, superadas as questões preliminares, passa-se à análise do mérito.

II.2.1 – Da responsabilidade dos réus

A parte autora busca a reparação dos danos a direitos individuais homogêneos, coletivos e difusos causados pela oferta irregular de curso de nível superior, bem como condenação dos réus a se absterem de fornecer, direta ou indiretamente, cursos superiores em desacordo com as normativas do Ministério da Educação, além da nulidade de todos os diplomas expedidos pela UNIJALES e pela UNEITAQUÁ, em parceria com os INSTITUTOS HENRY WALLON, CRISTAL NOROESTE e FRIEDRICH FROBEL NOROESTE, referente aos cursos ministrados em Costa Rica/MS.

Decorrido todo o trâmite processual, denota-se que o entendimento exarado por ocasião da tutela de urgência não somente se manteve, mas foi corroborado pelas demais provas colacionadas aos autos.

Nos termos já mencionados, a educação superior é livre à iniciativa privada, desde que observadas às normas gerais da educação nacional e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

Ademais, a autorização, reconhecimento, credenciamento, supervisão e avaliação de cursos de IES privadas são de competência da União, nos termos dos arts. 9º, inciso IX, e 16, inciso II, ambos da Lei 9.394/96 – lei de diretrizes da educação nacional, bem como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, na ADI 2501/MG.

Desse modo, para que a IES funcione regularmente são necessários os seguintes atos autorizativos, nos termos da Lei 9.394/96, Decreto 5.773/2006 e Nota Técnica nº 386/2013/CGLNRS/DPR/SERES/MEC:

I) Credenciamento: primeiro ato autorizativo da Instituição de Ensino Superior;

II) Recredenciamento: reanálise periódica dos requisitos legais e revalidação do credenciamento.

Para os cursos superiores de graduação são exigidos pelo MEC, ainda, posteriores ao credenciamento:

I) Autorização: ato prévio que permite o início da oferta do curso e que deve ser obrigatoriamente obtida: *a) pelas Faculdades, para oferta de qualquer curso de graduação; b) pelas Universidades e Centros Universitários, apenas para a oferta de curso de graduação em medicina, odontologia, psicologia e direito, assim como para oferta de cursos em endereços fora do município-sede;*

II) Reconhecimento: deve ser solicitado quando o curso de graduação tiver completado 50% do período de sua integralização e antes de completar 75% desse período, a contar do início das aulas. *O reconhecimento é imprescindível para validade nacional dos diplomas emitidos pela IES;*

III) Renovação de reconhecimento: reanálise periódica dos requisitos legais e revalidação do reconhecimento.

Os cursos de graduação na modalidade à distância – EAD necessitam que a instituição de ensino seja *previamente credenciada no ensino presencial*. Além disso, deve-se haver previsão dos locais destinados à realização de atividades presenciais obrigatórias, a sede da instituição, acrescida dos endereços dos polos de apoio presencial credenciados. Os polos de apoio se restringem ao município referido no ato de credenciamento.

Destaca-se que os atos autorizativos expedidos em favor de determinada IES são *personalíssimos e restritos à instituição aos quais foram emanados, sendo vedada terceirização de atividades acadêmicas a entidades não credenciadas*. Podem ser terceirizadas para entidades não credenciadas apenas atividades de natureza operacional e logística, *jamais atividades de natureza acadêmica*, como mencionado, indelegáveis.

Acerca dos cursos de *pós-graduação lato sensu*, atualmente, só é possível o credenciamento para *instituições de ensino superior e para escolas de governo*, já tendo sido revogada hipótese de “credenciamento especial” para demais entidades, conforme Resolução CNE/CES nº 04/2011.

Nesse prisma, *para IES já credenciada*, seria necessária a *inscrição do curso de pós-graduação lato sensu junto ao Cadastro Nacional de Cursos de Pós-Graduação lato sensu*.

Os cursos ofertados por entidades que não são credenciadas no Sistema Federal de Ensino são considerados apenas “*cursos livres*”, *não autorizados a expedir certificados de pós-graduação*, apenas certificados de participação, *sem valor de título de curso superior*.

Frisa-se, mais uma vez, que tais atos autorizativos são *personalíssimos* também, não podendo haver terceirização da atividade acadêmica, sob pena de caracterizar irregularidade administrativa, sem prejuízo de sanções civis e penais, nos termos do art. 11 do Decreto nº 5.773/2006.

No caso concreto, os documentos constantes dos autos indicariam que os Institutos Henry Wallon Noroeste LTDA – ME, Cristal Noroeste e Friedrich Frobel Noroeste, *por meio de parceria ilegal com o Centro Universitário de Jales e Faculdade Itaquá*, forneciam, *de forma direta*, cursos superiores, bem como segunda licenciatura/pós-graduação em Costa Rica, de 2015 a 2019.

Os institutos supracitados *não possuem sequer credenciamento* como IES no MEC, sendo este o ato autorizativo inicial de funcionamento, nos termos do que informou o Ministério da Educação (ID29430892, p. 6 e 249745365, p. 4).

De outro lado, tanto a UNIJALES quanto a UNEITAQUÁ encontram-se credenciadas *apenas para oferta de cursos superiores de graduação na modalidade presencial*, em Jales e Itaquaquecetuba, respectivamente. Quanto a UNEITAQUÁ, houve o seu credenciamento de EAD Provisório em 20/04/2018 e definitivo em 04/11/2020 (ID249745365, p. 4), *todavia, mesmo estes somente podem ocorrer em sua sede, não autorizados, portanto, a fornecer cursos no município de Costa Rica/MS*.

Além disso, os documentos e termos que acompanham a inicial indicam que a UNIJALES e a UNEITAQUÁ *terceirizavam* a própria atividade acadêmica, aos Institutos mencionados, em atividade também vedada.

A alegação de que os institutos prestavam serviço apenas logístico e não acadêmico não procede.

Foi apresentado termos de cooperação técnica, entre a UNEITAQUÁ e o Instituto Educacional Cristal Noroeste (ID37996463) e entre Foccus Desenvolvimento Educacional Eireli e o Instituto Cristal Noroeste (ID37996467).

Cabe destacar que o *responsável pela Foccus era Antônio Carlos de Souza, único sócio da Unidade de Ensino Superior e Técnico Itaquá Ltda, até a sua quarta alteração contratual, em 19/11/2018, quando deixou a sociedade (ID42752093).*

Tais termos, apesar do escopo de conferir aparente legalidade a parceria entre eles, acabam por deixar claro a ilicitude de suas atividades, pois ao descrever as obrigações do Instituto Cristal indica que este também era responsável pela gestão acadêmica dos cursos:

(...) Clausula 9ª

DAS OBRIGAÇÕES DO INSTITUTO CRISTAL

Responsabilizar-se pela divulgação do(s) curso(s) e captação de alunos nos polos regionais devidamente demarcados pela FOCCUS;

Responsabilizar-se pela *contratação e pagamento dos professores* em quantidade e qualidade necessários com suas responsabilidades trabalhistas;

Responsabilizar-se pelo repasse dos recursos provenientes do pagamento das mensalidades dos alunos e acordo com o estabelecido no Termo Aditivo que é parte integrante deste contrato.

Atuar na *coordenação* em conjunto com a FOCCUS, *das atividades presenciais.*

Avaliar o desempenho dos alunos, mediante seus professores.

Apresentar representante em suas reuniões, nos casos em que não puder comparecer pessoalmente, sendo que as referidas reuniões deverão ser sempre agendadas previamente.

Colaborar na seleção e indicação profissional responsável pela supervisão pedagógica do curso.

Colaborar como orientador na elaboração e supervisão publicitários e nos editais.

Responsabilizar-se legalmente pelos direitos autorais, de imagem, de áudio, marcas e patentes bem como material didático do curso referente a este contrato.

Responsabilizar-se pela entrega de todos os documentos físicos dos alunos na sede da FOCCUS mediante protocolo de entrega.

DAS OBRIGAÇÕES DA FOCCUS

Tendo o INSTITUTO CRISTAL *realizado todos os atos* iniciais, medianos e finais do contrato, *tais como* captação dos alunos, *ministração das aulas*, entrega de todos os documentos físicos de forma completa, entrega de trabalhos, monografias e ou pastas de estágio, atas, diários, grades, projetos, bem como ao repasse de valores contidos no item aditivo, A FOCCUS *se obriga proceder a confecção do CERTIFICADO do aluno* e a entrega o INSTITUTO CRISTAL para que possa ser remetido ao aluno, dentro dos prazos estipulados neste Termo de Cooperação a contar do último protocolo de entrega de todos os documentos (ID37996467, p. 5 – grifou-se).

Ora, pelo que se vê, o Instituto Cristal Noroeste era responsável por todos os atos relativos à prestação dos serviços educacionais e também logísticos, desde a captação dos alunos, quanto pela coordenação pedagógica, contratação de professores, aulas ministradas e recebimento das mensalidades. O termo su-

praticado demonstra que a única responsabilidade das Universidades era de fato o *fornecimento do respectivo diploma ao aluno*.

Dentre os diplomas e históricos escolares apresentados destaca-se o de Juliana Aparecida Cândida de Moraes de Paula.

Um deles expedido pela UNIJALES, referente a licenciatura em pedagogia, de 06/11/2017, com carga horária integralizada de 1.400 horas, com início do curso em 20/06/2015, conclusão em 10/12/2016 e colação e grau em 07/01/2017 (ID29430561, p. 7 e 29430566, p. 1).

O outro expedido pela Faculdade Itaquá, relativo à graduação em alfabetização, letramento e literatura, também de 06/11/2017 (assinado pelo diretor da instituição, Antônio Carlos de Souza), com carga horária de 460h e anotação de que o curso foi realizado em Araçatuba/SP (ID29430566, p. 6-7).

A consumidora, domiciliada em Costa Rica/MS, contudo, bem esclareceu qual era o procedimento adotados pelas entidades mencionadas:

(...) A consumidora alega que, foi informada através de panfleto (anexo) no qual apresenta e que foram distribuídos na cidade e que encontrou um em sua caixa de correio nas escolas no qual apresenta, devido ter guardado um exemplar, que o fornecedor está ministrando curso superior e de pós graduação, no caso da consumidora optou pelo curso de "APROVEITAMENTO E M SEGUNDA LICENCIATURA EM PEDAGOGIA" início do curso ocorreu em 20/06/2015 com a conclusão do curso em 10/12/2016 (18 meses), tendo como colação de grau a data de 07/01/2017 e expedição de diploma e Histórico Escolar do CENTRO UNIVERSITÁRIO DE JALES (UNIJALES) em 06/11/2017, conforme documento anexo. Relata ainda que, cursou aqui na cidade de Costa Rica-MS, no Centro Catequético e os cursos eram realizados uma vez por mês e nos finais de semana, com duração de 4 horas por aula, somente faltando em duas das aulas, com professores de Cassilândia-MS e da região de Araçatuba-SP, segundo informação. Narra ainda que, fez estágio na escola do Municipal Vale do Amanhecer, em período de 300 horas, e que o curso foi ministrado através do Instituto Cristal Noroeste Ltda, do Sr. Claudio Cegar Pereira Cristal. Que se recorda que o curso seria ministrado através do Instituto Cristal Noroeste, que na época foi assinado um contrato com o mesmo e foi enviado através dos professores ao Instituto, que reteve o contrato junto com o carne de mensalidade, no qual quitou, perfazendo um valor de R\$ 6.552,00 (seis mil quinhentos e cinquenta e dois reais) e mas a matrícula no valor de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais). Que não fez nenhuma prova somente entregava os trabalhos solicitados através de E-mail e alguns aos professores do Instituto Cristal Noroeste, que não tinha FORUM de discussão e CHAT, que fez todos os trabalhos, conclui seu TCC e seu período de estágio. Se recorda que existia uma lista de presença e que assinava em todas as aulas mensais. Se recorda ainda que os alunos eram divididos em turmas, por curso sendo que a mesma cursou no período matutino a SEGUNDA LICENCIATURA EM PEDAGOGIA e no período vespertino o curso de POS GRADUAÇÃO EM ALFABETIZAÇÃO LETRAMENTO E LITERATURA. Que se recorda que na época eram ministrados os cursos de ARTES VISUAIS, HISTÓRIA E GEOGRAFIA E PEDAGOGIA e um PÓS, que sua turma era composta de 15 alunos no curso de LICENCIATURA e mais ou menos 15 no curso de PÓS citado. Que tem conhecimento que tinha outras turmas na mesma época e que conclui o curso com a mesma forma de Ensino Presencial mensal, que sabe que pelo menos umas 15/20 pessoas receberam o diploma de conclusão. Que já se

certificou da veracidade dos Diplomas, e a mesma solicitou uma Certidão junto a UNIJALES e ITAQUA, recebendo a certidão da UNIJALES que confirmou o registro junto ao MEC e aguardando o da ITAQUA que enviou um E-mail da devolutiva da solicitação com a confirmação do registro e se comprometeu a enviar uma original através de AR, referente a Pós. Relata ainda a consumidora que o que a motivou a tomar tais decisão foi que assim que chegou a seu conhecimento um processo de AÇÃO CIVIL PUBLICA (65) nº 5000200-25.2017.4.03.6007 na 1ª Vara Federal de Coxim, sendo solicitado ao prefeito Municipal de Costa Rica (doc. Anexo), informação com relação a existência de Diplomas do fornecedor no Município e outras faculdades parceiras da instituição, para que se esclareça quaisquer dúvidas fez a tal solicitação. (ID29430561, p. 4).

Do mesmo modo, oitiva de Alessandra Cristiane Gabriel no Procon:

(...) A consumidora alega que, foi informada através de panfleto (anexo) distribuído na época do curso, sem uma data estipulando início e final do curso, apresenta o referido panfleto que foram distribuídos na cidade, informa que guardou um exemplar (anexo). Relata que, no referido panfleto (anexo) o fornecedor informa todos os cursos disponíveis na época, sendo; Cursos de Extensão Cultural & Universitária/Aperfeiçoamento, com carga horária de 30h a 360 h desmembrados em até 7 Certificados, Licenciatura em Bacharel, Curso de Formação Pedagógica para Bacharel Resolução 11/97, Pós Graduação em Gestão Escolar, 1040 horas, Pós Graduação Lato Sensu, carga horária mínima 460 horas à 1.040 horas. Relata ainda e comprova que os Cursos tem uma duração entre 1 a 12 meses, e que podem fazer na sua cidade, no caso *ocorreu as aulas na cidade de Costa Rica-MS* e com reconhecimento pelo MEC. Informa a consumidora que, optou pelo curso de "LICENCIATURA E ARTES VISUAIS" *início do curso ocorreu em Janeiro de 2016 com a conclusão do curso em Junho/2017 (15 meses), totalizando 60 horas de curso, sendo uma aula por mês com duração de quatro horas*, foi informada que a expedição do diploma e Histórico Escolar, *ocorreria através do CENTRO UNIVERSITÁRIO DE JALES (UNIJALES)* onde foi enviado todos os documentos solicitados. Inclusive os trabalhos e TCC. Relata ainda que, cursou aqui na cidade de Costa Rica-MS, no Centro Catequético e as aulas eram realizados uma vez por mês e nos finais de semana, com duração de 4 horas por aula, participando de todas as aulas, totalizando 60 horas aula presenciais, com *professores de Cassilândia-MS e da região de Araçatuba-SP*, segundo informação. Narra ainda que, fez estágio na escola do Estadual José Ferreira da Costa, de 300 horas, e que o curso foi ministrado através do Instituto Cristal Noroeste Ltda. do Sr. Claudio Cesar Peneira Cristal, que na época a aula inaugural foi pela Prof. Marcia Buscariol. Comprova que, *na época foi assinado um contrato (CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS) (anexo), constando como CONTRATADO o INSTITUTO CRISTAL NOROESTE LTDA-ME, representado pelo Sócio/Diretor Sr. CLAUDIO CESAR PEREIRA CRISTAL*, inscrito no CPF 119.922.588-64, e foi enviado o contrato através dos professores ao Instituto, que recebeu o contrato junto com o carnê de mensalidade de nº 3037/01 à 3037/24 com parcelas no valor de R\$ R\$ 240,00 (duzentos e quarenta reais), no qual quitou, perfazendo um valor de R\$ 6.010,00 (seis mil e dez reais) incluindo a matrícula no valor de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais). *Que não fez nenhuma prova, somente entregava os trabalhos solicitados através de E-mail e alguns aos professores do Instituto Cristal Noroeste Ltda - ME*, que não tinha FORUM de discussão e CHAT, quando ocorria alguma dúvida os ajustes ficavam a cargo da Sra. Milena, que

fez todos os trabalhos, concluiu seu TCC e seu período de estágio. Se recorda que existia uma lista de presença e que assinava em todas as aulas presenciais mensais. Se recorda ainda que, os alunos eram divididos em turmas, por curso sendo que a mesma cursou no sábado, período matutino de LICENCIATURA E ARTES VISUAIS. (...) – ID 29430320, p. 1-2, grifou-se – sic.

Além disso, os contratos firmados com os alunos era de “prestação de serviços educacionais”, firmado em nome *exclusivamente* do Instituto Cristal Noroeste.

Nesse sentido dezenas de termos de oitiva do Procon de Costa Rica e respectivos contratos e recibos juntados (ID29424228 e seguintes).

Resta claro, portanto, que a prestação de serviços não era efetuada em nome das Universidades, *mas em nome dos próprios institutos*, que somente utilizavam a UNIJALES e Faculdade Itaquá para o fornecimento do diploma, garantindo a aparente legalidade do processo.

A associação entre as entidades é demonstrada também por *folder* de divulgação dos cursos, contendo o nome tanto da Faculdade Itaquá quanto do Instituto Cristal Noroeste (ID29430337, p. 1-2).

Do mesmo modo, os boletos de pagamento constavam o nome tanto do Cristal Noroeste quanto do Instituto Friedrich Frobel Noroeste e Henry Wallon (ID29425817, p. 3 e 29424240, p. 1).

Destaca-se, outrossim, que os Institutos Cristal Noroeste, Henry Wallon e Friedrich Frobel Noroeste eram administrados todos pela mesma pessoa, qual seja, Cláudio César Pereira Cristal. Em relação a este último instituto, inclusive, há certidão da Receita Federal nos autos indicando possuir natureza jurídica de empresário individual (ID29480245, p. 3), a qual não possui personalidade jurídica dissociada da pessoa física.

Mister destacar também que entre os ressarcimentos efetuados aos consumidores, de forma administrativa, há valor pago diretamente por Cláudio César Cristal, não efetuado pela sociedade empresária (ID 37996699, p. 45), indicando confusão patrimonial e atuação direta da pessoa física, de modo que deve ser responsabilizado também pelos atos ilícitos mencionado.

No que tange à carga horária, do mesmo modo, *evidenciam-se irregularidades*, pois segundo a Resolução nº 2/2015 do Conselho Nacional de Educação, a carga horária para os cursos superiores de licenciatura, para educação básica terão, no mínimo, 3200 horas de efetivo trabalho acadêmico, em cursos com duração de, no mínimo, 8 semestres ou 4 anos. Ademais, quando o curso de formação pedagógica pertencer à mesma área do curso de origem a carga horária será de, no mínimo, 1.000 horas e, se de área diferente do curso de origem, no mínimo 1.400 horas.

Todavia, há indicação de que os cursos eram *fornecidos em um único ano, com aulas de duração de quatro horas, apenas uma vez ao mês, nas sextas ou sábados, a depender da escolha do aluno*, em carga horária muito inferior à exigida.

Contudo, as instituições rés, de forma a dar aparência de legalidade aos atos perpetrados, indicavam nos diplomas e histórico escolar a carga horária exigida pelo MEC, ainda que, em tese, não efetivada.

A toda evidência, a relação firmada entre aluno e o prestador de serviço educacional se caracteriza como típica relação de consumo, a incidir a proteção consumerista (arts. 2º e 3º, do CDC).

Nesse diapasão, é de se aplicar a proteção do art. 6º do CDC, a exemplo da previsão de *"informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como os riscos que apresentem"*, *"a proteção contra a publicidade enganosa e abusiva"* e *"a reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos e difusos"*.

Por publicidade enganosa entende-se *"qualquer modalidade de informação ou comunicação de caráter publicitário, inteira ou parcialmente falsa, ou, por qualquer outro modo, mesmo por omissão, capaz de induzir em erro o consumidor a respeito da natureza, características, qualidade, quantidade, propriedades, origem, preço e quaisquer outros dados sobre produtos e serviços"* (art. 37, § 1º, do CDC).

Houve, desse modo, a prestação de ensino superior em Costa Rica/MS, na modalidade de cursos de nível superior, por entidades não credenciadas para tanto, valendo-se aparentemente da cessão de marca ou outro instrumento congênere para isso. Existiu, ainda, a oferta irregular de curso de ensino superior por meio de propaganda enganosa, pois os consumidores foram levados à falsa percepção de se tratar de curso de graduação/pós-graduação reconhecidos pelo MEC.

Nesse contexto, é de se reconhecer a aplicação solidária da responsabilidade dos réus (art. 25, § 1º, do CDC).

Ademais, as teses defensivas apresentadas pelas universidades, quanto ao desconhecimento quanto a atuação dos demais réus, os quais teriam utilizado de ardil e engodo para ludibriar a todos, bem como que os cursos ofertados poderiam ter sido ministrados pelos institutos, não prospera.

Os diplomas juntados ao feito, expedidos pelas Rés, e recebidos pelos alunos que frequentaram curso em Costa Rica, por si só, afastam ambas as teses defensivas, haja vista que demonstram a ciência pela UNIJALES e Faculdade Itaquá da oferta de cursos irregulares pelos institutos, sem a participação de seu corpo docente, bem como que estes não se tratavam de "cursos livres".

Ofício do Ministério da Educação indicou, no mesmo sentido, que a UNIJALES já foi sancionada administrativamente por conduta similar, acerca de fornecimento de curso de formação pedagógica em Artes Visuais, ofertado por entidade não credenciada localizada em Cuiabá/MT, em parceria ilegal com a universidade (ID249745365, p. 14).

Os acordos administrativos e devolução das quantias pagas a diversos alunos corroboram a prática ilegal efetivada pelos réus (ID37996697 e seguintes).

Nesse passo, devidamente comprovado que a UNIJALES e a Faculdade Itaquá ofertaram irregularmente cursos na modalidade EAD, fora de sua sede, para os quais não tinham autorização e, terceirizando a atividade acadêmica através dos demais réus (Cristal Noroeste, Henry Wallon, Instituto Friedrich Frobel e diretamente por Cláudio César Pereira Cristal). Por outro lado, estes últimos tampouco tinham qualquer autorização para ofertar cursos superiores, agindo não apenas como captadores de alunos, mas como prestadores efetivos de serviços educa-

cionais de nível superior, sendo responsáveis pela contratação direta de serviços aos discentes, contratação e escolha de professores, oferecimento das aulas e coordenação do projeto pedagógico, devendo todos responderem de forma solidária pelos danos causados.

II.2.2 – Do dano moral

De início, é essencial conceituar dano moral e delimitar as hipóteses de reparação em razão de responsabilização civil.

O cabimento de indenização por danos morais restou indiscutível com o advento da Constituição Federal de 1988, que, em seu artigo 5º, incisos V e X, assegurou de forma ampla e genérica, o direito ao ressarcimento na espécie, senão vejamos:

Art. 5º (*omissis*)

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem; (...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.” (grifou-se)

Segundo Flávio Tartuce, *in Manual de Direito Civil*, 5ª edição, editora Método, São Paulo, 2015, o dano moral pode ser conceituado como:

“lesão a direitos da personalidade, sendo essa a visão que prevalece na doutrina brasileira. Alerta-se que para a sua reparação não se requer a determinação de um preço para a dor ou o sofrimento, mas sim um meio para atenuar, em parte, as consequências do prejuízo imaterial, o que traz o conceito de lenitivo, derivativo ou sucedâneo. Por isso é que se utiliza a expressão reparação e não ressarcimento para os danos morais”.

Dano moral pode ser expressado, portanto, como o resultado de uma conduta ilícita ou praticada mediante abuso de direito que lesa um bem jurídico protegido pelo direito civil, causando prejuízo efetivo (ou presumível) ao patrimônio moral de pessoa física, jurídica (CC, art. 52; Súmula 227 do STJ) ou de uma coletividade.

A obrigatoriedade de reparação do dano moral encontra fulcro na Constituição Federal que consagra como princípio fundamental em seu artigo 1º, III, a dignidade da pessoa humana, cerne axiológico de todos os direitos personalíssimos. Nos dizeres de Cavalieri Filho, “*foi justamente por considerar a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem corolário do direito à dignidade, que a Constituição inseriu, em seu art 5º, inc. V e X, a plena reparação do dano moral*” (*in* CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Visão constitucional do dano moral*. Artigo disponível no endereço eletrônico <http://www.sergiocavalieri.com.br/administrativo/artigos/imagens/bbc3400a81cdf48dc136ad0157ec07ae.pdf>. Acesso em 11/03/2014).

Os artigos 186 e 187 do Código Civil de 2002 reiteram a vasta proteção pretendida pela Lei Fundamental e a complementam com as seguintes prescrições:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito ou causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

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

Ambos os dispositivos citados têm seu teor complementado pela norma contida no artigo 927 do mesmo diploma legal: *"Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo"*.

Desse modo, em demandas em que se postula o ressarcimento de danos, o primeiro passo é verificar se estão presentes, no caso concreto, os elementos constitutivos do dever de indenizar, quais sejam: (i) o ato ou a omissão ilícito(a) do requerido; (ii) o dano sofrido pelo requerente; (iii) o nexo de causalidade entre aquela conduta e a lesão enfrentada; (iv) e, finalmente, a culpa do agente (em sentido estrito ou dolo), cuja prova é dispensada nos casos de responsabilidade objetiva.

No presente caso, verifico a presença dos elementos acima, hábeis a demonstrarem a responsabilidade civil dos réus, em face das condutas adotadas, as quais ludibriam e lesaram seus discentes com cursos ministrados em Costa Rica/MS que não cumpriam as diretrizes mínimas estabelecidas pelo MEC e consequente sendo nulo os diplomas expedidos.

No que concerne ao *quantum* indenizatório, os danos morais devem corresponder à gravidade dos transtornos sofridos pela parte. Não é necessária a comprovação do sofrimento do ponto de vista subjetivo. Basta que a situação objetiva comprovada seja apta a produzir inconvenientes graves.

Além disso, os danos morais devem ser arbitrados levando-se em conta as circunstâncias do caso concreto, como a existência e a extensão de eventual culpa concorrente da vítima ou de terceiro, o caráter pedagógico da indenização e a capacidade financeira do responsável pelo dano.

Igualmente, para se determinar o valor da reparação a ser prestado pelas requeridas deve-se atentar para o artigo 944 do Código Civil ao preconizar que *"a indenização mede-se pela extensão do dano"*. O enunciado n. 379 da IV Jornada de Direito Civil salienta que *"O art. 944, caput, do Código Civil não afasta a possibilidade de se reconhecer a função punitiva ou pedagógica da responsabilidade civil"*.

Nesse passo, considerando que a oferta dos cursos ocorreu sabidamente sem autorização, ensejando constrangimentos aos discentes na esfera profissional, os quais após cumprirem todas as determinações apresentadas pelos réus ao final não receberam seus diplomas, gerando prejuízos diversos, fixo o valor da indenização por danos morais em R\$ 12.000,00 (doze mil reais) para cada discente lesado nos cursos ofertados pelos demandados, de forma solidária entre eles.

Sobre as quantias estipuladas deverá incidir correção monetária a partir do arbitramento e os juros de mora a partir do evento danoso (súmulas 54 e 362 do Superior Tribunal de Justiça), ambos calculados nos moldes da Resolução CJF n. 134/10 (Manual de Cálculos da Justiça Federal).

Os discentes que assinaram termo de acordo com os réus (ID37996697 e seguintes), conforme noticiado nos autos, deram plena e geral quitação quanto a relação travada com as referidas instituições ou que perceberam valores em ações individuais, não fazem jus a indenização pelos danos moral ou material

ora arbitrados, pois renunciaram ao direito quando da assinatura do termo ou já perceberam a indenização na demanda individual.

II.2.3 – Dos danos materiais

Sabe-se que os danos patrimoniais ou materiais constituem prejuízos ou perdas que atingem o patrimônio corpóreo de alguém.

Nesse diapasão, as instituições Rés devem ser condenadas solidariamente a devolver aos discentes lesados pelos cursos ofertados em Costa Rica/MS com irregularidades pelos réus e, que, culminaram com a nulidade do diploma expedido, o montante dispendido com taxas e mensalidades relacionados ao curso, o montante deve ser devidamente corrigido desde a data do dispêndio, calculados nos moldes da Resolução CJF n. 134/10 (Manual de Cálculos da Justiça Federal).

Os discentes que assinaram termo de acordo com os réus, nos moldes já destacados - conforme noticiado nos autos, deram plena e geral quitação quanto a relação travada com as instituições ou que perceberam valores em ações individuais, não fazem jus a indenização pelos danos moral ou material ora arbitrados, pois renunciaram ao direito quando da assinatura do termo ou já perceberam a indenização na demanda individual.

II.2.4 – Do dano moral coletivo

O dano moral coletivo está previsto em diversos dispositivos legais dentro de nosso ordenamento, vejamos:

Art. 1º da lei 7.347/85:

Art. 1º Regem-se pelas disposições desta Lei, sem prejuízo da ação popular, as ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais causados: (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

I - ao meio-ambiente;

II - ao consumidor;

III - a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IV - a qualquer outro interesse difuso ou coletivo.

V - por infração da ordem econômica;

VI - à ordem urbanística. (Incluído pela Medida provisória nº 2.180-35, de 2001)

VII - à honra e à dignidade de grupos raciais, étnicos ou religiosos. (Incluído pela Lei nº 12.966, de 2014)

VIII - ao patrimônio público e social. (Incluído pela Lei nº 13.004, de 2014)

Art. 6º, VI e VII do CDC:

Art. 6º São direitos básicos do consumidor:

VI - a efetiva prevenção e reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos e difusos;

VII - o acesso aos órgãos judiciários e administrativos com vistas à prevenção ou reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos ou difusos, assegurada a proteção Jurídica, administrativa e técnica aos necessitados;

Enunciado n. 456 da V Jornada de Direito Civil, art. 944 do CC:

A expressão “dano” no art. 944 abrange não só os danos individuais, materiais ou imateriais, mas também os danos sociais, difusos, coletivos e individuais homogêneos a serem reclamados pelos legitimados para propor ações coletivas.

A configuração do dano moral coletivo ocorre com *in re ipsa*, a própria prática ilícita, dispensando a comprovação do dano, conforme assentado pela Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, DJe 13/12/2019, no REsp 1.799.346/SP:

“os danos morais coletivos configuram-se na própria prática ilícita, dispensam a prova de efetivo dano ou sofrimento da sociedade e se baseiam na responsabilidade de natureza objetiva, a qual dispensa a comprovação de culpa ou de dolo do agente lesivo, o que é justificado pelo fenômeno da socialização e coletivização dos direitos, típicos das lides de massa”.

Por conseguinte, se configura se houver grave ofensa à moralidade pública, causando lesão a valores fundamentais da sociedade e transbordando da justiça e da tolerabilidade, não basta “a mera infringência à lei ou ao contrato para a caracterização do dano moral coletivo. É essencial que o ato antijurídico praticado atinja alto grau de reprovabilidade e transborde os lindes do individualismo, afetando, por sua gravidade e repercussão, o círculo primordial de valores sociais. Com efeito, para não haver o seu desvirtuamento, a banalização deve ser evitada” (REsp 1.473.846/SP, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 24/02/2017).

Nessa linha, José Gutemberg Gomes adverte sobre o equívoco de se confundir dano moral coletivo com danos morais sofridos individualmente por um conjunto de pessoas.

Assinala que é possível haver dano moral individual que afete um grande número de pessoas, com a mesma origem fática, sendo necessária a tutela coletiva para garantir celeridade e eficiência, contudo os bens jurídicos tutelados não serão os mesmos afetados no dano moral coletivo, que é materialmente transindividual (LACERDA, José Gutemberg Gomes. Dano moral coletivo sob perspectiva dos direitos fundamentais. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 113).

Ademais, o dano moral coletivo possui natureza predominantemente sancionatória, com parcela pecuniária arbitrada em prol de um fundo criado pelo art. 13 da LACP (*fluid recovery*). No caso do dano moral individual homogêneo, os valores destinam-se às vítimas, arbitrando-se condenação genérica, que será posteriormente liquidada, conforme previsto nos arts. 97 a 100 do CDC.

Nesse enfoque, no caso dos autos não constato a ofensa a direitos difusos ou transindividuais, não sendo possível reconhecer a ocorrência de dano moral coletivo, a despeito da nítida existência de afronta a direitos individuais homogêneos, tendo sido proferida condenação genérica, a ser ulteriormente liquidada, nos termos do processo coletivo.

No caso em apreço, é possível a individualização dos efeitos e também dos titulares supostamente agredidos: discentes das Rés que realizaram curso EAD e tiveram seus diplomas reconhecidos nulos, por ausência de cumprimento das diretrizes do MEC. Não há qualquer demonstração que referidos profissionais efetivamente atuaram prestando serviços de educação, com arrimo apenas nesses diplomas expedidos.

Sobre o tema vejamos a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. DANO MORAL COLETIVO. INOCORRÊNCIA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVAS E

FATOS. SÚMULA 7/STJ. 1. A Corte a quo, com base no conjunto fático-probatório dos autos, concluiu que não se configurou dano moral. É o que se extrai do trecho do acórdão recorrido *in verbis* (fls. 830-831, e-STJ): “No que diz respeito ao dano moral, é certo que para restar configurado são necessários pressupostos que não foram preenchidos, pois não evidenciada a sensação de indignação, repulsa, aflição, humilhação ou sentimento negativo da coletividade. Conquanto no dano moral não se cogite de elemento subjetivo ou prova, pois decorre do próprio fato, não é todo dano moral transindividual que dá ensejo à indenização, sendo necessário que o fato cause efetivo sofrimento coletivo, intranquilidade social e alterações relevantes na sociedade, o que não restou demonstrado na presente demanda”. 2. Logo, rever o entendimento do Tribunal de origem de que não houve sentimento negativo da sociedade com importante interferência no patrimônio coletivo, a caracterizar o dano moral, demanda reexame de fatos e provas, o que não é possível em Recurso Especial, em face do óbice da Súmula 7/STJ. 3. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp 1832514/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2021, DJe 04/11/2021)

Pelo exposto, não restaram preenchidos os requisitos necessários para condenação dos réus em indenização pelos danos morais coletivos.

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, *JULGO PROCEDENTE EM PARTE* o pedido inicial, com resolução de mérito, nos termos do art. 487, inciso I, do Código de Processo Civil, para:

a) *Confirmar a tutela provisória deferida na decisão de ID29758440, condenando os réus em obrigação de não fazer*, para que se abstenham de fornecer, direta ou indiretamente, ainda que por meio de contratos firmados com outras instituições de ensino, cursos superiores em desacordo com as normativas do MEC, suspendendo as atividades dos cursos já em andamento nesta situação, sob pena de multa de R\$ 1.000.000,00 por curso/turma aberta/em funcionamento irregular e suspensão das atividades;

b) *Reconhecer a nulidade de todos os diplomas expedidos pelo CENTRO UNIVERSITÁRIO DE JALES – UNIJALES e FACULDADE ITAQUÁ - UNEITAQUÁ* decorrentes de cursos ministrados em Costa Rica/MS, em parceria com os institutos CRYSTAL NOROESTE, HENRY WALLON NOROESTE, FRIEDRICH FROBEL NOROESTE e CLÁUDIO CÉSAR PEREIRA CRISTAL, por meio de EAD, sem o cumprimento das diretrizes do MEC.

c) *Condenar os réus solidariamente ao pagamento de indenização por danos morais* no montante de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) para cada discente lesado no curso ofertado em Costa Rica/MS sem o cumprimento das diretrizes do MEC e, que, tiveram seus diplomas considerados nulos. Sobre as quantias estipuladas deverá incidir correção monetária a partir do arbitramento e os juros de mora a partir do evento danoso (súmulas 54 e 362 do Superior Tribunal de Justiça), ambos calculados nos moldes da Resolução CJF n. 134/10 (Manual de Cálculos da Justiça Federal).

d) *Condenar os réus solidariamente a devolver aos discentes lesados taxas e mensalidades relacionados aos cursos ofertados* em Costa Rica/MS com irregularidades e, que, tiveram seus diplomas reconhecidos nulos. O montante deve

ser devidamente corrigido desde a data do dispêndio, calculados nos moldes da Resolução CJF n. 134/10 (Manual de Cálculos da Justiça Federal).

Os discentes que assinaram termo de acordo com os réus - conforme noticiado nos autos, deram plena e geral quitação quanto a relação travada com referida instituição ou que perceberam valores em ações individuais, não fazem jus a indenização pelos danos moral ou material ora arbitrados, pois renunciaram ao direito quando da assinatura do termo ou já perceberam a indenização na demanda individual.

Em outro vértice, *JULGO IMPROCEDENTE* o pedido, extinguindo o presente feito com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, inciso I, do Novo Código de Processo Civil, quanto ao pleito de condenação em danos morais coletivos.

No que tange ao limite territorial da sentença e aplicação do art. 16 da Lei 7.347/85, o Supremo Tribunal Federal no RE 1101937/SP, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 7/4/2021, Repercussão Geral – Tema 1075, Info 1012, assentou que é inconstitucional o art. 16 da Lei 7.347/1985, alterada pela Lei 9.494/1997. No entanto, toda a fundamentação do pedido está adstrita aos discentes que realizaram curso na cidade de Costa Rica/MS, portanto, somente referidos alunos são atingidos pela presente sentença.

Sem condenação ao pagamento das verbas sucumbenciais, conforme entendimento jurisprudencial reiterado do Superior Tribunal de Justiça, em razão da simetria, descabe a condenação em honorários advocatícios da parte requerida em ação civil pública, quando inexistente má-fé, tal como ocorre com a parte autora, por força da aplicação do art. 18 da Lei n. 7.347/1985. (Precedentes: EAREsp 962.250/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Corte Especial, DJe 21/8/2018; EDcl nos EDcl no AgInt no REsp 1.736.894/ES, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1/3/2019).

Com o trânsito em julgado desta decisão, arquivem-se os autos, com as cautelas legais.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Coxim/MS, data e assinatura conforme certificação eletrônica.

INQUÉRITO POLICIAL

5004240-08.2020.4.03.6181

Autores: POLÍCIA FEDERAL, MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - PR/SP
Investigado: CLAUDIO JULIO BARBOSA
Origem: JUÍZO FEDERAL DA 8ª VARA CRIMINAL DE SÃO PAULO - SP
Juiz Federal: MÁRCIO ASSAD GUARDIA
Disponibilização da Sentença: DJEN 23/09/2022

SENTENÇA

Trata-se de inquérito policial instaurado para apuração do delito de uso de documento falso, consistente em diploma escolar de graduação no curso de Educação Física e histórico escolar, supostamente expedidos pela Universidade Universus Veritas Guarulhos - UNIVERITAS UNG, para inscrição profissional de CLAUDIO JULIO BARBOSA no Conselho Regional de Educação Física da 4ª Região.

O Ministério Público Federal e o investigado celebraram acordo de não persecução penal (ANPP), nos seguintes termos:

"2.1 O COMPROMISSÁRIO se compromete a:

2.1.1 **PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA:** efetuar o pagamento de prestação pecuniária estipulada no valor de R\$ 8800,00 (oito mil e oitocentos reais) – *equivalente a oito salários mínimos vigentes na data de assinatura do presente acordo*, que será adimplida no prazo de 60 (sessenta) dias após a cientificação da homologação judicial, à conta aberta vinculada a este inquérito policial, conforme estabelecido pelo juízo de execuções penais;

2.1.2 **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À COMUNIDADE:** *por 07 (sete) horas semanais, durante o período de 01 (um) ano (pena mínima cominada ao delito diminuída da metade)*, em instituição a ser definida pelo juízo de execução (CEPEMA/SP), no município de São Paulo por opção do beneficiário manifestada neste ato, embora residente ele em Guarulhos/SP;

2.1.3. comprovar o cumprimento das condições estipuladas, dependentemente de notificação ou aviso prévio, devendo, quando for o caso, por iniciativa própria, apresentar imediatamente e de forma documentada eventual justificativa para o não cumprimento do acordo;

2.1.4. informar qualquer alteração de endereço, número de telefone ou e-mail ao juízo de execução penal, durante o período de cumprimento deste acordo;

2.1.5. procurar, após 45 dias da homologação judicial, junto ao SEEU - Sistema Eletrônico de Execução Unificado da Justiça Federal, em pesquisa nominal (em nome do beneficiário) o número dado à Execução do presente Acordo, devendo o Patrono do beneficiário cadastrar-se perante o sistema SEEU no mesmo prazo, a fim de viabilizar o início do cumprimento das condições ora pactuadas. Em caso de dúvidas deverão, o beneficiário e seu advogado, entrar em contato com a Central de Penas e Medidas Alternativas da Justiça Federal de São Paulo CEPEMA (preferencialmente através do e-mail: crimin-cepema@trf3.jus.br e dos telefones: (11) 2172-6835 e 2172-6833)." (fls. 50/51 do ID 55232931)

Realizada audiência nos termos do artigo 28-A, §14º, do Código de Processo Penal em 16 de agosto de 2021, este Juízo não homologou o aludido acordo por entender que os termos propostos pelo parquet e aceitos pelo investigado eram evidentemente desproporcionais e abusivos, notadamente a pena pecuniária imposta oito vezes maior do que a que seria imposta em caso de condenação.

Nesse contexto, foi determinada a remessa dos autos ao órgão ministerial para retificação da cláusula, com fulcro no artigo 28-A, §5º, do Código de Processo Penal (Termo de deliberação - ID 74229903).

O Ministério Público Federal interpôs recurso em sentido estrito contra a decisão proferida (ID 84027156)

A decisão de ID 165889741 negou seguimento ao recurso por ser manifestamente inadmissível e determinou a remessa dos autos ao órgão superior revisional no âmbito do Ministério Público Federal (2ª Câmara de Coordenação e Revisão), nos termos do artigo 28-A, §14º do Código de Processo Penal.

Nessa toada, o Ministério Público Federal informou no ID 242764818 que apresentou correção perante a Corregedoria Regional do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Em sessão realizada em 18/08/2022, o Conselho da Justiça Federal da 3ª Região, por maioria, em preliminar, conheceu da correção parcial. Quanto ao mérito, por maioria, deu parcial provimento à correção parcial para determinar que este Juízo decida expressamente sobre a homologação ou recusa do acordo de não persecução penal para permitir às partes a apresentação de eventual impugnação de decisão proferida, bem como para suspender a determinação de remessa dos autos à 2ª CCR, conforme certidão de julgamento 9012562 (ID 261429983).

É a síntese necessária.

FUNDAMENTO E DECIDO.

De início, cumpre trazer à colação as normas que disciplinam o acordo de não persecução penal no Código de Processo Penal, a fim de aprofundar o exame de seu conteúdo à luz dos postulados constitucionais e em harmonia com normas penais e processuais penais, já que referido instituto – como qualquer outro – não resta isolado do complexo normativo penal e processual penal.

Vale lembrar que se cuida norma “inspirada” de forma mambembe do direito anglo-saxão (*common law*) e cujo texto foi extraído de norma interna do Ministério Público¹, que a criou com o foco exclusivo na instituição, olvidando-se da existência do ordenamento jurídico penal e processual penal no qual tencionava ingressar.

Por conseguinte, a manifesta ausência de lapidação, esmero e reflexão na elaboração do texto e na sua harmonização com o sistema jurídico pátrio, cujo modelo é de tradição romano-germânica (*civil law*), bem ainda com o próprio teor das normas penais e processuais penais – de extrato constitucional e legal – deram origem a um texto repleto de lacunas, contradições e perplexidades, que exigem do Poder Judiciário, no exercício de sua função constitucional de intérprete e aplicador final da lei, uma análise percuciente para delinear precisamente os

1 Norma inconstitucional, que pretendeu legislar sobre direito processual penal, usurpando competência do Congresso Nacional (art. 22, I, c.c art.49, CF).

contornos do instituto de molde a coaduná-lo ao ordenamento jurídico penal e processual penal.

Cumpra obtemperar, por oportuno, que o acordo de não persecução penal, como instituto despenalizador, é bem-vindo ao sistema e tem produzido ótimos resultados, haja vista que, na experiência deste juízo, a regra é a utilização do instituto de forma irretocável pelo Ministério Público Federal, em plena observância à legalidade e à proporcionalidade, em manifestações devidamente fundamentadas quanto aos critérios utilizados. Assim, os defeitos da legislação permanecem inertes. Em contraposição, quando referida observância à ordem legal não ocorre, exsurtem os inúmeros problemas.

Posto isso, dispõe o art. 28-A² do Código de Processo Penal:

Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente:

I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo;

II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime;

III - *prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços*, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal);

IV - *pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)*, a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito;

V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada

§ 1º Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o *caput* deste artigo, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto.

§ 2º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses

I - se for cabível transação penal de competência dos Juizados Especiais Criminais, nos termos da lei

II - se o investigado for reincidente ou se houver elementos probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional, exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas

III - ter sido o agente beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores ao cometimento da infração, em acordo de não persecução penal, transação penal ou suspensão condicional do processo; e

IV - nos crimes praticados no âmbito de violência doméstica ou familiar, ou praticados contra a mulher por razões da condição de sexo feminino, em favor do agressor.

2 Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019.

§ 3º O acordo de não persecução penal será formalizado por escrito e será firmado pelo membro do Ministério Público, pelo investigado e por seu defensor

§ 4º Para a homologação do acordo de não persecução penal, será realizada audiência na qual *o juiz deverá verificar a sua voluntariedade*, por meio da oitiva do investigado na presença do seu defensor, *e sua legalidade*.

§ 5º *Se o juiz considerar inadequadas, insuficientes ou abusivas as condições dispostas no acordo de não persecução penal, devolverá os autos ao Ministério Público para que seja reformulada a proposta de acordo, com concordância do investigado e seu defensor.*

§ 6º Homologado judicialmente o acordo de não persecução penal, o juiz devolverá os autos ao Ministério Público para que inicie sua execução perante o juízo de execução penal.

§ 7º O juiz poderá *recusar homologação à proposta que não atender aos requisitos legais ou quando não for realizada a adequação a que se refere o § 5º deste artigo.*

§ 8º Recusada a homologação, o juiz devolverá os autos ao Ministério Público para a análise da necessidade de complementação das investigações ou o oferecimento da denúncia

§ 9º A vítima será intimada da homologação do acordo de não persecução penal e de seu descumprimento

§ 10. Descumpridas quaisquer das condições estipuladas no acordo de não persecução penal, o Ministério Público deverá comunicar ao juízo, para fins de sua rescisão e posterior oferecimento de denúncia

§ 11. O descumprimento do acordo de não persecução penal pelo investigado também poderá ser utilizado pelo Ministério Público como justificativa para o eventual não oferecimento de suspensão condicional do processo.

§ 12. A celebração e o cumprimento do acordo de não persecução penal não constarão de certidão de antecedentes criminais, exceto para os fins previstos no inciso III do § 2º deste artigo

§ 13. Cumprido integralmente o acordo de não persecução penal, o juízo competente decretará a extinção de punibilidade.

§ 14. No caso de recusa, por parte do Ministério Público, em propor o acordo de não persecução penal, o investigado poderá requerer a remessa dos autos a órgão superior, na forma do art. 28 deste Código. (grifei)

Do exame percuciente das normas reproduzidas acima, identifica-se com clareza os *requisitos legais* para a validade do acordo de não persecução penal, a saber: I - voluntariedade do investigado; II – legalidade (*lato sensu*), que se desdobra em: legalidade *stricto sensu*³; (ii) adequação; (iii) não-abusividade (proporcionalidade); (iv) suficiência.

Nessa vereda, transparece à obviedade que a inobservância, o desrespeito, a afronta a qualquer um desses *requisitos* estabelecidos *pela lei* maculam o acordo de não persecução penal, de sorte a torná-lo espúrio, ilegítimo, à margem da lei e, por conseguinte, inidôneo a obter chancela jurisdicional.

Trata-se, pois, de imposição legal limitativa que o órgão ministerial tem o *dever* de respeitar, sob pena de ilegalidade de seus atos, vale dizer, a lei delineou

3 Apenas com finalidade expositiva e didática, a legalidade em sentido amplo concerne ao ordenamento penal e processual penal com um todo, ao passo que a legalidade em sentido estrito toca às normas do instituto em si, previstas no art. 28-A do CPP.

o âmbito de discricionariedade do *parquet*, estabelecendo-lhe as fronteiras de atuação legítima, cujo trespasse implica arbítrio, inexoravelmente.

Assim, exsurge o papel do Poder Judiciário, a quem a lei atribui o poder-dever de *controle de legalidade* do acordo de não persecução penal, com o escopo de garantir o cumprimento dos requisitos legais, expurgando aspectos abusivos, arbitrários e ilegais do acordo.

Postas as premissas iniciais, passo a perscrutar cada um dos requisitos legais.

I - Voluntariedade. A falácia sobre o caráter "negocial" do ANPP.

Verdade seja, impende trazer à lume o contexto da celebração do acordo de não persecução penal, suas premissas e consequências, de sorte a rechaçar veementemente a falácia que se propala acerca de sua natureza meramente negocial e ressaltar a incontrastável vulnerabilidade do investigado na situação. Senão, vejamos.

Em primeiro lugar, uma negociação *real* pressupõe algum grau de equilíbrio entre as partes ou, ao menos um desequilíbrio relativo, no qual a parte predominante possua efetivo *interesse* em obter algo, mediante *cessão* de algo diverso e, assim, evitar um determinado *ônus* ou o litígio judicial, assim como a parte débil. Ademais, o *objeto* de uma real negociação, consiste na disputa de um *interesse* comum, sendo que desta disputa poderá resultar revés a uma ou a outra parte. Por fim, não há falar-se em negociação, quando o *interesse* envolvido na disputa é a *liberdade* de alguém, ainda que de forma mediata.

Transparece à obviedade que *não* existe caráter meramente negocial no acordo de não persecução penal, uma vez que o investigado - parte vulnerável - não possui poder algum de negociação; é o Estado (presentado pelo órgão ministerial) que impõe suas condições ao indivíduo (razão pela qual tem o *dever* de cingir-se aos limites legais).

Outrossim, somente há *ônus* ou revés para *uma* das partes, o investigado, que deverá *submeter-se* ao acordo ou *submeter-se* à persecução penal. De outra face, não há *ônus* para o órgão acusatório, porquanto para ele a persecução penal não é *ônus*, é função institucional, sendo que abrir mão dela (propondo o acordo) longe está de ser revés; ao contrário, é benesse, já que acarreta redução de trabalho.

Além disso, a mera existência da persecução penal, por si só, acarreta revés (sanção) ao investigado, gerando inclusive apontamento em seus antecedentes durante seu curso.

Nesse contexto é que deve ser realizada a valoração da aceitação voluntária do investigado, cujo objetivo é livrar-se do sofrimento decorrente do tormentoso périplo em que consiste a persecução penal, mediante a resolução mais expedita da questão, submetendo-se de imediato à "condição" (*rectius: pena*) que lhe foi imposta. Até mesmo nos casos em que o indivíduo não possui responsabilidade penal, pode lhe ser conveniente a aceitação do acordo, haja vista que eventual absolvição ao final do litígio judicial não lhe aproveitaria o bastante, visto que não compensaria a expiação gerada pelo enfrentamento do processo penal em si.

Conclui-se, portanto, que o fato de o indivíduo manifestar vontade em aderir ao acordo de não persecução penal que encerra cláusulas ilegais ou abusivas *não*

as convola em legais, legítimas ou proporcionais, tampouco autoriza atuação do órgão ministerial além dos limites legais.

Em outras palavras, a vontade do indivíduo não tem o condão de “legalizar” a atuação do órgão ministerial, haja vista que o preenchimento do requisito da voluntariedade *não* supre a exigência de observância estrita aos demais requisitos por parte do *parquet*. Não é à toa que a lei atribui ao juiz a verificação da voluntariedade e da legalidade, que consistem em requisitos cumulativos, de modo que a presença do primeiro não é bastante para dispensar o respeito irrestrito ao segundo.

II – Da Legalidade

Como visto, o § 4º do art. 28-A do CPP assinala que ao juiz incumbe a verificação da *legalidade* do acordo de não persecução penal, o que implica o cotejo de seu conteúdo não apenas com as normas que disciplinam o instituto no dispositivo em questão, mas também com o ordenamento jurídico penal e processual penal como um todo, à luz dos postulados constitucionais pertinentes.

Curioso notar a incongruência em se separar a verificação da legalidade, consignada no § 4º, do controle de adequação, abusividade e suficiência assinalados no § 5º, como se estes não fossem aspectos ou desdobramentos daquela, disciplinando neste último dispositivo o mecanismo de controle judicial de forma apartada dos requisitos básicos assinalados no primeiro.

Ora, a aferição da adequação, da abusividade e da suficiência das cláusulas do acordo realiza-se de forma *objetiva* em assonância com os *critérios previstos em lei*, por meio do cotejo do conteúdo do acordo com as normas do ordenamento jurídico que disciplinam a imposição de pena.

Por isso, os conceitos de adequação, abusividade e suficiência *não* concernem a aspectos discricionários da elaboração do acordo, porquanto em relação a estes últimos não há ingerência judicial, razão pela qual é de rigor estabelecer claramente aquilo que se encontra no âmbito da legalidade, cuja violação corresponde a arbítrio, daquilo que se encontra no âmbito da discricionariedade.

(i) Legalidade *stricto sensu*

De início, no que concerne aos crimes em relação aos quais é cabível em tese a proposta de acordo de não persecução penal o caput do art. 28-A do CPP, *caput*, restringe a sua aplicação aos crimes praticados sem violência ou grave ameaça, com pena mínima inferior a quatro anos, sendo que o §2º estabelece outras limitações.

Por seu turno, *no que diz respeito ao conteúdo do acordo*, o supracitado dispositivo arrola as respectivas “condições” às quais o investigado deve sujeitar-se a fim de empecer o prosseguimento da persecução penal.

Impende ressaltar, por oportuno, que pouco importa se a lei utiliza eufemismo maroto para homiziar a natureza de sanção penal das “condições” ou se é clara e precisa na denominação de “pena” (v.g. art. 76 da Lei 9.009/95), uma vez que as hipóteses ali previstas são, ontologicamente, penas, razão pela qual os próprios incisos I e II fazem remissão aos respectivos dispositivos que regulamentam as *penas* restritivas de direitos no Código Penal.

Assim, *no que concerne à prestação de serviços à comunidade*, o inciso III do art. 28-A estabelece como critério a pena mínima abstratamente cominada ao

delito, reduzida de um a dois terços, considerando-se todas as causas de aumento e de diminuição aplicáveis ao caso concreto (§ 1º).

Portanto, *violará a legalidade* o acordo que, por hipótese, contiver cláusula que proponha redução a quem de um terço ou que desconsidere uma causa de diminuição no caso concreto (v.g, arrependimento posterior, art. 16, CP), de modo a instar o controle de legalidade por parte do Poder Judiciário, que tem o *dever legal* de determinar a supressão do aspecto que desrespeita a lei.

De outra face, no que tange à *prestação pecuniária*, o inciso IV assinala que esta condição (pena) ocorrerá na forma do art. 45 do Código Penal, ou seja, não inferior a um, nem superior a trezentos e sessenta salários mínimos. Resta evidente que, em se tratando de sanção de caráter pecuniário, é de rigor a aplicação do critério relativo à situação econômica do indivíduo (art. 60, CP).

Referido dispositivo consigna, ao final, a conjunção “ou”, de modo a conectá-lo ao dispositivo subsequente, que figura como alternativa à prestação pecuniária, consistente em “cumprir outra condição”, desde que “proporcional e compatível” com a infração penal praticada.

Como se nota, trata-se de norma aberta e desprovida de conteúdo concreto efetivo, razão pela qual a sua aplicação deve limitar-se a hipóteses hauridas analogicamente do próprio ordenamento jurídico (por exemplo, furto praticado por jovem de dezoito anos; proposta de condição correspondente à matrícula e frequência em escola, art. 101, III, Lei 8.069/90). Caso contrário, à míngua de amparo jurídico, será ilegal.

(ii) *adequação*

A adequação concerne à compatibilidade entre condição (pena) proposta e as circunstâncias fáticas e jurídicas do crime investigado. Assim, não há falar-se em reparação do dano (inciso I) para as hipóteses de crimes que não acarretam dano concreto aferível, como guardar moeda falsa (art. 289, §1º, CP).

Outrossim, mostra-se inadequada a hipótese de fixação exclusiva de prestação de serviços na hipótese de crime ambiental em que seja possível a reparação do dano ambiental, vale dizer, esta última é a condição adequada ao crime em tese praticado sob o prisma preventivo e restaurativo.

(iii) *abusividade*

A abusividade pode revelar-se em dois aspectos, a saber, abusividade na cumulatividade de condições (penas) e/ou abusividade no conteúdo de cada uma delas.

Entrementes, em qualquer caso, *o parâmetro a ser utilizado para aferição de abusividade corresponde à pena mínima abstratamente prevista ao crime*, considerando-se todas as suas circunstâncias, porquanto é o *único critério objetivo*, previsto em lei, *idôneo a guiar a proporcionalidade entre a condição (pena) a ser cumprida de imediato, independentemente de processo judicial, tanto em relação ao fato praticado, quanto no tocante à eventual pena aplicável em caso de condenação*.

Em outras palavras, a situação jurídica do investigado oriunda do acordo de não persecução penal *nunca* poderá ser mais gravosa do que aquela que seria decorrente de eventual pena decorrente de condenação judicial.

Portanto, será sempre abusivo e, por conseguinte, ilegal, o acordo de não persecução penal que estabeleça "condições" (penas) superiores, quantitativa ou qualitativamente às que seriam eventualmente impostas em condenação judicial após o devido processo legal.

Nessa vereda, no tocante ao primeiro aspecto, malgrado conste do art. 28-A que as condições ali previstas podem ser propostas cumulativa ou alternativamente, impende salientar que o critério para a cumulação ou alternância de condições é dado pelo ordenamento jurídico penal, mais precisamente pelo art. 44, § 2º, do CP, combinado com o critério da pena mínima inserto no inciso III do art. 28-A e § 1º, do CPP.

Destarte, para crimes com pena mínima igual ou inferior a um ano, a lei limita a *uma* pena restritiva de direitos, de sorte que, em casos tais, será abusiva a cumulação de condições (penas), exceto reparação do dano quando cabível, na medida em que sujeita o investigado à situação mais gravosa do que a que ele teria em caso de condenação.

No que concerne ao conteúdo de cada condição, a abusividade revela-se na inobservância dos critérios legais para fixação da prestação de serviços à comunidade ou entidades públicas, bem como para fixação da prestação pecuniária.

Nesta questão, não se trata de violação dos parâmetros legais explicitados nos próprios incisos III e IV do art. 28-A do CPP, consoante abordado no tópico concernente à legalidade estrita, mas no que toca ao seu detalhamento.

À guisa de exemplo, o acordo em que se estabeleça condição (pena) de prestação de serviços por prazo corretamente reduzido em um terço da pena mínima abstratamente cominada, no qual, porém, reste consignado que tal prestação se dará à razão de trinta horas semanais, mostra-se evidentemente abusivo e, consequentemente, ilegal, por afrontar o parâmetro assinalado no art. 46, § 3º, do CP.

Portanto, a abusividade sempre corresponderá a uma ilegalidade, porquanto irrefragavelmente afrontará os critérios de proporcionalidade previstos em lei, bem ainda violará o próprio escopo do acordo de não persecução penal, porque, em casos assim, não haveria espécie alguma de abdicação estatal ao seu *ius puniendi*.

(iv) suficiência

Por derradeiro, o requisito da suficiência também se relaciona aos aspectos da legalidade e proporcionalidade, porém, em sentido contrário da abusividade, vale dizer, cuida das hipóteses de desproporção nas quais as condições propostas apresentam-se excessivamente inferiores, em seu conjunto, em relação à pena mínima abstratamente prevista em lei. Outrossim, ocorreria nas hipóteses de dispensa de reparação do dano quando possível fazê-lo, aliada à ausência de cumulação de condições quando o crime a prevê, v.g., crime contra a ordem tributária em que se dispensa reparação (parcial)⁴ do dano, bem como prestação pecuniária ou a prestação de serviços.

Importante salientar, por oportuno, que a verificação da *suficiência* consiste na única hipótese em que a atuação judicial é anômala, já que não haveria o escopo de assegurar a preservação dos direitos individuais em face do Estado.

⁴ Parcial, já que a integral ensejaria por si só extinção de punibilidade.

III - Controle judicial de legalidade e suas consequências

Conforme expendido acima, a *lei* outorgou ao Poder Judiciário o controle de voluntariedade e de legalidade do acordo de persecução penal realizado entre o Ministério Público e o investigado. Outrossim, restou demonstrado que o teor e os contornos desse controle são hauridos do próprio arcabouço jurídico penal e processual penal, que revela os critérios objetivos a serem utilizados para apontar os desbordes e ofensas ao ordenamento jurídico, que correspondem aos vícios de legalidade detalhados no tópico anterior.

Nessa vereda, impende asseverar que a outorga de determinada competência pela lei acarreta, *ipso facto*, a utilização dos instrumentos legais necessários ao *exercício* de tal competência, porquanto sem estes, aquela não é efetivamente exercida, tornando-se vazia.

Assim, o § 5º do art. 28-A do CPP assinala que o juiz, quando identificar que as *condições* são inadequadas, insuficientes ou abusivas, *devolverá* os autos ao Ministério Público *para que seja reformulada* a proposta de acordo, pasme-se, “com a concordância do investigado”.

Por seu turno, o § 7º do mesmo artigo estabelece que o juiz poderá *recusar a homologação* à proposta de acordo que “*não atender aos requisitos legais ou* (sic) quando não for realizada a adequação a que se refere o § 5º deste artigo”.

De plano, salta aos olhos a mixórdia redacional repleta de contrassensos, despautérios, impertinências e lacunas concernentes à inserção do instituto no ordenamento jurídico posto e sua aplicação consonante a ele. Senão, vejamos.

Como visto, o controle de legalidade consiste no exercício de poder legal por parte do Poder Judiciário, ínsita às suas funções típicas de guardião dos direitos individuais e de intérprete e aplicador da lei, razão pela qual obviamente prescinde de anuência do investigado.

Ora, compelir o órgão ministerial a atuar dentro dos limites que a lei lhe impõe *não* supõe concordância do indivíduo, haja vista que o império da lei é postulado inarredável do próprio Estado Democrático de Direito (art. 1º e 37, CF), de modo que nenhum órgão estatal, em nenhuma hipótese, detém a faculdade de atuar à margem da lei e praticar abusos.

Frise-se, novamente, a ululante obviedade de que o beneplácito do investigado em eventualmente sujeitar-se a ilegalidades, abusos ou inadequações não é idôneo para convolar violações ao ordenamento jurídico em atos legítimos.

Não bastasse, cuida-se de situação concernente ao direito de liberdade, cuja natureza é indisponível, na qual o indivíduo, por meio do acordo, abdica do devido processo legal instrumental e do direito à ampla defesa, sujeitando-se de imediato a penas restritivas de direitos, eufemisticamente denominadas de “condições” pelo dispositivo em comento.

Com efeito, a *finalidade da recusa* consiste em *assegurar a observância da lei e dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, insertos no devido processo legal em seu aspecto material*. Por isso, impõe a inafastável atuação judicial, em sua função típica.

De outra face, no que toca ao aspecto da *insuficiência*, o dispositivo revela seu caráter circense, já que tal hipótese corresponde à situação em que as con-

dições propostas são bem mais brandas que o mínimo legal, vale dizer, segundo o dispositivo, dever-se-ia colher o beneplácito do investigado para agravar as condições que lhe foram propostas.

Repiso, por oportuno, a já apontada a incongruência em se separar a verificação da legalidade e voluntariedade, consignada no § 4º, do controle de adequação, abusividade e suficiência assinalados no § 5º, como se adequação, não-abusividade e suficiência não fossem aspectos ou desdobramentos da legalidade, haja vista que a confusão é repetida no § 7º, que se serve da conjunção alternativa “ou”, para separar a hipótese de “não atendimento aos requisitos legais” da hipótese de “não realização da adequação após a identificação da abusividade, inadequação ou insuficiência”.

Ora, a devolução dos autos pelo juiz para *que seja reformulada* a proposta por identificar abusividade, inadequação ou insuficiência do acordo alicerça-se *sempre* na inobservância aos requisitos legais, porquanto condições abusivas, inadequadas ou insuficientes desrespeitam algum critério legal objetivo, de modo que não importa se o parâmetro legal está inserido no próprio art. 28-A do CPP ou se decorre do cotejo do conteúdo do acordo com as normas do ordenamento jurídico que disciplinam a imposição de pena.

Ademais, o “não atendimento aos requisitos legais” igualmente ensejará a *devolução para reformulação* do acordo para adequá-lo aos requisitos legais, razão pela qual não há distinção nos desdobramentos, visto que as hipóteses aparentemente diversas constituem-se, essencialmente, em violação da lei.

Portanto, não há distinção de desdobramento entre as hipóteses, senão uma relação *cronológica* entre o *primeiro ato* de controle de legalidade, consiste na *devolução* para supressão da ofensa a alguma norma legal e consequente adequação aos parâmetros legais (em qualquer um de seus aspectos); e o *segundo ato* de controle de legalidade, caso não seja realizada a correção, consistente na *recusa* à homologação do acordo que encerra condições ilegais.

Nessa ordem de ideias, importa verificar as consequências da negativa de reformulação do acordo por parte do órgão ministerial em face da determinação judicial de devolução dos autos para essa adequação, visto que a lei é omissa quanto ao conteúdo da manifestação ministerial.

Entrementes, deflui logicamente do princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF) que há de ser uma manifestação fundamentada, na qual o órgão ministerial expõe as razões jurídicas pelas quais entende que as condições propostas são legais, adequadas, não abusivas (proporcionais) ou suficientes, haja vista que a persecução penal concerne ao direito de liberdade do indivíduo, de modo que nenhuma restrição de direitos pode ser imposta sem lastro jurídico que a ampare, porquanto o Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF) não comporta ingerência na liberdade individual por meros atos de vontade do Estado detentor do *ius puniendi*.

De todo modo, a renitência na reformulação do acordo acarreta a recusa judicial à *homologação da proposta de acordo*, consoante deflui do § 7º do art. 28-A do CPP.

Antes de perscrutar o teratológico § 8º do artigo aludido retro, cumpre salientar que a lei corretamente prevê que recusa judicial à homologação do acordo

pode ser impugnada por meio de recurso em sentido estrito, nos termos do art. 581, XXV, do CPP.

Assim, consigna a via adequada para a irresignação ministerial, a fim de viabilizar a provocação de órgão jurisdicional de superior instância para que se pronuncie acerca da legalidade do acordo. Dessa forma, poderá o órgão judicial *ad quem* decidir se o acordo preenche todos os requisitos legais e homologá-lo, ou manter a decisão que constatou a ilegalidade (abusividade ou inadequação), remanescendo o *status* ilegal da proposta de acordo.

Sucede que, paralelamente, a partir da recusa à homologação (ou de sua ratificação), o § 8º do art. 28-A do CPP convola a mixórdia redacional em ode à bizarrice, porquanto prevê que a *recusa à homologação* ensejaria a devolução dos autos para o órgão ministerial requerer novas diligências ou oferecer denúncia.

Vale dizer, a literalidade do dispositivo em comento, isolada do ordenamento jurídico, poderia ensejar a ilação de que a atuação abusiva e ilegal do órgão ministerial seria premiada com a continuidade da persecução penal em detrimento da correção da ilegalidade praticada, o que consiste numa absurdez atroz, porquanto afronta a própria noção de Direito.

Além disso, acarretaria esvaziamento e inocuidade do controle de legalidade estabelecido nos §§ 4º, 5º, 7º do mesmo artigo, bem como do próprio recurso em sentido estrito previsto no art. 581, XXV, CPP, de modo a revelar sua natureza tosca e paradoxal, que transformaria a aferição judicial de voluntariedade e legalidade do acordo em verdadeira pantomima.

Daí porque é de rigor interpretar o dispositivo de forma sistemática e teleológica, à luz dos postulados constitucionais e em assonância com as normas correlatas do ordenamento jurídico, a fim de delinear o conteúdo e alcance da norma em comento, de modo a extirpar seu aspecto obtuso.

Nessa vereda, transparece à obviedade que a recusa judicial em homologar acordo reputado ilegal por abusividade ou inadequação *nunca* poderá dar ensejo ao prosseguimento da persecução penal, haja vista que implicaria triunfo da ilegalidade e da arbitrariedade em detrimento do respeito ao ordenamento jurídico, vale dizer, estabelecer-se-ia a prevalência do arbítrio sobre o Direito.

Não bastasse isso, engendrar-se-ia situação na qual aquele que violou o ordenamento jurídico - o órgão ministerial - não sofreria sanção alguma, mantendo hígido seu direito de persecução em juízo e, conseqüentemente, restaria prestigiado por praticar ato ilegal e arbitrário, ao passo que aquele que sofreria as conseqüências da arbitrariedade - o investigado - seria sancionado com a persecução penal.

Ora, resta evidente que a consequência jurídica da afronta à ordem legal por parte do órgão ministerial jamais poderá recair sobre o investigado, submetendo-o a esdrúxula alternativa de aceitar um acordo abusivo ou sujeitar-se à persecução penal em juízo.

Ao contrário, uma vez identificada ilegalidade, abusividade ou inadequação na proposta de acordo, há de haver a sua conformação ao ordenamento jurídico, de sorte que *a renitência na sua correção acarreta óbice ao prosseguimento da persecução penal*, em virtude da ilegalidade constatada.

Assim, conquanto o dispositivo em comento aluda à hipótese de oferecimento de denúncia, tal peça acusatória há de ser inexoravelmente rejeitada, com fundamento no art. 397, inciso II, do CPP porquanto careceria de pressuposto processual negativo, a saber, oferecimento de acordo de não persecução penal, quando cabível, com *observância dos requisitos legais* (voluntariedade, legalidade, adequação, não abusividade e suficiência).

Caso contrário, a prevalência da ilegalidade e da abusividade estaria assegurada de qualquer forma, bem como implicaria extrair integralmente a força normativa dos §4º e 5º do art. 28-A do CPP, que não serviriam rigorosamente para nada.

Portanto, em face da situação de perplexidade gerada pela manutenção da situação de ilegalidade no âmbito da persecução penal, que empece tanto a homologação do acordo, quanto o prosseguimento da ação penal, é de rigor buscar no ordenamento jurídico o instrumento idôneo para solucionar a questão.

Consoante noção cediça, o *habeas corpus* é, por excelência, o instrumento hábil a *corrigir* ilegalidade ou o abuso de poder em qualquer fase da persecução penal, porquanto nela *sempre* haverá, por sua natureza, coação efetiva ou iminente à liberdade de locomoção do indivíduo.

Nessa toada, dispõe o art. 5º, inciso LXVIII, da Constituição Federal: *conceder-se-á "habeas-corpus" sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder*

No mesmo passo, o art. 647 do Código de Processo Penal prescreve que *dar-se-á habeas corpus sempre que alguém sofrer ou se achar na iminência de sofrer violência ou coação ilegal na sua liberdade de ir e vir, salvo nos casos de punição disciplinar*.

Infere-se, por conseguinte, que a situação jurídica na qual o Poder Judiciário constata ilegalidade, abusividade ou inadequação no teor do acordo, mas órgão ministerial persiste em mantê-la, faz exsurgir todos os requisitos do supra-aludido *writ*. Senão, vejamos: (i) a *ilegalidade* exterioriza-se na violação aos limites e critérios legais para a elaboração das condições a serem impostas no acordo; (ii) o *abuso de poder* revela-se na utilização oblíqua da atribuição de elaborar o acordo de não persecução penal e da titularidade da persecução penal para impor condições mais gravosas sem fundamento, de modo a fazer sua vontade sobrepujar a lei; (iii) o *constrangimento ilegal* evidencia-se na constrição do investigado às alternativas de submissão a um acordo abusivo ou de sujeição ao périplo da persecução penal.

No que concerne à competência do juízo de primeiro grau, o artigo 108, I, "d", da Constituição Federal dispõe que compete aos Tribunais Regionais Federais processar e julgar originariamente os *habeas corpus*, quando a autoridade coatora for juiz federal. Portanto, não há menção alguma aos membros do Ministério Público da União.

De outra face, a alínea "a" do mesmo inciso I do art. 108 da Constituição, assinala competir aos Tribunais Regionais Federais processar e julgar, originariamente, os juízes federais da área de sua jurisdição, incluídos os da Justiça Militar e da Justiça do Trabalho, nos crimes comuns e de responsabilidade, e os membros do Ministério Público da União, ressalvada a competência da Justiça Eleitoral.

Como se nota, os membros do Ministério Público da União são expressamente mencionados na alínea "a", ao passo que são excluídos na hipótese consignada na alínea "d".

Trata-se de silêncio eloquente da Constituição e não de lacuna constitucional. Senão, vejamos.

Na hipótese da alínea "a", a Constituição da República confere aos Juízes Federais e aos Membros do Ministério Público prerrogativa de foro no Tribunal Regional Federal, em virtude da natureza do cargo que exercem. Segundo leciona Júlio F. Mirabete, *"Há pessoas que exercem cargos e funções de especial relevância para o Estado e em atenção a eles é necessário que sejam processados por órgãos superiores, de instância mais elevada"*.

Situação totalmente diversa ocorre na hipótese da alínea "d", na qual se estabelece a competência para julgamento de *habeas corpus*, haja vista que, neste caso, a determinação da competência tem por escopo assegurar a máxima efetividade da garantia constitucional supracitada (art. 5º, LXVIII, CF), bem como do direito de liberdade que esta tutela (art. 5º, XV, CF). Além disso, a norma constitucional em questão colima facilitar o acesso à jurisdição (art. 5º, XXXV, CF) a fim de viabilizar a cessação imediata de eventual coação ilegal ao direito de locomoção.

De outra face, é da própria natureza da atividade jurisdicional de primeira instância o controle dos atos do membro do Ministério Público, assim como ocorre, v.g, nas hipóteses de rejeição de denúncia (art. 395, do CPP) e reconhecimento de ofício de hipóteses de extinção da punibilidade (art. 61 do CPP).

Por fim, a sentença concessiva de Habeas Corpus está sujeita ao reexame necessário (art. 574, I, do CPP), de sorte a propiciar, sempre, a revisão do ato jurisdicional por parte do tribunal competente.

Posto isso, cumpre asseverar em remate que, conquanto a situação jurídica em análise, a princípio, adviria somente após eventual confirmação da recusa por parte do órgão jurisdicional *ad quem*, no caso dos autos, o atropelo procedimental por parte do órgão ministerial, aliado ao afã de pairar sobre a lei, tornam de rigor a imediata atuação jurisdicional para assegurar a prevalência do Direito.

Uma vez expendidas exaustivamente todas as premissas acima, *passo à análise do caso concreto*.

Com efeito, em sede de audiência realizada para verificação de voluntariedade na adesão de acordo de não persecução penal, este juízo proferiu ato decisório nos termos do art. 28-A, §5º do Código de Processo Penal, uma vez que constatou ilegalidade no acordo em virtude da abusividade da cláusula referente ao valor da prestação pecuniária, razão pela qual remeteu os autos ao *parquet* para readequação.

Sucedendo, em vez de manifestar-se fundamentadamente sobre a adequação ou não da proposta, para ulterior aferição judicial nos termos do 28-A, §7º do Código de Processo Penal, o órgão ministerial não se manifestou e interpôs prematura e aodadamente recurso em sentido estrito e, alternativamente, requereu o recebimento de denúncia, em face da decisão que apenas devolveu os autos para readequação, ainda sem recusa.

Nesse contexto, em virtude do conteúdo da manifestação ministerial e do atropelo procedimental, colhe-se que o órgão ministerial, para além de insistir em manter a cláusula abusiva, sequer se dignou a indicar fundamentadamente o critério utilizado.

Dessarte, o órgão ministerial sustenta, por via oblíqua, a inexistência de limites legais e critérios objetivos que orientam a sua atuação, de modo que, a seu talante, supõe poder engendrar, com ampla subjetividade, as condições do acordo de persecução penal que correspondem exatamente às penas restritivas de direitos previstas no Código Penal, à mercê de sua vontade criativa, sem parâmetro algum, independentemente de fundamentação e, claro, sem controle de legalidade por parte do Poder Judiciário.

No *caso em tela*, portanto, a proposta de acordo de não persecução penal *não* estabelece parâmetro algum concernente à capacidade econômica do investigado ou quanto ao fato que justifique a *elevação da prestação pecuniária em oito vezes* em relação à mínima legal e a eventual projeção de pena na hipótese de sentença condenatória, destoando sobremaneira de qualquer outra analisada por este juízo em casos idênticos.

Como visto, será sempre abusivo e, por conseguinte, ilegal, o acordo de não persecução penal que estabeleça “condições” (penas) superiores, quantitativa ou qualitativamente às que seriam eventualmente impostas em condenação judicial após o devido processo legal e, em se tratando de sanção de caráter pecuniário, é de rigor a aplicação do critério relativo à situação econômica do indivíduo (art. 60, CP).

Assim, *transparece à obviedade a abusividade da cláusula de prestação pecuniária no valor de R\$ 8.800,00 (oito mil e oitocentos reais) – equivalente a oito salários mínimos vigentes na data de assinatura do acordo, uma vez que a prestação pecuniária mínima, em abstrato, corresponde a 1 (um) salário mínimo* e, no caso concreto, não há elemento distintivo algum concernente à capacidade econômica do investigado ou às circunstâncias fáticas que autorizariam a elevação, notadamente porque o crime em tese considerado - crime de uso de documento falso - não produz de dano econômico.

Com efeito em se tratando de condição equivalente à imposição de pena, é de rigor que a proposta ministerial, quando rechaçada pelo juízo em seu aspecto abusivo, seja readequada ou, *no mínimo*, retorne com manifestação na qual o órgão ministerial exponha o critério que utilizou, sob pena de contemplar-se o arbítrio em flagrante violação aos postulados constitucionais.

Ora, na persecução penal não há espaço para atos não fundamentados. De fato, a prática de atos que implicam privação ou restrição de direito de liberdade (direta ou indiretamente) supõe *obrigatoriamente* fundamentação, independentemente de previsão legal expressa, como postulado inerente ao Estado Democrático de Direito.

Nesse passo, saliento que a aplicação da pena, realizada ao final de um processo com esgotamento de todo o devido processo legal, é regida por estrito balizamento e critério legal. De fato, em âmbito judicial, a pena deve ser fundamentada com base em parâmetros legais e pode ser examinada por até quatro instâncias.

Logo, resta evidente que a proposta de execução imediata de pena, que é a essência do acordo de não persecução penal, há de seguir o mesmo critério. Caso contrário, referido acordo transformar-se-ia em imposição de pena imediata, sem fundamentação e sem devido processo legal, no qual o membro ministerial atuante em primeiro grau teria um poder incontestável, que nem as turmas do Supremo Tribunal Federal possuem.

Ademais, como visto, a interpretação teleológica do arcabouço legislativo que disciplina o acordo de persecução penal conduz à inexorável ilação de que ele deve encerrar proposta que implique *redução* da pena que *em tese* seria aplicável em caso de condenação em seu conjunto, quer no tocante à prestação de serviços, quer no tocante à prestação pecuniária, podendo neste último caso haver no máximo equivalência.

Portanto, é incontestável e explicitamente abusiva cláusula de acordo que proponha pena pecuniária *oito vezes maior* do que a mínima prevista em abstrato e eventual projeção de pena em caso de condenação, notadamente porque realizada sem parâmetro legal e sem fundamentação, concebida no arbítrio do órgão ministerial.

Não bastasse, quando instado judicialmente a reformular a proposta de acordo, conforme procedimento legal, em vez de manifestar-se, insurge-se de inopino contra a *devolução* dos autos (isto é, não havia ainda recusa à homologação).

Como se nota, não houve divergência em relação ao critério apontado por este juízo, senão explícita inexistência de parâmetro algum adotado pelo órgão ministerial na formulação da proposta, razão pela qual foi incapaz de se manifestar para defender juridicamente o teor da proposta, evidenciando a ausência de fundamento.

Caso o fizesse, a manifestação retornaria ao juízo, que então consideraria os argumentos para homologar ou não o acordo, avaliando a sua juridicidade e razoabilidade. Então, dar-se-ia- o passo seguinte no procedimento, a saber, a homologação do acordo ou a sua recusa, seguida da interposição de recurso. Porém, não é o que ocorre no presente caso, no qual se constata ausência de manifestação fundamentada e atropelo do procedimento recursal.

Portanto, não se trata de mera renitência em adequar o acordo (o que poderia ser legítimo ou não, mediante indicação dos fundamentos), mas sim de sustentar um poder de agir arbitrário e incontestável que encerra pretensão de atuar independentemente de base legal e de necessidade de fundamentação.

Em derradeiro, corrobora a abusividade explicitada retro o fato de que no âmbito do próprio Ministério Público Federal, a câmara revisora competente até mesmo editou orientação⁵ na qual assinala cabimento de *arquivamento* em casos idênticos aos destes autos.

5 Orientação nº 44 "A 2ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, no exercício das atribuições que lhe são conferidas no art. 62, inciso I, da Lei Complementar nº 75/93, ORIENTA os membros do Ministério Público Federal com atuação na área criminal sob sua coordenação, que é cabível o arquivamento de procedimento investigatório autuado para apurar os crimes de uso de documento falso e de tentativa de estelionato em detrimento da Administração Federal direta ou indireta quando, de modo cumulativo, a falsidade tenha sido facilmente constatada por meio de contato com o emissor do documento e a conduta não tenha provocado lesão à entidade ou ao órgão ao qual o documento foi apresentado".

Nesse contexto, constato a existência de ilegalidade e abuso de poder no procedimento persecutório penal que contém proposta de acordo de não persecução penal que estabelece cláusula abusiva, violadora dos critérios legais e não fundamentada, acarretando constrangimento ilegal ao investigado, submetendo-o a acordo abusivo, o qual, vale lembrar, impõe dever de confissão, como alternativa única à sujeição à persecução penal.

Ante o exposto, não homologo o acordo ilegal e *CONCEDO de ofício*, a presente *ordem de Habeas Corpus*, nos exatos termos do disposto no artigo 5º, inciso LXVIII da Constituição Federal e no artigo 654, §2º do Código de Processo Penal, para o fim de determinar o *trancamento* do procedimento investigativo criminal nº 5004240-08.2020.4.03.6181, enquanto subsistir o constrangimento ilegal, cuja cessação pressupõe adequação do acordo de não persecução penal à lei.

Sentença sujeita a reexame necessário.

P.R.I.C.

São Paulo, data da assinatura digital.

PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL

5001191-75.2021.4.03.6131

Autor: MAGAZINE LUIZA S/A

Réu: INSTITUTO NACIONAL DE METROLOGIA, QUALIDADE E TECNOLOGIA - INMETRO

Origem: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE BOTUCATU - SP

Juiz Federal: MAURO SALLES FERREIRA LEITE

Disponibilização da Sentença: INTIMAÇÃO ELETRÔNICA 04/07/2022

SENTENÇA

Vistos, em sentença.

Trata-se de ação de conhecimento, ajuizada sob procedimento comum, com pedido de tutela de urgência, movimentada por *MAGAZINE LUIZA S/A*, em face da *INSTITUTO NACIONAL DE METROLOGIA, QUALIDADE E TECNOLOGIA - INMETRO*, tendo por objeto a desconstituição de ato administrativo de natureza punitiva (auto de infração e imposição de multa). Em apertada suma, sustenta a requerente que se submeteu a procedimento administrativo instaurado pelo réu (PA n. 52613.019925/2018-57), a partir do qual, pelos motivos que ali estão consignados, foi aplicada sanção pecuniária à autuada no valor de R\$ 20.000,00. Aduz que a multa sobreveio de fiscalização ocorrida em 22 de agosto de 2018, na qual se constatou que cinco (05) televisores foram expostos sem constar a etiqueta ENCE – Etiqueta Nacional de Conservação de Energia. Junta documentos.

Medida liminar indeferida por meio da decisão que se acha registrada sob o id n. 187124917, pp. 1-3, declarada por meio da decisão que está acostada sob o id n. 240852841, pp. 1-5, que admitiu a *suspensão do crédito fiscal*, mediante apresentação de *seguro-garantia/ fiança bancária*. Esta decisão restou fustigada pelo requerido, por meio de agravo, manejado sob a forma de instrumento, que pende de apreciação perante o *E. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO*, conforme expediente documental juntado sob o id n. 242268707.

Contestação do requerido (id n. 242384474), em que aduz preliminar de litisconsórcio passivo necessário com o IPEM-SP, e, quanto ao mérito, defendendo a legalidade/ juridicidade do ato administrativo aqui questionado, a inexistência de nulidades, abusos ou teratologias, e justificando não apenas a decisão administrativa que culminou na aplicação da multa administrativa à requerente, bem assim a sua gradação. Junta documentos.

Réplica sob o id n. 252251209.

Vieram os autos com conclusão.

É o relatório.

Decido.

A *preliminar* de litisconsórcio passivo necessário articulada pelo réu, como decorrência de que a multa aplicada é proveniente da lavratura de autos de infração resultantes da atividade fiscalizatória empregada pelo *Instituto de Pesos*

e *Medidas do Estado de São Paulo – IPEM/SP* não ostenta condições para o seu acolhimento. Ainda que, em si mesmos, os *atos materiais* de fiscalização e constatação dos fatos que substanciam a lide aqui vertente possam ter sido concretizados por autarquia delegatária do serviço público aqui em causa, é de se observar que inicial discute a legalidade/ juridicidade da sanção administrativa imposta a postulante, ato administrativo *stricto sensu*, lavrado por agente público federal, sob sua responsabilidade, que, portanto, assume a autoria do ato que se pratica sob sua esfera de responsabilidade jurídica. Basta a essa conclusão a simples inspeção visual da documentação acostada aos autos (id n. 187086961 – pp. 1-27), e que refere à fiscalização dos produtos que deu azo à penalidade ora em discussão, que demonstra que toda a atividade administrativa de apuração e valoração dos fatos, bem assim a correspondente *decisão* adotada pela Administração Pública foram praticados – *única e exclusivamente* – no âmbito do *INMETRO*, que, ao fim e ao cabo é a autoridade pública que por eles devem responder, de forma exclusiva.

Por essas tais razões, é que tenho que deva ser aceito o direcionamento da presente ação exatamente da forma como proposta pela autora. Mesmo porque, é justamente à autarquia ré – e *somente a ela* – a quem compete perceber o crédito fiscal que consta da autuação aqui adversada. Ainda que, por uma questão de *divisão interna dos trabalhos administrativos*, adotada junto ao *Poder Executivo*, o expediente referente à interessada possa tramitar por outros órgãos governamentais (entre tais, inclusive, órgãos subordinados a governos estaduais locais, como é o caso do IPEM/SP), o certo é que a decisão que corporifica lesão – ou não – ao direito subjetivo vindicado na ação é originária de autoridade administrativa que está vinculada aos quadros funcionais da autarquia aqui acionada, porque é ela a gestora desse segmento de atividades da sociedade civil.

Mutatis mutandis, o caso em estudo não se dissocia da problemática do *ato complexo*, no qual intervêm diversas autoridades administrativas, mas, para fins e efeitos de mandado de segurança, a autoridade coatora é aquela que, com a integração do ato pela manifestação de sua vontade, ultima o conteúdo decisório do ato jurídico impetrado pelo administrado. Com a precisão que lhe é absolutamente peculiar, ensina o emérito *Prof. VICENTE GRECO FILHO*:

“Ato complexo é aquele em que interferem vontades de vários órgãos na formação do ato que vem a ser lesivo. *O mandado deve ser proposto contra a última autoridade que, com sua vontade, integrou o ato complexo*” (g.n.).
[*Direito Processual Civil Brasileiro*, 3º vol., 12 ed., at., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 305].

Com tais considerações, que considero plenamente aplicáveis, também aqui, à ação de conhecimento, *rejeito* a preliminar.

Dito isto, estou em que encontro presentes os pressupostos processuais e as condições da ação. Feito bem processado, contraditório preservado, partes legítimas e bem representadas, não há outras preliminares a decidir, nulidades a reconhecer, anulabilidades e/ ou irregularidades a suprir ou sanar. Os autos estão em termos de julgamento, porquanto os temas aventados em lide são de direito estrito nada havendo a esclarecer por meio de testemunhas ou peritos. É a hipótese do *art. 355, I do CPC*, razão pela qual passo ao julgamento do mérito do pedido inicial.

É desenganadamente improcedente a pretensão inicial.

E isto porque, *em primeiro lugar*, de nulidade da decisão impugnada por ausência de fundamentação não se há de cogitar. Na linha daquilo que já se observava alhures a pretensão ora devolvida ao crivo do Poder Judiciário foi objeto de análise específica junto à agência ré, em procedimento administrativo regularmente instaurado, e que conclui em sentido contrário à postulação da parte autora. Nesse particular, compete esclarecer que a análise criteriosa do procedimento aqui em causa não demonstra a incursão por qualquer nulidade, em especial naquilo que se refere à alegada ausência de fundamentação das decisões administrativas adotadas no âmbito daquele procedimento. Ainda que a parte postulante possa não concordar, pelo tema de fundo, com as razões expedidas pela autoridade administrativa, a simples análise do conteúdo do processo administrativo aqui em causa desmente a asserção de que as decisões não estejam fundamentadas em *motivos suficientemente claros e objetivos, que foram esclarecidos à parte requerente durante o curso do procedimento*, com oportunidade para o oferecimento de defesa administrativa por parte da sindicada, faculdade de que mesma se valeu nos momentos adequados.

É clara a manifestação dos agentes públicos encarregados da avaliação da autuação aqui imposta à parte promovente, no sentido de explicitar os fatos e os fundamentos legais a eles aplicáveis, segundo o entendimento da ré. Nesse passo, transcrevo trecho do processo administrativo aqui em comento, aliás, posto em destaque na própria petição inicial (PA n. 52613.019925/2018-57/ INMETRO, cf. id n. 187086571 – p. 5):

“O autuado comercializava televisor sem a etiqueta ENCE, o que constitui infração ao disposto nos artigos 1º e 5º da Lei 9.933/99, c/c artigo 3º da Portaria Inmetro 563/2014.

A legislação *supra* mencionada traz todos os elementos essenciais à aplicação da penalidade e define como infração o desrespeito aos seus dispositivos e às normas regulamentares expedidas pelo INMETRO, *caracterizando como infrator todo aquele que desrespeita a legislação, definindo, ainda, quais penalidades aplicáveis, inclusive estabelecendo valor máximo em caso de aplicação de multa*. A infração atribuída à infratora, prática comprovada pelas Notificações, trata de nítido desrespeito às normas legais e regulamentares expedidas pelo INMETRO e Lei Federal 9933/99.

(...)

Salienta-se que a autuada deve fiscalizar constantemente a produção e/ou a comercialização de suas mercadorias, para que não venha a comercializá-las em desacordo com a legislação vigente.

A emissão do auto de infração é clara inteligível e obedeceu aos requisitos estabelecidos no Art. 7º do Regulamento Administrativo baixado pela Resolução CONMETRO nº. 08/06, limitando-se, ainda, a legislação metrológica” (g.n.).

Foram exatamente estes – de forma perfeitamente esclarecida à parte postulante – os motivos declinados pelo INMETRO para justificar a recusa à defesa administrativa formulada pela ora postulante. Não se há, portanto, nem mesmo em tese, cogitar de nulidade por ausência de fundamentação. O inconformismo da parte com as conclusões adotadas pela Administração Pública não implica a

sua nulidade, ainda mais quando a fundamentação que a parte alega inexistente ou insuficiente está prestada de forma idônea.

Nesse contexto, diga-se que as alegações de que a empresa aqui embar-gante, *verbis*: "(...) atua no ramo do varejo, comercializando uma infinidade de produtos em suas lojas, expondo um número mínimo de 1.000 (hum mil) produtos no salão de vendas de cada filial"; que "(...) dentre os 1.000 (hum mil) produtos expostos, o fiscal identificou apenas 01 (uma) irregularidade em 05 (cinco) produtos"; e, finalmente que "(...) os produtos registrados no Auto de Infração foram uma clara exceção dentre as diversas mercadorias analisadas rotineiramente na loja", não apenas *não desqualificam* o ato de autoridade aqui questionado, como, antes, parecem *confirmá-lo*. Se a própria autuada reconhece que, do universo de equipamentos que comercializa no âmbito de suas lojas, apenas 5 foram surpreen-didos em situação de irregularidade, *confessa* que, de fato, em relação a estas peças, efetivamente, não houve, especificamente, a observância à legislação de regência, o que leva à conclusão de que, de fato, estavam presentes os requisi-tos ensejadores para a aplicação da penalidade administrativa, certeza essa que não restou infirmada no curso do contraditório plasmado no âmbito do presente processo judicial.

Por este motivo, portanto, não há qualquer glosa que se mostre possível em relação à decisão administrativa aqui objurgada, razão pela qual é de ser mantida, irretocada, em seus ulteriores termos.

DA MULTA APLICADA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

A aplicação da multa tem fundamento justamente na prática – que, nesse caso, é confessada pelo próprio autuado – de transgressões de ordem adminis-trativa que se enquadram na legislação pertinente, nos termos do *art. 8º, II da Lei n. 9.933/99*, razão pela qual, somente a partir disso, não há como acatar o argumento de que a sanção tenha sido imposta exclusivamente com base em ato normativo infra-legal.

E não se vislumbra, no caso concreto, quanto ao percentual adotado, qual-quer abuso ou ilegalidade que mereçam correção.

E isto porque, *em primeiro lugar*, segundo vêm decidindo os tribunais pá-trios, a multa imposta em razão de configuração de ilícitos de natureza adminis-trativa – como é o caso –, por se tratar de *penalidade de caráter administrativo*, não se sujeita às limitações e condicionantes próprios dos tributos em geral, tais como a vedação ao confisco ou o respeito ao princípio da anterioridade tributária. Nesse sentido, arrolo precedentes: *Origem: TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO, Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL – 973315, Processo: 2003.61.82.020344-2, UF: SP, Órgão Julgador: 2ª T., Data da Decisão: 06/09/2005; Origem: TRI-BUNAL - TERCEIRA REGIÃO, Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL – 475981, Processo: 1999.03.99.028887-5, UF: SP Orgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Data da Deci-são: 24/01/2006.*

Em segundo lugar, é de se verificar que, no caso concreto, a majoração do percentual aplicado à penalidade está satisfatoriamente justificada pela autori-dade administrativa, uma vez que se trata de autuado que ostenta *antecedentes desfavoráveis* (cf. id n. 242384474 – p. 13), *reincidente*, consoante se extrai dos termos em que avaliados os antecedentes da autuada para fins e efeitos de gra-

dação da multa administrativa que lhe foi imposta pelo ato administrativo aqui em causa. De efeito, extrai-se, no ponto, da mui bem lançada fundamentação do extenso procedimento administrativo que considerou subsistente o auto de infração lavrado em face da ora promovente, que a autoridade administrativa sopesou, à luz da reiteração das condutas infracionais expostas, a gravidade da infração, o prejuízo causado ao mercado consumidor, bem assim a repercussão social que a transgressão representa, dada a ampla atuação do autuado na região. E, especificamente no que concerne ao estado de *reincidência* da autuada, ficou expressamente consignado na apreciação administrativa respeitante ao caso concreto aqui em estudo, o seguinte, *verbis* [id n. 187086961 – 23]:

“Tal situação *torna-se ainda mais séria porque a autuada é reincidente*, o que vem constituir-se em elemento agravante à penalidade, na forma do art. 9º, parágrafo 2º, da Lei 9.933/99.” (g.n.).

Para, mais adiante, se concluir que, *verbis* [id n. 187086961 – p. 24]:

“Em suas razões de defesa não repele o ilícito praticado, mas procura justificá-lo com razões de ordem técnica ou particular, o que, por si só vem a confirmar a correta autuação.

Considera-se para aplicação da penalidade a vantagem auferida pelo infrator, a condição econômica do infrator, seus antecedentes e o prejuízo causado ao consumidor, bem como o convencimento formado mediante os elementos constantes dos autos, conforme § 1º do Art. 9º da Lei 9933/99 c/c Resolução CONMETRO nº. 08/06.

Para a aplicação da penalidade, deverão ser obedecidos os limites dos valores estabelecidos no art. 9º, caput, da Lei nº 9933/1999, considerando-se as diretrizes definidas nos parágrafos primeiro, segundo e terceiro, assim como aquelas previstas no art. 20 do Regulamento Administrativo aprovado pela Resolução CONMETRO nº 08/2006” (g.n.).

Mesmo porque, necessário mencionar que a majoração da multa em patamares superiores ao valor mínimo, além de justificada, deriva da medida de natureza corretiva, levando-se consideração a condição econômica do infrator, dado o seu vultuoso capital social, cumulado com a avaliação de seus antecedentes. Nesses casos (sobretudo de *reincidência* do autuado), vem se orientando a jurisprudência no sentido de que nem mesmo a penalidade de suspensão total de atividades se afigura desproporcional ou abusiva a exigir correção por meio da intervenção judicial. Nesse sentido, indico precedente do *E. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO*:

ADMINISTRATIVO. AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO (ANP). PODER DE POLÍCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. REGISTRO DE ANÁLISE DA QUALIDADE. RESOLUÇÃO ANP N.º 09/2007. MULTA POR INFRINGÊNCIA AO ART. 3º, IV, DA LEI N.º 9.847/1999. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE E VERACIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VALOR DA MULTA. RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. EXCESSO INEXISTENTE. RETROAÇÃO BENÉFICA INAPLICÁVEL.

“1. Inaplicável o Decreto n.º 70.235/72, porquanto tal dispositivo disciplina tão

somente os processos administrativos fiscais, havendo, *in casu*, legislação específica, qual seja, o Decreto n.º 2.953/99, que dispõe sobre o procedimento administrativo para aplicação de penalidades por infrações cometidas nas atividades relativas à indústria do petróleo.

2. A Agência Nacional do Petróleo (ANP) foi criada, nos termos da Lei n.º 9.478/97, com o objetivo de promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis, não havendo que se falar, portanto, em ausência de competência legal para fiscalizar e aplicar penalidades.

3. No caso vertente, foi lavrado, em 20/10/2010, pelo agente fiscal da Agência Nacional do Petróleo (ANP), o Auto de Infração n.º 068.310.10.34.340668, com aplicação das penas de multa e de suspensão temporária, em razão do não preenchimento dos registros de análises da qualidade, no período de 1º/05/2010 e 20/10/2010, nos termos do disposto art. 3º, §§ 1º, 2º e 4º da Resolução ANP n.º 09/2007.

4. É dever do posto revendedor coletar amostras do caminhão tanque em todos os seus compartimentos, realizando análises e procedendo à anotação dos resultados em formulário denominado “registro de análise da qualidade”, sob pena de se tornar o único responsável pela qualidade informada pelo distribuidor do produto.

5. Contudo, por ocasião da diligência realizada em 20/10/2010, a apelante deixou de apresentar os aludidos documentos, não restando alternativa ao agente fiscal daquela autarquia a não ser lavrar o correspondente auto de infração.

6. *A multa aplicada derivou da existência de infração ao art. 3º, IV e art. 4º da Lei n.º 9.847/99, de modo que a autoridade, pautando-se em sua discricionariedade, respeitou os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade aplicáveis ao caso concreto, uma vez que adotou o valor de R\$ 6.500,00, fixando o valor mínimo de R\$ 5.000,00, o qual foi majorado em 30% em razão da reincidência da apelante, tendo sido cumprida, dessa forma, a almejada função pedagógica e punitiva esperada dessa espécie de pena, sem que se possa falar em exorbitância da pena.*

7. *O auto de infração constitui ato administrativo dotado de presunção juris tantum de legalidade e veracidade, não logrando a apelante produzir provas suficientes para elidir referida presunção.*

8. *Quanto à aplicação da pena de suspensão temporária de funcionamento pelo prazo de 10 (dez) dias, nos termos do art. 8º, II, § 1º da Lei n.º 9.847/99, restou comprovado que a apelante respondeu aos processos administrativos, por infração à Lei n.º 9.847/99, n.º 48621.000584/2002-11 (transitado em julgado em 29/04/2006), n.º 48621.000395/2008-25 (transitado em julgado em 07/08/2009) e n.º 48621.000166/2008-19 (transitado em julgado em 10/02/2010), de forma que a infração prevista no presente processo administrativo n.º 48621.000732/2010-07 constitui segunda reincidência.*

9. Nem se alegue que a Resolução ANP n.º 08, editada em 17 de fevereiro de 2012, alterou o critério temporal a ser adotado para fins de reincidência, porquanto, em se tratando de multa de natureza administrativa, não tem aplicação a regra da retroatividade benéfica prevista no art. 106 do CTN, ou mesmo a retroatividade prevista em sede constitucional, que está adstrita à matéria penal, conforme redação do art. 5º, XL, apresentando-se, portanto, válida a autuação lavrada, com base nos dispositivos vigentes à época dos fatos.

10. *Apelação improvida” (g.n.).*

[AC 00016982020124036105, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:09/05/2014].

Ora, se nem mesmo a adoção da medida extrema de *suspensão das atividades* se mostra abusiva ou desproporcional – considerada a situação de *reiteração* quanto à prática de infrações pelo autuado – com muito mais razão ainda está justificada a medida, sensivelmente mais branda, de simples majoração do percentual aplicado para a multa administrativa. Observe-se, ainda quanto a este particular, que, na consecução do procedimento administrativo de constituição do crédito fiscal, concluiu-se que a majoração tinha fundamento legal, com amparo na legislação pertinente ao tema e levada ao conhecimento da interessada, que teve ampla possibilidade de impugnação. Mesmo porque já se concluiu que a autuação administrativa de que se lastima a exordial decorreu de procedimento administrativo regularmente instaurado entre as partes, com a notificação tempestiva do interessado para a apresentação das defesas cabíveis, bem assim a natureza e a gradação das sanções impostas.

Nessas condições, é necessário dizer, por fim, que a matéria aventada na inicial desses embargos resvala o *conteúdo meritório do ato administrativo* exarado pela autoridade fiscalizadora, no que impugna, por argumentos exclusivamente associados à razoabilidade e proporcionalidade das sanções impostas, a decisão da administração relativa à gradação das penalidades impostas à requerente, com as quais esta não se põe de acordo.

Aqui, orienta-se a jurisprudência nacional no sentido de que não seria dado ao Judiciário se imiscuir nos critérios administrativos de mérito que levaram a autoridade administrativa a aplicar esta ou aquela modalidade de penalidade, previamente prevista para uma dada conduta ilegal, ou ambas, cumulativamente. No ponto, vale lembrar que os influxos doutrinários inovadores que orientaram o conhecido '*intervencionismo judicial*' no âmago meritório do ato administrativo, já, desde *GEORGES VEDEL*, o limitam àquelas questões em que as escolhas da Administração Pública – por seus agentes diretos ou não – mostram-se evidentemente desarrazoadas ou desproporcionais. Fora disso, a intervenção jurisdicional é ilegítima e não poderá ser efetivada, pena de usurpação de função que – por lei – é reservada a outra esfera de atividade do Estado. Abona essa posição, o magistério incomparável da emérita *MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO*, Professora Titular de Direito Administrativo da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, quando, pontificando sobre discricionariedade e controle dos atos administrativos, diz:

"Existem situações extremas em que não há dúvida possível, pois qualquer pessoa normal, diante das mesmas circunstâncias, resolveria que elas são certas ou erradas, justas ou injustas, morais ou imorais, contrárias ou favoráveis ao interesse público; e existe uma zona intermediária, cinzenta, em que essa definição é imprecisa e dentro da qual a decisão será discricionária, colocando-se fora do alcance do Poder Judiciário (cf. Celso Antonio Bandeira de Mello, in RDP 65/27-38; Lúcia Valle Figueiredo, 1986, 120-135; Regina Helena Costa, 1988: 79-108)". [Direito Administrativo, 15 ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 212].

No caso dos autos, devidamente justificada a exasperação do patamar da multa administrativa aplicada pela autoridade fiscalizadora, sobretudo em razão da situação de *reincidência* da requerente, não há como reconhecer qualquer abuso de

poder, ilegalidade ou teratologia praticada pela Administração a autorizar – dentro de um ponto de vista técnico jurídico – a intervenção no mérito pelo Poder Judiciário Federal. Tudo, enfim, a corroborar uma séria corrente jurisprudencial que, em casos que tais, passou a se orientar no sentido de que, sendo o percentual da multa previsto em lei, não é dado ao Judiciário modificá-lo a pretexto de ser elevado, abusivo ou confiscatório. Nesse sentido: *TRIBUNAL – TERCEIRA REGIÃO, Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL – 850063, Processo: 2001.61.82.004996-1UF: SP, Orgão Julgador: 2ª T., Data da Decisão: 10/08/2004.*

Ociosos mencionar, por outro lado, que, tendo em vista a natureza da relação jurídica aqui estabelecida entre as partes, se mostra totalmente írrita qualquer pretensão no sentido de a ela aplicar as regras pertinentes às cláusulas penais do Direito Privado (Código Civil e/ ou Código de Defesa do Consumidor).

Assim, seja porque a redução do patamar da multa fiscal, no caso concreto, é tema infenso à órbita de atuação do Poder Judiciário, seja porque concretamente justificada a exasperação da penalidade ante a reincidência do autuado, seja porque, pelo percentual utilizado, não se está nem perto da situação compreendida pela doutrina como capaz de configurar confisco, nada autoriza a alteração do patamar da multa aplicada, que deve ser mantida intacta, da forma como lançada.

DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO. SEGURO-GARANTIA. FIANÇA BANCÁRIA

Por fim, e atenção à provocação expressa formulada pelo requerido (id's n. 242268707 e n. 250158486), consigne-se que viável, no caso – e, nesse sentido, a decisão prolatada sob o id n. 240852841 –, a suspensão de exigibilidade do crédito fiscal de natureza não-tributária aqui em análise a partir do depósito integral, nos autos, por conta em risco da própria parte, do montante integral do débito aqui adversado, ou apresentação da fiança bancária ou seguro garantia judicial, acrescido de trinta por cento, nos moldes previstos no *art. 151, II do CTN c/c o art. 835, § 2º do CPC c.c. o art. 9º, § 3º da LEF – Lei n. 6.830/80*, na forma do precedente firmado pelo *C. STJ* no âmbito do *REsp n. 1.381.254*, Rel. *Min. Napoleão Nunes Maia Filho*, em razão da reconhecida liquidez de tais modalidades de garantia. Se o requerido entende que a garantia apresentada pela postulante *não* cobre a integralidade do crédito adversado em lide, ou não se encontra de acordo com a decisão adotada no precedente indicado, deverá tomar as providências que entender cabíveis, diretamente no âmbito administrativo, com relação ao montante que se encontra a descoberto, até porque a decisão expressamente ressalva que a prestação da garantia se dará, *verbis*: “*por conta e risco da própria parte*” apresentante. Circunstância que, entretanto, não implica se deva recusar a garantia integralmente. Por tais razões, *indefiro* o pedido de reconsideração articulado pelo requerido, e o faço para ratificar a decisão aqui proferida sob o id n. 240852841.

Daí decorre, que, a despeito do resultado da lide que aqui se pronuncia, subsistem os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito, uma vez que – à evidência – a suspensão da eficácia do ato administrativo aqui em questão decorre do depósito integral do montante questionado nos autos, independente da plausibilidade das razões declinadas pela parte promovente.

DISPOSITIVO

Do exposto, JULGO IMPROCEDENTE o pedido inicial, com resolução do mérito da lide, na forma do que dispõe o art. 487, I do CPC.

Arca a autora, vencida, com as custas e despesas processuais e mais os honorários dos advogados da parte adversas, que, com fundamento no *art. 85, §§ 2º e 3º do CPC*, estipulo em 10% incidente sobre o valor atualizado da causa, à data da efetiva liquidação do débito.

Ciência ao Exmo(a). Sr(a). Dr(a). Desembargador(a) Federal Relator(a) do agravo de instrumento aqui noticiado.

P.I.

BOTUCATU, 13 de junho de 2022.

AÇÃO CIVIL DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA

5003193-14.2021.4.03.6100

Autores: CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - PR/SP
Réu: DENIS NUNES
Origem: JUÍZO FEDERAL DA 26ª VARA CÍVEL DE SÃO PAULO - SP
Juíza Federal: SÍLVIA FIGUEIREDO MARQUES
Disponibilização da Sentença: DJEN 05/07/2022

SENTENÇA

Vistos etc.

A Caixa Econômica Federal propôs a presente ação de improbidade administrativa contra DENIS NUNES. Determinada, por este juízo, a emenda da inicial, foi apresentada a petição de id 46375392.

Afirma, a autora, que, em 5.6.07, foi instaurado o Processo de Apuração de Responsabilidade Disciplinar e Civil de n. 0273.2007.G.000481. Este visava a apuração de fatos relativos ao saque de quotas e rendimentos do PIS 103.95701.49-7, de Alberto Hekel Tavares, ocorrido em 13.6.03. O saque, no valor de R\$ 4.557,76, não fora reconhecido pelo mesmo.

DENIS era funcionário da autora, na época, e ocupava o cargo de gerente, matrícula 250.752-0, lotado na agência Vila Maria/SP.

Esclarece, a inicial, que, após análise, constatou-se que houve autorização de pagamento das quotas de PIS a pessoa diferente do titular da conta. A autorização havia sido dada por DENIS, conforme carimbo apostado no documento de pagamento. Por meio de exame grafotécnico, verificou-se que a assinatura, aposta no documento, não era de Alberto. O valor foi entregue em dinheiro.

DENIS foi convocado para ser ouvido, mas não compareceu.

Afirma, a autora, que a conduta de DENIS, relativamente ao saque em questão, descumpriu normativos (FP 037 item 3.2.1.1), uma vez que foi efetivado pagamento sem apresentação dos documentos de identificação, com a presença do dolo e causando prejuízo à CEF. Isto porque a instituição financeira teve de restituir o valor ao cliente (R\$ 6.158,53 em 3.9.08).

Salienta, a autora, a existência de outros processos por motivo semelhante contra DENIS, nos quais ele também não prestou esclarecimentos.

Assevera ter sido praticado, pelo mesmo, ato de improbidade administrativa, previsto no art. 9º, XI, bem como no art. 10, VI e XI, e, ainda, no artigo 11, I, todos da Lei n. 8.429/92.

Pede que a ação seja julgada procedente para condena-lo a restituir o montante de R\$ 22.858,84, atualizado até 22.1.21. E, ainda, que ele seja condenado nas penas previstas no artigo 12 da Lei n. 8.429/92.

Recebido o aditamento à inicial, foi determinada a notificação de DENIS.

DENIS manifestou-se no id 54353859. Alega, inicialmente, a prescrição. Afirma, também, não ser possível identificar, com precisão, a conduta ímproba atri-

buída a ele. Sustenta, também, que não foi apontada movimentação suspeita em sua conta corrente nem que ele tenha incorporado algum bem ao seu patrimônio ou alterado seu padrão de vida. Pede que se reconheça a prescrição ou que se julgue improcedente a ação.

Na decisão de id 54565545, foi decretada a indisponibilidade de bens móveis e imóveis do réu e determinada a citação do mesmo.

O Ministério Público Federal se manifestou no id 54811689.

Denis Nunes requereu o desbloqueio de valores, o que foi deferido (id 55178829). Foi, ainda, deferido novo desbloqueio no id 83951452.

Denis Nunes disse não ter provas a produzir (id 149990743). A CEF também disse não ter provas (id 150296616).

No id 150556950, o Ministério Público Federal manifestou interesse em assumir a titularidade da ação e requereu a futura juntada de cópia integral do Processo de Apuração de Responsabilidade Disciplinar e Civil n. 0273.2007.G.000481.

Diante da decisão proferida pelo STF, a CEF voltou a assumir a titularidade da ação e foi determinada, pelo juízo, que a mesma juntasse o processo administrativo acima referido.

Na petição de id 248235460 e seguintes, a CEF juntou o processo administrativo. Contudo, afirmou não possuir a íntegra do processo.

Foi dada vista ao réu dos documentos juntados. Este noticiou sua ciência no id 252289463.

As partes foram intimadas para a apresentação de alegações finais. Denis Nunes apresentou as suas no id 254790226. A CEF o fez no id 254888537. O MPF juntou seus memoriais no id 255264818.

É o relatório. Passo a decidir.

Em primeiro lugar, é de se ter em mente que a presente ação diz respeito, *apenas*, ao ressarcimento do dano ao erário em razão do *saque de quotas e rendimento do PIS, de Alberto Hekel Tavares*. Segundo a inicial, Denis Nunes autorizou o pagamento dos valores a pessoa diferente do titular, causando prejuízo ao mesmo, prejuízo este que teve que ser coberto pela Caixa Econômica Federal.

O que existe de prova, nos autos, é, tão somente, a reprodução do processo administrativo. Neste, ficou claro que a assinatura do documento periciado não era de Alberto. E que o carimbo apostado no documento era de Denis Nunes.

A conduta do réu consistiu, de acordo com a inicial, no descumprimento de normativos, já que o pagamento foi feito sem a apresentação de documentos de identificação.

Também, segundo a inicial, o réu teria praticado ato de improbidade, tipificado no art. 9º, XI (incorporar, por qualquer forma, ao seu patrimônio bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º da LIA), art. 10, VI e XI (realizar operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea; liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular) e art. 11, I, este último revogado pela Lei n. 14.230/21.

Antes de prosseguir, teço algumas considerações sobre a possibilidade de as regras da Lei n. 14.230/21, que alteraram a Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/92), retroagirem para beneficiar o agente público processado por ato de improbidade administrativa. Até porque, como dito, a inicial cita o artigo 11, I da Lei anterior, que foi revogado.

O artigo 11 da LIA, em sua redação original, caracterizava como atos de improbidade administrativa aqueles que atentassem contra os princípios da administração pública. O *caput* do artigo 11 terminava com as palavras “e notadamente” antes de elencar condutas específicas. Assim, bastava que se considerasse ter o agente público atentado contra os princípios para que ele pudesse ser condenado nas penas da LIA.

Mas a Lei mudou e a aplicação retroativa das alterações, no que beneficiar o réu, deve ser feita.

Na atual redação, o artigo 11 menciona os princípios da administração pública, mas especifica que condutas atentatórias a tais princípios configuram atos de improbidade administrativa. *Portanto, apenas as condutas elencadas nos incisos é que caracterizam atos de improbidade administrativa segundo a nova Lei.*

O Ministério Público Federal tem sustentado a tese de que a Lei antiga é que se aplica aos casos em que o ato foi praticado durante a sua vigência.

Ora, não é verdade.

A Constituição da República, em seu art. 5º, XL, estabelece que *a lei penal não retroage, salvo para beneficiar o réu.*

E é assim pela simples razão de que, se determinada conduta era considerada criminosa e a sociedade, por intermédio de seus representantes do Poder Legislativo, entendeu que deveria deixar de configurar crime, verifica-se que houve uma *evolução no entendimento da matéria.*

Exemplificando, algo como o adultério, que antes era crime, com a evolução da sociedade, deixou de ser considerado ato criminoso. Ainda que moralmente reprovável, entendeu-se que a intervenção do Estado para punir a prática não era mais adequada.

O mesmo raciocínio é válido para os atos de improbidade administrativa. É que a LIA, falando de forma genérica, prevê sanções para determinados atos do agente público. E, como Lei sancionadora que é, aproxima-se, muito, das Leis penais.

Tanto isso é verdade que as garantias do processo penal, de modo geral, são observadas nas ações de improbidade. Assim, a inicial deve descrever pormenorizadamente a conduta de forma a possibilitar a mais completa defesa do réu, e daí por diante.

A conclusão é a de que a Lei agora exige que o ato que viole os princípios da administração pública esteja elencado nos incisos do artigo 11. E, no presente caso, não está.

Assim, resta verificar se foi comprovado ato de improbidade descrito no art. 9º ou 10, também elencados na inicial.

Em se comprovando que houve a prática de ato de improbidade, uma vez que a Caixa Econômica Federal arcou com o prejuízo, o réu deve proceder ao ressarcimento.

Em suas alegações finais, o digno representante do Ministério Público Federal sustenta ter ficado comprovado o ato de improbidade e o dolo de Denis Nunes. Isso porque foi ele que carimbou e assinou o documento que autorizou a operação (id 248236407, pág. 26) e o pagamento lhe foi entregue em espécie. Ainda, pelo fato de ter-se comprovado que Alberto Hekel Tavares não foi quem assinou o documento, conforme constatado pela perícia e, também, porque as empregadas da CEF, Maria Ignez de Souza e Kátia Caldas de Araújo Pereira, relataram procedimentos ilícitos realizados rotineiramente pelo réu a fim de possibilitar pagamentos indevidos.

Todavia, o conjunto probatório, aqui existente, é insuficiente para atribuir a prática dos atos de improbidade mencionados na inicial ao réu. Aliás, isso já foi reconhecido pelo próprio advogado Coordenador de Recuperação de Créditos da CEF, Toni Roberto Mendonça, (id 248237182, págs. 40 /41), no processo de apuração de responsabilidades, ao entender pela *impossibilidade de ajuizamento de ação de cobrança contra ele*.

Com efeito, o referido Coordenador, em 16.4.09, assim se manifestou:

"4 – O relatório conclusivo de fls. 77/78, conclui que o fato foi cometido com dolo pelo ex-funcionário Denis Nunes (10.2.1). Em relação às provas, a comissão afirma, ainda, que o ex-funcionário teria sido responsabilizado em outros dois processos de apuração de responsabilidade que também discutiam saque indevidos de PIA e FGTS.

5 – Nesse aspecto cabe-nos consignar que o documento de fls. 26 não é prova de que o valor tenha sido apropriado pelo ex-funcionário. A perícia apenas concluiu que a assinatura não é do contestante. *No documento não existe qualquer elemento que comprove que o valor foi recebido pelo Sr. Denis Nunes*

6 – Segundo depoimento do caixa executivo, a contrapartida do valor é um pagamento em dinheiro, ou seja, não houve uma transferência que possa ser rastreada.

7 – Não existe confissão do ex-funcionário que se negou a prestar esclarecimentos à comissão.

8 – O fato do ex-funcionário ter sido condenado em outros processos administrativos não é prova do fato ora discutido.

9 – *Analizando os documentos apresentados concluímos pela impossibilidade de ajuizamento de ação judicial para cobrança do valor, posto não existir prova de que o fato tenha sido cometido pelo ex-funcionário.*

..."

(Sublinhei)

De fato, para a configuração do ato de improbidade, descrito no inciso XI, do art. 9º da LIA, deve haver *incorporação ao patrimônio do ímprobo de bens, rendas etc.* E, no caso, não se comprovou tal incorporação. Os incisos do art. 10, mencionados na inicial, VI e XI, preveem a realização de *operação financeira e liberação de verba pública*. Ora, não se trata, rigorosamente, no caso em exame, de operação financeira, no sentido utilizado no dispositivo legal, já que este menciona, também, aceitação de garantia. Trata-se, à toda evidência, de operação financeira num sentido mais específico. Já o outro inciso fala em liberação de verba pública, o que também não se aplica, já que foram liberados os valores do PIS e do FGTS de *Alberto Hekel Tavares* e não verba pública.

Além de tudo isso, a prova apresentada nos autos, isto é, o processo administrativo, é demasiado fraca para levar à caracterização do ato de improbidade administrativa. No referido processo, a testemunha Maria Ignez de Souza (id 248237163, pág. 5) disse ser costume do gerente Denis Nunes levar ao caixa os documentos já assinados pelo cliente e vistados por ele, porque era gerente e *era comum esse atendimento diferenciado*. Já a testemunha Kátia (mesmo id, págs. 27/26), disse que o gerente Valdecir foi substituído por Denis e que a agência Vila Maria *"foi dividida em antes de Denis e depois de Denis. Antes todas as coisas sem problema e documentações em ordem e depois do Denis as coisas foram feitas de forma irregular. Senhas? R têm sigilo, eu ficava no at geral e acontecia que tanto eu quanto outro colega que se chamava Eduardo, tivemos a senha clonada. Nós ficávamos perto do Denis e percebemos que ele copiava nossa senha ao digitar. Inclusive, houve casos de liberação irregular de pis e fundo de garantia tanto meu quanto do Eduardo e que o modus operandi foi o mesmo, ele ficava próximo, copiou ou memorizou nossa senha e utilizou posteriormente sem o nosso consentimento..."* Mencionou também um dr. Silvestre.

Em nenhum momento do depoimento, Kátia trata do caso concreto aqui discutido.

Ainda que seja possível que Denis Nunes tenha, de fato, praticado, até rotineiramente, atos de improbidade, o certo é *que o ato descrito neste feito, que o sujeitaria ao ressarcimento à CEF, não ficou comprovado*. Ou seja, não ficou comprovado que ele se apoderou do dinheiro que pertencia a Alberto Hekel. E também não foi tipificado nenhum dos outros atos de improbidade mencionados na inicial.

Com a alteração da Lei de Improbidade Administrativa, o dolo é necessário para a configuração de qualquer ato de improbidade administrativa. E não foi comprovado que Denis Nunes tenha agido com dolo no caso da liberação dos valores de Alberto Hekel para outra pessoa.

Assim, não tendo ficado comprovada a prática do ato de improbidade, descrito na inicial, não há como se julgar procedente a ação para determinar o ressarcimento, pelo réu, ao erário.

Diante do exposto, julgo IMPROCEDENTE a presente ação.

Em consequência, determino o levantamento da indisponibilidade dos bens de Denis Nunes, revogando a ordem anteriormente dada.

Publique-se.

Registre-se.

Intimem-se.

São Paulo, 4 de julho de 2.022.

PROCEDIMENTO DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL

5001395-24.2022.4.03.6313

Autora: C.C.O.

Representante: PAULO CESAR DE JESUS OLIVEIRA

Ré: UNIÃO FEDERAL

Origem: JUÍZO FEDERAL DA 1ª Vara Gabinete DO JEF de Caraguatatuba - SP

Juiz Federal: GUSTAVO CATUNDA MENDES

Disponibilização da Sentença: INTIMAÇÃO ELETRÔNICA 06/09/2022

DECISÃO

I - RELATÓRIO

Trata-se de ação proposta por C.C.O., brasileira, menor impúbere, em face do UNIÃO FEDERAL, com pedido de tutela antecipada DE URGÊNCIA, objetivando *"a imediata disponibilização do medicamento PURODIOL 50MG [derivado do Canabidiol] com aplicação de 1ml a cada 08 (oito horas) de uso contínuo, visando desta forma diminuir o quadro de convulsões sofridas pela autora;"*, mediante fixação de multa-diária, ou, *"em caso de não fornecimento do medicamento, que seja penhorado o valor mensal do tratamento do medicamento"*.

Ao final, pede pela condenação da "UNIÃO, na obrigação de fazer objeto desta ação, para que seja concedido com urgência o remédio da Autora, por intermédio do Sistema Único de Saúde ou de entidade particular, com todas as despesas custeadas pelos Réus, sob pena de aplicação das sanções processuais cabíveis e fixação de multa diária por descumprimento".

Aduz, em síntese, que *"conforme se verifica do laudo médico, a Autora apresenta diagnóstico de síndrome Síndrome de Aicardi-Goutières", sendo que "a Autora sofre diversas convulsões ao dia, o que leva a mesma, a um estado de extrema dor e desconforto" e "continua tomando remédios de uso contínuo para que eles não agravem e possa ter uma melhor condição de vida"*.

Narra que *"foi prescrito a mesma, o uso do medicamento denominado medicamento PURODIOL 50MG, este derivado do Canabidiol. Tal medicamento, é de alto custo, e por não estar regulamentado pela ANVISA até o presente momento, não é disponibilizado pela rede municipal ou estadual de saúde", e, "conforme a prescrição médica, o medicamento é de uso contínuo, e visa diminuir a série de convulsões diárias sofridas pela autora"*.

Todavia, segundo a petição inicial, *"O custo aproximado do medicamento, é de R\$ 1.350,00 (mil trezentos e cinquenta reais) o frasco com 30 ML, podendo variar de acordo com o fornecedor, tendo em vista, que se trata de um medicamento importado, não havendo qualquer medicamento similar produzido no Brasil", e, conforme prescrição médica "mensalmente serão necessários 90 ml do medicamento, o que corresponde a 03 (três) frascos mensais, o que totalizaria um custo aproximado de R\$ 4.050,00 (quatro mil e cinquenta reais)."*.

A inicial faz referência ao *"direito à vida", à "garantia do direito à saúde", sendo que sustenta que a menor autora de 1 (um) ano "faz jus ao recebimento do fármaco prescrito para lhe dar sobrevida e combater a doença que a acomete."*.

Foram juntados procuração e documentos, com pedido de justiça gratuita.

É, em síntese, o relatório. Fundamento e decido.

II - FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

O presente pedido é modalidade de *tutela de urgência* e seu eventual deferimento condiciona-se ao preenchimento de dois *requisitos*: a) a *probabilidade do direito* invocado (*fumus boni iuris*); b) o *perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo* (*periculum in mora*).

Ante a *vigência* no *Código de Processo Civil* a partir da *Lei nº 13.105, de 16/03/2015*, impõe-se sua observância nos seguintes termos:

“Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

(...)

Art. 297. O juiz poderá determinar as medidas que considerar adequadas para efetivação da tutela provisória

(...)

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.” (Grifo nosso).

Assim, nos termos do art. 300, do novo *Código de Processo Civil*, para a concessão da *tutela de urgência* ora pleiteada, exige-se a presença de certos *requisitos legais*, quais sejam: (i) *“elementos que evidenciem a probabilidade do direito”* alegado (*“fumus boni iuris”*); (ii) o *“perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo”* ante o transcurso do tempo (*“periculum in mora”*), bem como (iii) a *ausência* de *“perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão”*.

Ou seja, para a apreciação do pedido de tutela de urgência, cabe analisar a presença ou não dos *requisitos legais*.

Com efeito, consta dos *documentos* que instruem o conjunto probatório dos autos, a partir dos *Receituários Médicos* de 22/12/21, 11/04/22, todos do médico Dr. Alexandre Serafim (*Neuropediatria – CRM/SP 63.815 – Departamento de Saúde – Secretaria Municipal de Saúde de Taubaté – Policlínica Infantil*), informações no sentido de a *menor autora* ser portadora de *“Encefalopatia Epilepsia Severa, decorrente de má formação cerebral, sendo dependente de suas necessidades”*, e *“Epilepsia Severa de Infância, decorrente da Síndrome de Aicardi”*, com apontamento das patologias *“Epilepsia” (CID10 – G40.0)* e *“Paralisia cerebral” (CID10 – G80.0)*.

Segundo ainda consta dos *Receituários Médicos* de 08/06/22 e 15/06/22, a *menor autora* *“está em tratamento de Epilepsia e Difícil Controle, sendo necessário o uso contínuo da medicação Canabidiol Oil 50 mg/ml”*, com receita médica pelo *“uso oral Purodiol 50 mg/ml”*, que, segundo o advogado refere em atendimento na sede deste Juízo Federal, auxiliariam para se evitar lesões musculares sérias e lesões em órgãos internos pelos espasmos decorrentes das crises de epilepsia:

us conf.
 Purodiol 5mg/ml
 ————— 3v.
 1 up @ 8/8

Ocorre que, apesar da seriedade do caso em concreto e das relevantes razões constantes da petição inicial, bem como Receituários Médicos, *não há elementos robustos nos autos que assegurem acerca da utilidade e efetividade no tratamento da menor autora pelo uso contínuo e em específico do medicamento importado e não autorizado pela ANVISA, o "Purodiol 5 mg/ml".*

Segundo alega a própria parte autora, trata-se o "Purodiol 5 mg/ml" de "medicamento importado... de alto custo, e por não estar regulamentado pela ANVISA até o presente momento, não é disponibilizado pela rede municipal ou estadual de saúde", sendo, portanto, importado e não autorizado pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA.

De fato, a partir de consulta ao sítio eletrônico da ANVISA, *não há resultado em "Consulta/Medicamentos" para o "Nome do Produto" "PURODIOL", constante do Receituário Médico, mas somente para o "Princípio Ativo" "Canabidiol", com extensa relação de "Produtos de cannabis" com "Autorização Sanitária" como "Válida":*

Consultas

ANVISA - AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA

Consultas / Medicamentos

Critérios para Consulta

Número do CNPJ do Detentor do Registro

Nº do Processo

Nome do Produto

PURODIOL



Nenhum registro encontrado



Consultas

ANVISA - AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA

Consultas / Medicamentos / Medicamentos

Resultado da Consulta de Produtos

	Nome Comercial	Princípio Ativo	Registro	Processo	Nome da Empresa Detentora do Registro - CNPJ	Situação	Vencimento
☐	Mevatyl	TETRAIDROCANABINOL, canabidiol	169770003	25351.738074/2014-41	BEAUFOUR IPSEN FARMACÊUTICA LTDA - 07.718.721/0001-80	Valido	01/2027

Detalhe do Produto: Mevatyl

Nome da Empresa Detentora do Registro	BEAUFOUR IPSEN FARMACÊUTICA LTDA	CNPJ	07.718.721/0001-80	Autorização	1.06.977-3
Processo	25351.738074/2014-41	Categoria Regulatória	Específico	Data do registro	16/01/2017
Nome Comercial	Mevatyl	Registro	169770003	Vencimento do registro	01/2027
Princípio Ativo	TETRAIDROCANABINOL, canabidiol			Medicamento de referência	-
Classe Terapêutica	ANTIESPASMÓDICOS			ATC	ANTIESPASMÓDICOS

Consultas

ANVISA - AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA

Consultas / Produtos de cannabis / Produtos de cannabis

Resultado da Consulta de Produtos

Nome do Produto	Número da Autorização Sanitária	Nº do Processo	Detentor da Autorização Sanitária - CNPJ	Situação da Autorização Sanitária	Vencimento
CANABIDIOL ACTIVE PHARMACEUTICA 20 MG/ML	145590001	25351.117796/2021-12	ACTIVE PHARMACEUTICA LTDA ME - 09.026.759/0001-18	Valido	04/2027
CANABIDIOL AURA PHARMA	169490001	25351.844185/2021-41	AURA PHARMA LTDA - 22.564.552/0001-65	Valido	02/2027
CANABIDIOL BELCHER	178310001	25351.818093/2021-13	BELCHER FARMACEUTICA DO BRASIL LTDA ME - 14.146.456/0001-79	Valido	02/2027
CANABIDIOL COLLECT	151890017	25351.425116/2021-31	COLLECT IMPORTAÇÃO E COMERCIO LTDA - 53.452.157/0001-14	Valido	07/2027
CANABIDIOL FARMANGUINHOS	110630158	25351.225511/2021-16	FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ - 33.781.055/0001-35	Valido	05/2026
CANABIDIOL GREENCARE 23,75 MG/ML	145000002	25351.624877/2021-74	GREENCARE PHARMA COMERCIO ATACADISTA DE MEDICAMENTOS E COSMETICOS LTDA. - 36.940.761/0001-70	Valido	02/2027

(…)

Fonte: < <https://consultas.anvisa.gov.br/#/medicamentos/> > - Acesso em 01/09/2022

Ademais, o pretendo acesso a medicamento "derivado do Canabidiol", conforme sustenta a parte autora, ou mesmo "uso contínuo da medicação Canabidiol Oil 50 mg/ml", como consta do *Receituário Médico* de 08/06/22, pode vir a ocorrer a partir do eventual uso e aplicação de outro medicamento ou "Produto da cannabis" com o mesmo princípio ativo "canabidiol" (vide: <<https://consultas.anvisa.gov.br/#/cannabis/q/?substancia=25722>>), alternativo ao "Purodiol 5 mg/ml" constante do *Receituário Médico*.

Apesar da afirmação da parte autora de que "somente com o remédio prescrito será possível obter a melhora do seu quadro clínico; sem o qual, coloca em risco a contenção da doença", e de que "o tratamento indicado não pode ser substituído por nenhum remédio fornecido pelo SUS", por medida de prudência e cautela, sem descuidar essencial direito à vida e à saúde da autora menor, tais circunstâncias deverão ser melhor apuradas em sede de dilação probatória, a partir do exercício do contraditório e ampla defesa, bem como prestação de informações técnicas especializadas, inclusive sobre a alegada "autorização sanitária n 0 1256803130035 para apresentação de Canabidiol 50mg/ml".

Outrossim, não se verifica, neste momento processual em sede de cognição sumária, qualquer evidência de que tenha havido negativa efetiva dos órgãos públicos Municipais, Estaduais ou Federais ao fornecimento de medicação destinada ao tratamento da autora, em razão dos apontamentos de "Epilepsia Severa de Infância, decorrente da Síndrome de Aicardi", com patologias de "Epilepsia" (CID10 – G40.0) e de "Paralisia cerebral" (CID10 – G80.0), seja em relação ao "Purodiol 5 mg/ml" ou outro "derivado do Canabidiol", seja em relação a algum dos medicamentos autorizados pela ANVISA e disponíveis no Sistema Único de Saúde – SUS e Secretarias Municipais de Saúde.

Conforme informações disponíveis inclusive no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Ubatuba (Fonte: <https://www.ubatuba.sp.gov.br/relacao-municipal-de-medicamentos-essenciais/> - Acesso em 30/08/2022), onde residente a autora menor, o "Ministério da Saúde seleciona medicamentos de qualidade comprovada para tratar as principais doenças que existem no nosso país, e coloca numa lista chamada *Relação Nacional de Medicamentos Essenciais* (RENAME). Os Estados e Municípios montam suas próprias listas, pois existem diferenças regionais. No nosso município temos a REMUME (*Relação Municipal de Medicamentos Essenciais*)".

E, dentre os constantes da "Relação Municipal de Medicamentos", há previsão de disponibilidade gratuita de "Anticonvulsivantes" atuantes no "Nervoso Central", e que recomenda a prestação de informações técnicas especializadas sobre sua utilidade e efetividade par ao caso da autora menor:



PREFEITURA MUNICIPAL DE UBATUBA
Litoral Norte do Estado de São Paulo

RELAÇÃO MUNICIPAL DE MEDICAMENTOS

B.5. NERVOSO CENTRAL**B.5.1. Anticonvulsivantes**

ácido valpróico (valproato de sódio)

cápsula 500mg

cápsula 250 mg

solução oral 50 mg/mL

carbamazepina

comprimido 200 mg

suspensão ou xarope 100 mg/5mL

diazepam

comprimido 10 mg

solução injetável 10 mg/2mL

fenitoína

comprimido 100 mg

solução injetável 250 mg/5mL

fenobarbital

comprimido 100 mg

solução injetável 200 mg/2mL

solução oral gotas 4% ou 40 mg/mL

Secretaria Municipal de Saúde**Site:** www.ubatuba.sp.gov.br**E-mail:** saude@ubatuba.sp.gov.br**End.:** Rua Batista de Oliveira, 303 - Silop

Ubatuba/SP – CEP: 11680-000

Tel.: (12)3834-1990

Ainda, para *devida instrução do feito* (CPC, ar. 370), impõe-se a oportuna demonstração de que a autora menor e seus familiares se encontram com cadastro no CRAS - Centro de Referência de Assistência Social, para oportuna apreciação de sua *pretensão de fornecimento de medicamento da Relação Nacional de Medicamentos Essenciais (RENAME)*, Relação Municipal de Medicamentos da Prefeitura Municipal de Ubatuba (RENAME), ou eventual atendimento por “Programa Alto Custo” das Secretarias Municipais ou Estaduais de Saúde e Sistema Único de Saúde – SUS, o que poderá ser verificado em *necessária dilação probatória e manifestação das partes*.

III - DISPOSITIVO

Nestes termos, em *sede de cognição sumaria* e se verificando a *presença em parte dos requisitos de fumus boni iuris (fumaça do bom direito) e periculum in mora (perigo da demora)*, sobretudo em razão da *necessidade de dilação probatória e prestação de informações técnicas especializadas* através do exercício do contraditório e ampla defesa pelas partes, DEFIRO EM PARTE a tutela de urgência, para fins de:

1) DETERMINAR à ré UNIÃO FEDERAL, através de sua Advocacia da União (AGU), mediante sua citação e intimação, para que preste informações atualizadas sobre a disponibilidade de quais medicamentos, no Sistema Único de Saúde – SUS com autorização da ANVISA, inclusive da Relação Nacional de Medicamentos Essenciais (RENAME), para o tratamento da menor autora com apontamento de “Epilepsia Severa de Infância, decorrente da Síndrome de Aicardi”, com patologias de “Epilepsia” (CID10 – G40.0) e de “Paralisia cerebral” (CID10 – G80.0), conforme íntegra dos Receituários Médicos e documentos médicos dos autos, e qual sua

utilidade e efetividade no tratamento da menor autora, com os apontamentos complementares se se apresentarem úteis e necessários. Prazo: 15 (quinze) dias.

2) DETERMINAR a inclusão do Município de Ubatuba no pólo passivo desta ação, mediante citação e intimação, para que também preste informações atualizadas sobre a disponibilidade de quais medicamentos, através da Secretarias Municipal de Saúde, Relação Municipal de Medicamentos Essenciais (REMUME) e Relação Municipal de Medicamentos da Prefeitura Municipal de Ubatuba, para o tratamento da menor autora com apontamento de "Epilepsia Severa de Infância, decorrente da Síndrome de Aicardi", com patologias de "Epilepsia" (CID10 – G40.0) e de "Paralisia cerebral" (CID10 – G80.0), conforme íntegra dos Receituários Médicos e documentos médicos dos autos, e qual sua utilidade e efetividade no tratamento da menor autora, com os apontamentos complementares se se apresentarem úteis e necessários. Prazo: 15 (quinze) dias.

2) DETERMINAR a expedição de ofício ao Departamento de Saúde – Secretaria Municipal de Saúde de Taubaté – Policlínica Infantil, inclusive aos cuidados do Sr. Dr. Alexandre Serafim (Neuropediatria – CRM/SP 63.815), para que sejam prestadas informações técnicas especializadas sobre eventuais medicamentos disponíveis no SUS, Relação Nacional de Medicamentos Essenciais (RENAME), Relação Municipal de Medicamentos Essenciais (REMUME) ou mercado nacional que possam ser administrados para tratamento da "Epilepsia Severa de Infância, decorrente da Síndrome de Aicardi", e patologias de "Epilepsia" (CID10 – G40.0) e de "Paralisia cerebral" (CID10 – G80.0), conforme íntegra dos Receituários Médicos e documentos médicos dos autos, e qual sua utilidade e efetividade no tratamento da menor autora, com os apontamentos complementares se se apresentarem úteis e necessários. Prazo: 15 (quinze) dias.

Ainda, DETERMINO a intimação das partes para que juntem aos autos íntegra dos prontuários médicos e procedimentos atuais relacionados à menor autora C.C.O., com informações sobre diagnósticos, procedimentos e apontamentos sobre medicamentos para seu tratamento. Prazo: 15 (quinze) dias.

Com a juntada das informações técnicas especializadas pela UNIÃO FEDERAL, MUNICÍPIO DE UBATUBA e POLICLÍNICA INFANTIL DE TAUBATÉ - Dr. Alexandre Serafim (Neuropediatria – CRM/SP 63.815), intime-se imediatamente a parte autora para manifestação a respeito.

Defiro o pedido de justiça gratuita.

Citem-se.

Intimem-se.

Caraguatatuba-SP, 01 de setembro de 2022.

MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL

5005287-89.2022.4.03.6102

Impetrante: AGUIAR & AGUIAR RESTAURANTE JAPONÊS EIRELI
Impetrados: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO,
UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
Origem: JUÍZO FEDERAL DA 5ª VARA DE RIBEIRÃO PRETO - SP
Juiz Federal: PETER DE PAULA PIRES
Disponibilização da Sentença: DJEN 07/10/2022

SENTENÇA

A sociedade empresária *Aguiar & Aguiar Restaurante Japonês Eireli* impetrou o presente mandado de segurança contra o *Delegado da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto*, objetivando a concessão de ordem que lhe assegure a aplicação da alíquota zero para a CSLL, o IRPJ, a contribuição ao PIS e a Cofins, na forma prevista pelo art. 4º da Lei nº 14.148-2021.

A autoridade impetrada prestou as informações. A União (Fazenda Nacional) ingressou no feito como pessoa jurídica interessada. O MPF juntou manifestação na qual se absteve de pronunciamento quanto ao mérito desta ação mandamental.

Relatei o que é suficiente. Em seguida, decido.

Não há questões preliminares pendentes de deliberação.

No mérito, o pedido inicial é procedente.

Nesse sentido, as informações da autoridade impetrada colocaram apenas dois óbices para a pretensão da impetrante: (1) a inscrição no Cadastur posterior à edição da Lei nº 14.148-2021 e (2) inviabilidade de aplicação do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) para optantes pelo Simples.

Relativamente à primeira objeção, a vinculação à data da edição da Lei foi um critério criado por uma Portaria, que, assim, inovou o ordenamento, instituindo restrição que não passou pelo crivo do legislativo, extrapolando a sua função regulamentar. Logo, esse critério é inválido e não pode ser utilizado para obstar o acesso da impetrante ao benefício legal.

Relativamente à segunda objeção, a Constituição da República estabelece que o tratamento favorecido para as pequenas empresas e empresas de pequeno porte é princípio da ordem econômica (art. 170, X) e da ordem tributária (art. 146, III, d, e parágrafo único). Empresas desses portes correspondem a 98% das existentes no Brasil, gerando 67% dos postos de trabalho.

A pulverização das atividades econômicas tende a se aproximar do conceito de concorrência perfeita (ninguém é grande demais para influenciar isoladamente a formação de preços). O tratamento mais benéfico para as MePEs propicia a realização dessa aproximação.

O tratamento mais benéfico é indutor do empreendedorismo, que se manifesta pelo desenvolvimento autônomo de atividade econômica propiciadora da geração de riqueza e, conseqüentemente, do desenvolvimento econômico cuja

garantia é um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, II, da Constituição da República).

O mercado interno integra o patrimônio nacional, devendo ser incentivado para viabilizar o desenvolvimento e o bem-estar (art. 219 da Constituição da República).

O efetivo apoio à atomização, reduzindo os custos para os microempreendedores, tende a propiciar para os mesmos a apropriação de mais rendimentos aptos a subsidiar o acesso a melhores meios de educação, de saúde, de alimentação, de cultura e de moradia.

A Lei Maior, ao estabelecer a necessidade de tratamento mais favorecido, teve como escopo assegurar que as pequenas empresas e as empresas de pequeno porte disponham de circunstâncias aptas a desempenharem o papel fundamental na economia. A interpretação das normas legais no campo da tributação não pode se desvincular do referido escopo.

No caso do presente mandado de segurança, a autoridade impetrada sustenta que a regra do § 1º do art. 24 da Lei Complementar nº 123-2006 vedaria que a optante pelo Simples Nacional venha a se beneficiar da redução de alíquota implementada pelo art. 4º da Lei nº 14.148-2021.

O dispositivo do primeiro diploma preconiza que *“Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar”*.

A referida Lei Complementar foi editada com respaldo no disposto pelo art. 146, caput, III, d, e parágrafo único, da Constituição da República. Tais dispositivos constitucionais preconizam o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte e a possibilidade de instituição do Simples Nacional, opcional para as referidas modalidades de pessoas jurídicas. A lei complementar referida pelo art. 146 da Lei Maior, assim, deve se pautar pelas finalidades constitucionalmente estabelecidas no que concerne a tais formas de empreendimentos, que, sob tal orientação, devem ter tratamento favorecido.

Por sua vez, o art. 4º da Lei nº 14.148-2021, editada para mitigar os efeitos adversos da Covid para setores de atividades econômicas que foram mais severamente atingidos, reduziu a zero, pelo prazo de sessenta meses, as alíquotas dos tributos mencionados no relatório. Esse dispositivo veicula um nítido tratamento mais favorecido para todos os integrantes dos setores afetados pela pandemia de forma mais grave.

Não se revela conforme a Constituição interpretar o disposto pelo § 1º do art. 24 da Lei Complementar nº 123-2006 como critério para excluir somente os aderentes ao Simples – necessariamente empresas de menor porte para as quais é constitucionalmente assegurado o tratamento mais favorecido – das vantagens propiciadas pela Lei nº 14.148-2021. Isso se mostra um tanto mais grave quando se considera o escopo desta Lei no sentido de minorar os graves danos sofridos pelos empreendedores no período da epidemia de Covid.

Portanto, a interpretação do § 1º do art. 24 da Lei Complementar nº 123-2006 conforme a Constituição da República é no sentido de que as alterações por

ele vedadas são somente aquelas que não propiciem tratamento tributário mais favorecido para os microempreendedores.

Em suma, foi demonstrada a plausibilidade do direito da impetrante.

Ante o exposto, *julgo procedente o pedido e concedo a segurança*, para declarar a existência de relação jurídica pela qual a impetrante tem direito à aplicação da alíquota zero para a CSLL, o IRPJ, a contribuição ao PIS e a Cofins, na forma prevista pelo art. 4º da Lei nº 14.148-2021, a partir da prolação da presente sentença (com o que se evita qualquer discussão sobre restituição de valores pretéritos).

A União deverá restituir as custas adiantadas pela impetrante. Incabíveis honorários advocatícios.

P. I. Cópia desta sentença servirá como meio para a notificação da autoridade impetrada, com a requisição de que cumpra o que foi aqui estabelecido.