



Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária de Santa Catarina
2ª Vara Federal de Blumenau

Av. Sete de Setembro, 1574, 2º andar - Bairro: Centro - CEP: 89010-202 - Fone: (47)3231-6800 - www.jfsc.jus.br - Email: scblu02@jfsc.jus.br

PROCEDIMENTO COMUM Nº 5010311-02.2018.4.04.7205/SC

AUTOR: CREMER S.A.

RÉU: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

SENTENÇA

I – RELATÓRIO

Valho-me do relatório da decisão do evento 4, a fim de delimitar a pretensão deduzida na inicial:

CREMER S.A. ajuiza ação em face da UNIÃO - FAZENDA NACIONAL postulando, em sede de tutela provisória, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários relativos ao PAF nº 13971.005209/2010-12, sem a necessidade de apresentação de seguro garantia, ou, sucessivamente, mediante a apresentação de garantia em montante suficiente à cobertura integral do crédito. Em tutela definitiva, pugna pela anulação do crédito tributário, ou, sucessivamente, a inexigibilidade dos juros e multa.

A autora relata que o auto de infração, naquilo em que mantido ao final na via administrativa, refere-se à glosa de despesas de ágio amortizado pela empresa no anos de 2005 a 2009, nos termos dos então vigentes artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Menciona que o ágio em questão foi gerado no contexto de aquisição do controle da CREMER S.A. por investidor estrangeiro (Merryl Lynch Global Partners - MLGP), em operação envolvendo partes não relacionadas, ocorrida ainda no ano de 2004. Afirma que o ágio amortizado foi subdividido pela fiscalização em "Ágio I", "Ágio II" e "Ágio III", sendo que apenas os ágios I e III foram objeto de glosa pela fiscalização.

Discorre sobre as operações societárias que ensejaram a aquisição real do controle acionário da CREMER S.A. pela CREMERPAR e, em consequência, pelo controle indireto pelo fundo de investimento situado no exterior. Afirma que, após conversas iniciais com o fundo de investimentos interessado na aquisição do controle da empresa, deliberaram as partes que seria pressuposto para concretização do negócio a criação de sociedade que reunisse o bloco de controle da empresa, bem como ações de sócios minoritários suficientes para o fechamento do capital da sociedade, mediante Oferta Pública de Aquisição de Ações. Nesse contexto, a CREMERPAR foi criada com o

propósito de adquirir a participação societária da CREMER S.A. e, com isso, viabilizar o fechamento do capital e aquisição do controle pelo fundo de investimento MLGP.

O "Ágio I" teve origem na "aquisição do bloco de controle" e relaciona-se à integralização, na CREMERPAR, das participações das holdings que detinham o controle da CREMER S.A. Passo seguinte, a CREMERPAR realizou Oferta Pública de Aquisição de Ações, com o objetivo de adquirir ações de minoritários em quantidade suficiente a impor o fechamento do capital. Com o êxito da OPA, o fundo de investimentos MLGP ficou obrigado a aportar dinheiro na CREMERPAR para que esta (i) efetuasse o pagamento de R\$ 10,96 milhões aos minoritários - montante registrado como "Ágio II" e (ii) subscrevesse o montante de R\$ 87,7 milhões no capital social da autora, fato que ensejou o reconhecimento de R\$ 60,3 milhões a título de ágio ("Ágio III"), e R\$ 27,3 milhões a título de investimento, já que, com o referido aporte o patrimônio líquido da autora passou a ser positivo. Ao final, a CREMERPAR foi incorporada pela autora, que passou a amortizar o ágio efetivamente pago na aquisição do controle societário, na forma da Lei nº 9.532/97.

Pontua que, no auto de infração, o chamado Ágio I teve parte de seus valores glosados (R\$ 9,3 milhões), ao argumento de que se tratava de ágio interno, não havendo substância econômica que o justificasse, por ser intragrupo, formado em negociação carente de independência entre os agentes. Quanto ao Ágio III, entendeu o fisco que estaria equivocado o tratamento conferido pela CREMERPAR ao aporte de R\$ 60,3 milhões, pois seriam perdas, mera injeção de recursos, e não ágio. Refere, ainda, que, em sede de julgamento no CARF, agregou-se o fundamento de que o Ágio III não poderia ser amortizado porque teria havido indevida utilização de empresa como veículo para geração do ágio.

Argumenta, em síntese: (a) a ocorrência de decadência, tendo em vista que o ágio surgiu em no período entre março e novembro de 2004 e somente em dezembro de 2010 foi a autora intimada do lançamento; (b) a nulidade do lançamento, pela indevida inovação de fundamento pelo CARF no que toca aos valores glosados a título de "Ágio III"; (c) a nulidade do lançamento em razão da participação de AFRFs na função de Conselheiros no julgamento, função esta incompatível com o bônus de eficiência (Lei nº 13.464/17) por eles recebido; (d) nulidade do lançamento pela manutenção da glosa sobre o "ágio III" somente por voto de qualidade; (e) dedutibilidade do chamado "ágio interno" na vigência dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, não sendo aplicáveis as determinações supervenientes (artigo 22 da Lei nº 12.973/14) à luz da irretroatividade tributária; (f) entendendo-se pela aplicação retroativa da norma superveniente, sejam afastados a multa de ofício e os juros de mora; (g) regularidade da amortização do ágio ("ágio I" e "ágio III", pelo cumprimento dos requisitos legais vigentes à época; (h) ausência de fundamento legal para condicionamento do aproveitamento do ágio à existência de propósito negocial, substância econômica, etc, até mesmo porque os atos sequer foram considerados simulados; (i) ausência de ilegalidade - acaso vencida a tese exposta no item b - pela utilização de sociedade holding com vistas à posterior incorporação para fruição do ágio pago; (j) que eventual vedação à utilização de holdings inviabilizaria, na prática, a possibilidade de investidores estrangeiros deduzirem fiscalmente o ágio pago, conferindo a eles tratamento anti-isonômico, em afronta ao artigo 172 da CF e artigos 1º e 2º da Lei nº 4.131/62; (k) ausência de

previsão legal, quanto à CSLL, que determine a adição ao lucro líquido do valor do ágio apurado nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do DL nº 1.598/77, conforme artigo 2º da Lei nº 7.689/88; (l) necessidade de consideração da jurisprudência do CARF à época da amortização do ágio (anos 2005 a 2009), conforme artigo 24 da LINDB; (m) decadência do direito de imposição de penalidades, nos termos do artigo 78 da Lei nº 4.502/64, regra especial de decadência relativa à multa; (n) inaplicabilidade da penalidade, por observância à jurisprudência administrativa e orientação da RFB, conforme incisos I, II e III, do art. 100 e art. 112, do CTN, art. 76 da Lei 4.502/1964, inciso XIII, do parágrafo único, do art. 2º, da Lei 9.784/99, e art. 24, da LINDB; (o) descabimento da multa de ofício vinculada à glosa do "Ágio III", pela aplicação do artigo 112 do CTN, uma vez que decidida em voto de qualidade; (p) cancelamento da multa de ofício, por força dos artigos 145, §1º e 150, inciso IV, da CF/88; (q) afastamento da SELIC sobre a multa de ofício, por afronta ao artigo 161 do CTN.

No evento 4, foi deferido parcialmente o pedido de tutela de urgência, permitindo à autora o oferecimento de apólice de seguro garantia a fim de viabilizar a expedição de certidões de regularidade fiscal.

A parte autora apresentou a apólice de seguro-garantia no evento 10, comprovando o registro perante a SUSEP no evento 15.

No evento 23 a União informou que os créditos discutidos nos presentes autos foram objeto do ajuizamento da execução fiscal nº 5013202-93.2018.4.04.7205, em 02/10/2018.

A União - Fazenda Nacional contestou o feito no evento 24. Defendeu a higidez das autuações, mediante a transcrição do voto condutor no julgamento do recurso administrativo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos autos do processo administrativo fiscal objeto de discussão. Pugnou pela decretação de improcedência da pretensão deduzida.

Houve réplica (evento 28).

Intimados acerca das provas a serem produzidas, as partes requereram o julgamento do feito no estado em que se encontra (eventos 34 e 35), razão pela qual foi determinada a conclusão dos autos para prolação de sentença (evento 37).

É o relatório. Decido.

II – FUNDAMENTAÇÃO

- Questão prejudicial - do ajuizamento da execução fiscal

Consoante suso referido, a União noticiou, no evento 23, o ajuizamento da execução fiscal nº 5013202-93.2018.4.04.7205 para a cobrança dos débitos ora discutidos. A referida demanda tramita

perante o juízo da 5ª Vara Federal de Blumenau, que detém competência para o processamento das execuções fiscais no âmbito desta Subseção Judiciária.

Ocorre que a execução fiscal foi ajuizada em 02/10/2018, data posterior ao ajuizamento da presente ação anulatória de débito fiscal (13/08/2018), não havendo como determinar, na espécie, a reunião dos processos em face da conexão.

Isso porque a reunião dos processos deveria ocorrer perante o juízo prevento, assim considerado aquele em que primeiro ocorreu o registro ou a distribuição da petição inicial (no caso, a 2ª Vara Federal de Blumenau). Ocorre que este juízo não possui competência funcional para processar e julgar execuções fiscais, não havendo como deslocar a competência do feito executivo, portanto. Assim, as demandas devem tramitar separadamente.

Nesse sentido vem decidindo o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA. REUNIÃO DOS PROCESSOS POR CONEXÃO. JUÍZO PREVENTO. MODIFICAÇÃO DA COMPETÊNCIA ABSOLUTA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Há, em tese, conexão entre ação anulatória e execução fiscal. 2. Nos termos do art. 54 do CPC, somente a competência relativa é modificada pela conexão. 3. Na forma dos artigos 58 e 59, a reunião das ações conexas deve ocorrer perante o juízo prevento, assim considerado aquele em que primeiro ocorreu o registro ou a distribuição da petição inicial. 4. Não é possível a reunião de ação anulatória e execução fiscal quando o juízo prevento não tiver competência para processar e julgar execuções fiscais, pois a competência funcional é absoluta. 5. Caso em que não é possível a reunião dos processos na Vara de execuções fiscais, pois o juízo prevento é o juízo da ação ordinária, devendo as ações tramitar separadamente. (TRF4 5046769-02.2018.4.04.0000, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 07/02/2019)

CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. AÇÃO ORDINÁRIA E EXECUÇÃO FISCAL. CONEXÃO. REUNIÃO DOS PROCESSOS. É descabida a reunião, para julgamento conjunto por um mesmo juízo, da execução fiscal com a ação ordinária (anulatória de débito fiscal) anteriormente ajuizada, quando o juízo que em tese seria prevento para julgá-las não tiver competência para analisar a demanda conexa. (TRF4 5009036-02.2018.4.04.0000, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 06/09/2018)

Destarte, como questão prejudicial, cumpre referir que resta fixada a competência deste juízo para o processamento e julgamento da presente causa, em que pese os débitos estejam sendo cobrados em execução fiscal em trâmite perante juízo distinto.

- Preliminar - Voto de Qualidade

Como primeira matéria de defesa a ser analisada, ante o caráter prejudicial de mérito, entendo salutar enfrentar a alegação de que, considerando que a decisão proferida pelo CARF, que ratificou a glosa da utilização do ágio pela parte autora, foi tomada em "voto de qualidade", após empate entre os votos dos demais conselheiros. De acordo com a parte autora, o "voto de qualidade" seria imprestável para desempatar a questão, mormente quando contrário ao contribuinte, especialmente em razão do interesse dos Auditores Fiscais da Receita Federal em decidir em favor do fisco, ao qual encontram-se vinculados.

O voto de qualidade nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está previsto no art. 54 de seu Regimento Interno:

Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Conforme disposto nos artigos 11 e 12, as presidências do Conselho e de suas Seções e Câmaras serão sempre exercidas por conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Art. 11. A presidência do CARF será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional.

Art. 12. A presidência das Seções e das Câmaras será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional.

Tais disposições reproduzem o disposto no art. 25 do Decreto 70.235/72, especificamente o seu § 9º, conforme as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.

II - em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

(...)

§ 8o A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 9o Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 10. Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 11. O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato dos conselheiros que incorrerem em falta grave, definida no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como se vê, a existência do voto de qualidade no âmbito do CARF possui substrato legal, não sendo possível relacioná-lo com as alegadas afrontas aos princípios constitucionais mencionados pela parte autora.

A condição do Presidente das Seções e Câmaras ser necessariamente exercido por representante da Fazenda Nacional não implica, necessariamente, que o seu voto será favorável à tese do Fisco, uma vez que, como integrante da Administração Pública, o exercício de sua função permanece obrigado a respeitar os princípios previstos no art. 37 da Constituição Federal.

Da mesma forma, o voto de qualidade não representa desrespeito aos arts. 108 e 112 do CTN, pois além de não haver ausência de disposição expressa aplicável ao caso (art. 108), não há dúvida quanto a critérios necessários para definição da infração ou cominação de penalidade, na medida em que a controvérsia no caso dos autos está limitada à possibilidade de aproveitamento do ágio para dedução do valor de IRPJ e CSLL a pagar.

Por fim, trata-se de critério - previsto legalmente - para fins de desempate que há muito é utilizado em outros setores e inclusive no próprio Judiciário em deliberações colegiadas que se encontram empatadas e sem possibilidade de voto de desempate de outro integrante que comporia número ímpar na Sessão ou no próprio órgão julgador. Assim, exemplificativamente, a previsão do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal - art. 13, IX (atribuições do Presidente).

Assim, rejeito a preliminar.

- Da decadência

Defende a parte autora a decadência do direito da Fazenda Nacional efetuar o lançamento dos tributos, tendo em vista que o alegado "ágio" na aquisição da empresa ocorreu em 2004, sendo que somente foi intimada acerca do início da fiscalização em agosto de 2010, quando decorridos mais de 5 anos dos fatos, portanto.

Sem razão.

No caso dos autos, a decadência não se verifica em relação à ocorrência do ágio, em si, mas sim da utilização deste nos exercícios seguintes, como abatimento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso, uma vez que o fato gerador no qual se deu a primeira utilização do ágio ocorreu em 31/12/2005, tem-se que ainda não haviam transcorrido 5 anos, de modo que inexistente decadência a ser reconhecida na espécie.

Outrossim, ainda que a inscrição em dívida ativa somente tenha ocorrido em 2018, tem-se que o prazo se justificou em razão do exercício do direito de defesa, no âmbito administrativo, pela própria autora, não havendo falar em extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo.

Rejeito a prejudicial, portanto.

- DO MÉRITO

- Da contextualização dos fatos

A presente demanda objetiva o cancelamento dos débitos tributários apurados no Processo Administrativo Fiscal nº 13971.005209/2010-12, no qual foi apurado débito relativo a IRPJ, CSLL e penalidades acessórias, em razão da glosa de despesas de ágio ocorrido na aquisição de empresa, amortizado pela autora a partir do ano-calendário 2005, com fundamento nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Em apertada síntese (com melhores explicações na sequência), houve a aquisição da CREMER S.A. por holding formada para tal fim, composta por sócios brasileiros e estrangeiros (CREMERPAR). O valor total da aquisição excedeu ao patrimônio líquido da empresa adquirida (então negativo), gerando o chamado "ágio". Posteriormente, a CREMER S.A. incorporou a CREMERPAR e, ato contínuo, passou a abater o "ágio" verificado da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, até o limite de 1/60 ao mês (ou 20% ao ano), em conformidade com a legislação de regência então vigente. O valor considerado pela autora foi o correspondente ao valor investido, equivalente ao patrimônio líquido negativo, até torná-lo nulo. O montante que excedeu tal limite não foi contabilizado como ágio.

Consoante explicado na petição inicial (e não contestado pela demandada), a aquisição da empresa CREMER S.A., em 2004, se deu através de operações societárias complexas. Peço vênia para transcrever excertos da petição inicial, que retratam a operação:

40. Em 2003, a Autora, que se encontrava em estágio pré-falimentar, era sociedade de capital aberto com 46,2% de suas ações negociadas em bolsa. O seu controle era exercido por familiares de seus fundadores.

41. Neste ano, o fundo de investimentos MLGP iniciou conversas com o então bloco controlador, manifestando seu interesse em adquirir o controle societário indireto da Autora, mediante subscrição de capital.

42. No entanto, para que se concretizasse o negócio, a MLGP determinou que seria condição precedente e necessária para a efetivação da aquisição, a criação de uma sociedade que reunisse o Bloco de Controle, bem como ações de sócios minoritários suficientes para o fechamento do capital da Autora.

43. Isso porque, no contexto da implementação de mudanças estruturais em uma determinada sociedade (especialmente no caso da Autora, que se encontrava em situação pré-falimentar), o fato de ela continuar a ser negociada em Bolsa acabaria obstruindo a implementação de uma nova gestão que buscasse alavancar a atividade da empresa recém adquirida. Além disso, manter seu capital aberto envolveria diversos custos, formalidades regulatórias e burocráticas, que não existem em uma sociedade de capital fechado.

44. Para concretização do fechamento de capital, fez-se necessária a criação de uma pessoa jurídica que reunisse as ações do bloco de controle e adquirisse, mediante Oferta Pública de Aquisição de Ações ("OPA"), quantidade suficiente de ações dos minoritários, para atingir-se a quantidade mínima necessária para o fechamento do capital.

(...)

46. Foi nesse contexto, e em razão da necessidade de reunião de ao menos dois terços das ações em uma mesma pessoa jurídica, que foi criada uma nova sociedade, CREMERPAR, entidade incumbida da viabilização das providências necessárias para o fechamento de capital da Autora, mediante OPA, além da própria concentração das ações do bloco controlador, bem como daquelas a serem adquiridas dos minoritários, no âmbito de tal oferta pública.

47. Sem a criação da CREMERPAR não seria possível realizar a OPA, para adquirir ações de minoritários, nem concentrar as ações em uma única pessoa jurídica, o que impediria o fechamento do capital e, conseqüentemente, inviabilizaria a aquisição indireta do controle pelo MLGP, nos termos do que foi explicitado no Edital.

48. Vê-se, portanto, que a CREMERPAR foi criada pelos vendedores, tal como acordado no contrato de subscrição, para adquirir a participação societária da Autora, e, com isso, viabilizar a aquisição de controle indireto da Autora por parte de MLGP.

49. Assim, em março de 2004, após algumas operações de ajustes, o Bloco de Controle (formado por holdings dos familiares dos fundadores da empresa, FIPAR, SZSPAR e APPLIED) integralizaram suas participações de CREMER S.A. na CREMERPAR, e em troca receberam ações de CREMERPAR.

(...)

51. Ainda como forma de viabilizar o negócio, com o fechamento de capital da Autora, em abril de 2004 foi realizada a Oferta Pública de Aquisição Ações – OPA da Autora, tendo a CREMERPAR como ofertante, de modo a adquirir ações de minoritários em quantidade suficiente para o fechamento do capital.

52. Com o êxito da OPA, MLGP ficou obrigada a aportar dinheiro em CREMERPAR, para que esta levasse adiante a aquisição do controle acionário da Autora. Ou seja, após implementada as condições acima citadas, integralizou recursos em CREMERPAR para que esta:

a. Efetuasse, como de fato efetuou, o pagamento de R\$ 10,96 milhões aos minoritários, tal como havia se comprometido na qualidade de Ofertante da OPA (este montante foi integralmente registrado como ágio, vez que a Recorrente encontrava-se com o PL Negativo – Ágio II). Ressalte-se que tal registro foi extremamente conservador; pois, a despeito do PL Negativo, o Ágio II limitou-se ao montante efetivamente pago aos minoritários.

b. Subscresse, como de fato subscreeu, o montante total de R\$ 87,7 milhões no capital social da Autora, fato este que ensejou, por ser inequívoca modalidade de aquisição, o reconhecimento de R\$ 60,3 milhões a título de ágio (Ágio III - Ágio de Aumento de Capital” (conforme Auto de Infração), e R\$ 27,3 milhões a título de Investimento, já que, com o referido aporte, o PL da Recorrente passou a ser positivo.

Nota-se que, em que pese tenha havido uma sucessão de atos para a reorganização da estrutura societária da empresa, na essência houve a aquisição da CREMER S.A. pela CREMERPAR (sociedade constituída para viabilizar os investimentos feitos pela Meryll Linch Global Partners - MLGP e pelos antigos controladores da empresa), com posterior incorporação da CREMERPAR pela CREMER S.A.

Ao efetuar a fiscalização da operação, a fim de verificar a regularidade da utilização do ágio contabilizado na aquisição para abatimento na base de cálculo de tributos, a demandada "fatiou" a operação em três momentos distintos, os quais denominou "ágio I", "ágio II" e "ágio III".

O "ágio II", verificado na operação de aquisição das ações de acionistas minoritários na OPA, foi considerado regular e existente, não sendo objeto de glosa. As duas outras operações, entretanto, foram glosadas pela Receita Federal do Brasil, fundamentando a lavratura do auto de infração e dos débitos impugnados.

Após o regular trâmite do processo administrativo, os "ágios I e III" foram glosados por motivos distintos.

O ágio I, verificado, em síntese, quando da aquisição do bloco de controle da CREMER S.A. pela CREMERPAR, foi glosado por ter sido considerado um ágio "sem substância econômica", intragrupo. De acordo com o fisco, não houve negócio jurídico entabulado entre atores independentes, mas apenas uma reorganização societária, incapaz de gerar ágio decorrente de investimento.

O ágio III, por seu turno, também foi glosado. Inicialmente, o auditor fiscal reputou incorreta a contabilização do ágio como tal, quando, na verdade, teria se tratado de investimento, a ser lançado na conta prejuízo do exercício financeiro. Em sede de recurso administrativo, o CARF manteve a glosa, mas sob outro fundamento: o de que a CREMERPAR se constituiu em "empresa veículo", constituída unicamente com a finalidade da geração do ágio na aquisição.

Passo a analisar os fundamentos das glosas nos tópicos a seguir.

- Do "Ágio I" - amortização do ágio interno

Quanto à glosa referente ao "ágio I", a controvérsia existente nos autos diz respeito à possibilidade de amortização de ágio interno, ou seja, aquele apurado em decorrência de movimentações societárias envolvendo empresas dependentes, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda e contribuição sobre o lucro líquido.

É o que dispõe a Lei 9.532/97 acerca do ágio decorrente da incorporação de empresas:

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

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

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

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

(...)

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

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

O artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77, antes das alterações trazidas pela Lei 12.973/14 (inaplicáveis ao caso concreto, uma vez que os fatos investigados ocorreram em período anterior à sua vigência) dispunha:

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

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

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

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

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

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

De acordo com a lei de regência então vigente, portanto, o **ÁGIO** se constituía na "diferença entre o custo de aquisição do investimento" e o "valor de patrimônio líquido na época da aquisição", com base em três possíveis fundamentos econômicos, indicados nas alíneas do §2º.

No caso dos autos, ao analisar a operação como um todo, o ágio surgiu a partir da diferença entre o valor de avaliação do patrimônio líquido da empresa adquirida (CREMER S.A.), que, de acordo com os registros contábeis, era negativo, e os valores dispendidos para a aquisição. O fundamento jurídico para amortização deste ágio é o inciso III do *caput* do art. 7º da Lei 9.532/97, já citado acima.

Observa-se do relatório fiscal, por outro lado, que o lançamento parte da premissa de que o ágio decorrente da reorganização societária envolvendo empresas de um mesmo grupo societário não deve gerar direito de amortização, pois representa um "*artifício contábil sem suporte econômico*" e que, para ser caracterizado genuinamente, deve envolver partes independentes. Cita diversos ensinamentos e conceitos contábeis para fundamentar tal entendimento.

Ocorre que, em que pese a existência da referida doutrina contábil, que vem se adequando às definições utilizadas internacionalmente, de modo a facilitar a integração do Brasil no mercado global, a lei vigente, na época, não continha proibição quanto à amortização do ágio, ainda que advindo de reorganização societária. Foi a ciência contábil que influenciou o legislador ordinário na produção de novas normas jurídicas tributárias relacionadas à escrituração contábil para fins fiscais, o que teve início com as Leis 11.638/07 e 11.941/09, que instituíram o regime tributário de transição, e teve seu último passo com a Lei 12.973/2014. Entretanto, tais normas não possuíam vigência na época da aquisição e reorganização societária (2004), não lhes sendo aplicáveis.

No que tange ao caso dos autos, aliás, a Lei nº 12.973/2014, modificou o ágio e a possibilidade de sua amortização, restringindo-o, a título de exemplo, apenas às operações realizadas entre empresas não dependentes:

*Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da **aquisição de participação societária entre partes não dependentes**, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (sem grifo no original)*

Com a edição da Lei 12.973/2014, o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 sofreu profundas modificações. O ágio passou a ser "*a diferença entre o valor de aquisição do investimento e o valor justo líquido dos ativos identificáveis e dos passivos adquiridos*".

Como se vê, com o advento da Lei 12.973/2014, as premissas que escoram o lançamento tributário no caso dos autos passaram a dispor de fundamentação na legislação tributária. Ou seja, apesar de amparadas em ensinamentos contábeis já existentes, somente com a vigência da Lei 12.973/2014 houve a aproximação expressa entre o conceito de ágio na contabilidade e no direito tributário.

Ocorre que, como sobredito, os movimentos societários que levaram ao surgimento do ágio glosado ocorreram em 2004. Assim, não é possível aplicar o que dispõe a Lei 12.973/2014 - ou os princípios

contábeis que lhe fundamentaram - , por afronta ao princípio da irretroatividade da legislação tributária, expresso no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Tendo em vista que, ao que tudo indica, as alterações societárias relacionadas ao feito desenvolvidas pelas empresas CREMER S.A. e CREMERPAR obedeceram as formalidades necessárias, e inexistindo prova de ilicitude, decorrente de simulação ou fraude, por exemplo, o lançamento tributário não pode basear-se apenas em uma interpretação desfavorável ao contribuinte por força de diretrizes contábeis, quando não há indício desta restrição interpretativa na legislação tributária aplicável ao caso concreto. Ainda que tenham se utilizado da operação societária com a finalidade de reduzir seu passivo fiscal (dentre outros vários motivos também relevantes, do ponto de vista econômico), tem-se que a obtenção de lucro é inerente ao exercício de qualquer atividade empresarial, o que não é proibido no modelo econômico adotado pela Constituição Federal de 1988, a qual relaciona a "livre iniciativa" como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

Não há caracterização de evasão fiscal, na espécie, uma vez que inexiste conduta ilícita na amortização do ágio interno, não havendo razões para se determinar que o contribuinte pague mais tributos do que efetivamente a lei exige.

Dessa forma, tenho que inexiste ilegalidade na amortização do ágio I, realizado pela demandante. Em tais condições, a glosa da amortização deve ser afastada, e os lançamentos do principal e penalidades acessórias decorrentes, no ponto, devem ser anulados.

- Do "Ágio III" - utilização de "empresa veículo"

Consoante suso referido, o julgamento do recurso administrativo no CARF reconheceu a regularidade da operação de integralização de recursos para aumento de capital, realizada na CREMERPAR, afastando os fundamentos da glosa realizada no auto de infração.

Peço vênia para transcrever excerto do voto condutor do julgado, que ilustra a situação:

Com relação ao ágio referente às integralizações para aumento de capital, cumpre novamente iniciar por perquirir como se deu a sua formação.

Relata a fiscalização que o equivalente a R\$ 60.395.852,04 do total de recursos aportados pela MLGP e direcionados para a CREMER S/A, via CREMERPAR, a título de subscrição de ações, foi contabilizado como ágio porque o patrimônio líquido da empresa investida (a CREMER S/A) encontrava-se negativo exatamente nesse montante. Para as autoridades fiscais, quando uma empresa já detém o controle da outra (como era o caso da CREMERPAR em relação à CREMER S/A), e passa a fazer aporte de recursos, ainda que efetivos, isto não dá ensejo à formação de ágio. Ademais, afirma que a

natureza da subscrição de capital efetuada em empresa investida com patrimônio líquido negativo é de perda, prejuízo, e não de ágio. Para corroborar ambos os entendimentos cita trechos do Manual de Contabilidade da FIECAFI.

A recorrente, por sua vez, alega que, pelo fato de a mecânica do MEP não admitir registro de investimento negativo, toda a quantia entregue pelo acionista tem natureza de ágio na aquisição de ações. Perceba-se que esta situação é diferente daquela em que uma empresa gera ágio na subscrição de ações adquiridas por valor superior ao seu nominal. Esta hipótese só seria permitida se a subscrição pelo valor nominal não fosse autorizada devido ao efeito da diluição que causaria nas participações dos acionistas não subscritores. Como à época da subscrição a CREMERPAR já detinha o total controle da CREMER S/A, não haveria possibilidade de que tal efeito fosse verificado e, portanto, o ágio teria sido indevidamente formado. Tal hipótese foi levantada pela fiscalização, mas, como dito, a situação aqui é outra.

Em sede de memoriais, a recorrente apresenta parecer do Professor Eliseu Martins que bem esclarece a questão. O ilustre coautor do Manual da FIECAFI explica que as autoridades fiscais se equivocaram no entendimento acerca dos trechos do referido Manual que sustentaram sua opinião.

É que a natureza de perda adotada pela fiscalização se aplica quando a empresa investidora já era, ela própria, detentora da participação societária na investida na época da obtenção dos prejuízos. Neste caso, a investidora reconhece o prejuízo da investida até zerar a sua conta da equivalência patrimonial. Depois desse ponto, dependendo da obrigação ou intenção da investidora em se responsabilizar perante terceiros pelo patrimônio líquido negativo da investida, ela poderá ou não continuar reconhecendo o prejuízo da investida. Se não continuar, ela pára de reconhecer a equivalência patrimonial porque ninguém perde mais do que investiu nessas circunstâncias. Mas, se ela continuar reconhecendo o prejuízo da investida, o fará como perda consubstanciada no resultado mediante provisão para futuros desembolsos. Entretanto, como no presente caso os prejuízos da investida foram obtidos numa época em que a participação societária era detida por outras investidoras, a perda poderia ter sido reconhecida por estas e não pela nova investidora. Se não foi assim, se essa nova investidora (a CREMERPAR) apenas efetuou investimentos na própria investida (a CREMER S/A) para lhe recuperar o patrimônio líquido, terá incorrido num ágio por conta de resultados futuros em que acreditou.

Assim, foi correta a contabilização do ágio na CREMERPAR até o limite em que o patrimônio líquido da CREMER S/A passou a ser positivo, quando, a partir de então, o aporte que o excedeu passou a ser contabilizado como investimento.

Nota-se, portanto, no que interessa ao julgamento do feito, que o procedimento contábil de apuração do ágio pela CREMERPAR foi considerado correto pelo CARF.

Contudo, modificando o fundamento do auto de infração, Conselho manteve a autuação, nos seguintes termos:

O que pode ser invocado em favor da autuação é a utilização da CREMERPAR como veículo para a geração do ágio uma vez que ela seria posteriormente incorporada. Volta, então, a questão fundamental: o propósito do negócio jurídico é preponderantemente marcado pela economia tributária? O negócio jurídico em análise, agora, é a operação de subscrição de ações pela CREMERPAR. Novamente, reformulando a questão, pergunta-se: essa operação teve o propósito preponderante de gerar o ágio para futuro aproveitamento?

É o que parece! Mais uma vez, repisamos que a CREMERPAR já tinha seu destino final traçado, qual seja, ser incorporada pela CREMER S/A. Não se discute a justificativa da sua criação, mas sua utilização como veículo para a geração do ágio.

Não há razão preponderante para que a subscrição de ações na CREMER S/A ser a geração do ágio em empresa residente no País, o qual se pensava, evitando a necessidade de uma incorporação internacional, que poderia ser posteriormente aproveitado.

Isso, de maneira nenhuma, pode ser contradito pelas razões negociais alegadas pela recorrente para que tenha havido o aporte de recursos pela MLGP na CREMER HOLD NGS e não diretamente na CREMERPAR, quais sejam, facilitar a execução de garantias exigidas pela MLGP e por instituições financeiras intermediárias, bem como facilitar os trâmites exigidos pelo BACEN. É que tais razões poderiam até se mostrar preponderantes para canalização dos recursos por intermédio da CREMER HOLDINGS, mas, não, pela CREMERPAR.

Diferentemente do que ocorreu com os investimentos envolvidos no âmbito do Programa Nacional de Desestatização da década de 90, que motivou a criação do benefício fiscal da amortização do ágio, não se vislumbra aqui a necessidade de canalização dos investimentos numa empresa ou consórcio de empresas nacional que tem a incumbência de fazer a aquisição da participação societária através de leilões de privatização de empresas públicas. Outrossim, não se vislumbra, como ocorreu no caso do ágio cuja amortização foi aceita pela fiscalização, a necessidade de canalização dos investimentos numa empresa que tem a incumbência de fazer a aquisição da participação societária dos acionistas minoritários num leilão de oferta pública de aquisição de ações.

A operação de subscrição de ações, gerando o ágio na CREMERPAR, é suficiente para macular o planejamento, mesmo que anteriormente tivesse sido gerado um ágio, numa aquisição pretérita, realizada mediante efetivo pagamento (o que poderia ter acontecido quando a MLGP subscreveu ações na CREMERPAR, via Cremer Holdings LLC, gerando ágio nesta última, contudo, se isso aconteceu, também não consta dos autos).

Novamente, não se trata de ver apenas uma parte do “filme”. Se a lei falou que o ágio a ser amortizado é aquele surgido na aquisição da participação societária detida por uma das pessoas envolvidas na incorporação, não se poderá querer estender a interpretação do comando legal para o ágio surgido numa aquisição pretérita à expressamente mencionada sob pretexto de que se trata do mesmo ágio. Tanto são diferentes que foram gerados em “aquisições”

diferentes. Na pretérita, a aquisição das ações da CREMERPAR em troca de pagamento, na posterior, a aquisição das ações da CREMER S/A em troca de pagamento.

Portanto, mantenho também a autuação na parte que glosou a amortização do ágio referente às integralizações para aumento de capital.

Compulsando os fundamentos do voto acima transcrito, sem adentrar no aspecto processual/administrativo da inovação de fundamentos, entendo que a solução conferida pelo CARF ao caso concreto não encontra respaldo legal.

Primeiramente, gize-se que o ágio apurado pela parte autora, na casa dos R\$ 60 milhões, foi considerado existente pelo próprio CARF. Logo, não há controvérsia acerca da existência do ágio. O que o voto condutor do julgado argumenta, como fundamento para a glosa realizada, é o ágio verificado foi artificialmente criado, mediante a utilização de "empresa veículo" (no caso, a CREMERPAR), que teria sido incluída no negócio unicamente com a finalidade de geração e aproveitamento de tal ágio.

Inicialmente, saliento que da leitura dos autos constato que a criação da CREMERPAR possuía sim propósito negocial, necessário para a reorganização societária da demandante (fechamento do capital, aquisição do controle acionário, reorganização da estrutura administrativa) e não exclusivamente a geração de ágio, como decidido pelo CARF. A substância econômica do negócio jurídico, portanto, existe, não havendo se falar em fraude, evasão ou elisão fiscal abusiva.

A necessidade da criação da CREMERPAR, do ponto de vista negocial e econômico, restou bem ilustrada pela parte autora na petição inicial, na descrição de inúmeros fundamentos com força e relevância:

102. É dizer, sempre houve, de fato, um interesse legítimo e negocial da criação da CREMERPAR, que era a de ser utilizada como sociedade com propósito específico para adquirir a participação societária da Autora. Afinal, para que MLGP viesse a concretizar a aquisição do controle indireto da Autora, era condição precedente do negócio o sucesso da Oferta Pública de Ações (OPA) objetivando o fechamento do capital.

103. Para a realização de uma OPA, é necessário que haja intermediação por instituição financeira, a qual é obrigada a garantir a liquidação financeira de tal oferta e, eventualmente, o pagamento do preço de compra, nos termos do artigo 7º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa da CVM nº 361/2002. 104. Por esta razão, é praxe no mercado que as instituições financeiras intermediárias não permitam que sociedades estrangeiras –tais como a MLGP – sejam utilizadas como veículo para viabilizar a OPA, tendo em vista que há maiores dificuldades na execução de garantias, fato este que demonstra a necessidade de criação da holding CREMERPAR, no contexto da operação acima descrita.

105. *Tal como manifestado na Carta de Intenção (Doc. 03, págs. 1326/1327), a criação da CREMERPAR teve o escopo de facilitar e viabilizar o processo de alienação do controle da Autora, principalmente em razão de se tratar a Autora de uma companhia de capital aberto, fato este que envolvia interesses de investidores minoritários a serem protegidos.*

106. *Ademais, o propósito negocial da operação, como pode ser lido com detalhes nas vinte e duas páginas compreendidas no intervalo das fls. 1323 a 1345 do Doc. 0314, também decorre do fato de que foram necessárias análises preliminares complexas que antecederam a conclusão da aquisição e a concretização do investimento pela MLGP no capital da Autora, dentre as quais merecem destaque: as análises independentes e as avaliações econômico-financeiras; a assessoria sobre opções de estruturação; a avaliação sobre as exigências regulatórias e de conformidade; os estudos de mercado e a assessoria estratégica.*

107. *Em suma, a geração do ágio foi uma consequência do negócio e não um fim em si mesmo, o que evidencia a existência de propósito negocial.*

A criação de "holdings" é legal, encontrando respaldo, por exemplo, no artigo 2º, §3º, da Lei nº 6.404/76, que estabelece, ainda, que podem ser criadas com o objetivo de obtenção de incentivos fiscais (*"A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais*).

Outrossim, no caso de investidores estrangeiros (como no caso da MLGP), a criação de uma holding nacional se constitui em pressuposto para usufruir da prática de amortização do ágio, consoante bem ressaltado pela parte autora na petição inicial.

Uma empresa nacional, via de regra, não necessitaria criar uma "holding" para efetivar a aquisição de outra, via incorporação, uma vez que poderia adquirir o investimento diretamente e se aproveitar do ágio ocorrido na operação. No caso dos investidores estrangeiros, entretanto, tal prática é inviável. A eles, restaria a possibilidade de realizar uma incorporação internacional (sendo que não haveria condições de usufruir das regras de "ágio" estabelecidas pela legislação tributária brasileira), ou sua participação direta como sócios, aportando recursos de maneira pura e simples, igualmente impedidos de acessar as regras aplicáveis aos nacionais.

Ou seja: mais que uma faculdade, a criação da CREMERPAR se constituiu numa necessidade do investidor, para obter acesso isonômico ao mesmo tratamento tributário dispensável ao capital nacional. É evidente que tal prática prejudica os interesses nacionais, mormente os de fomento ao investimento na atividade produtiva no país, seja de capital nacional ou estrangeiro.

Insta ressaltar que o artigo 171, da Constituição da República, que estabelecia a possibilidade de concessão de benefícios e tratamento diferenciado à empresa brasileira de capital nacional, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 6/1995, justamente para evitar os obstáculos ao investimento no país. A Lei nº 4.131/62, por seu turno, determina que "*Ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei.*"

Logo, tem-se que ainda que a CREMERPAR houvesse sido constituída tão somente para possibilitar a geração de ágio amortizável em favor da MLGP (e, como visto, não o foi), ainda assim haveria legalidade no ato, pois se constituiria em pressuposto para que o investimento efetuado por sociedade estrangeira obtivesse o mesmo tratamento tributário dispensável ao investimento, acaso houvesse sido realizado por empresa nacional.

Ainda que não tenha sido referido expressamente no voto condutor do julgamento realizado pelo CARF, o fundamento da autoridade administrativa para desconsiderar a utilização da CREMERPAR para a geração do ágio parece ter sido, de fato, o parágrafo único do artigo 116 do CTN, *in verbis*:

Art. 116 (...)

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

Ocorre que, pelas razões acima expostas, não houve dissimulação ou fraude na espécie, de modo que deve ser afastada a conclusão administrativa no ponto.

E, em assim sendo, havendo a ocorrência de ágio (o que restou reconhecido pelo próprio acórdão do CARF) bem como a incorporação posterior da CREMERPAR pela CREMER S.A., ora autora, é de ser reconhecido o direito à utilização do ágio para fins de amortização na apuração do lucro real nos exercícios seguintes à incorporação, na forma do artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, observados os limites do inciso III do mesmo dispositivo.

Via de consequência, deve ser anulado o auto de infração referente ao IRPJ e à CSLL, calculados com a inclusão do ágio ora reconhecido em suas bases de cálculo, e, por arrastamento, as penalidades acessórias aplicadas.

Por fim, saliento que fica prejudicada a análise das demais teses apresentadas, tendo em vista que os fundamentos acima deduzidos foram suficientes para o acolhimento da pretensão deduzida na petição inicial.

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, **JULGO PROCEDENTE** a pretensão deduzida na petição inicial, resolvendo o mérito (art. 487, I, do CPC), para anular o(s) auto(s) de infração aplicado(s) no bojo do processo administrativo fiscal nº 13971.005209/2010-12, bem como os lançamentos fiscais dele decorrentes, nos termos da fundamentação.

Oficie-se ao juízo da 5ª Vara Federal de Blumenau, remetendo cópia da presente sentença, a fim de ser acostada aos autos da execução fiscal nº 513202-93.2018.4.04.7205.

Sucumbente, condeno a parte ré ao ressarcimento das custas adiantadas pela parte autora, bem como ao pagamento de honorários advocatícios em favor do(s) procurador(es) da demandante. Obedecendo aos critérios constantes no §3º, do art. 85, do CPC, fixo os honorários em 10% sobre o valor da causa, no que tange à parcela até 200 (duzentos) salários mínimos; 8% sobre a parcela que exceder a 200 salários mínimos até 2.000 salários mínimos; 5% sobre o que exceder a 2.000 salários mínimos até 20.000 salários mínimos; e 3% sobre a faixa que exceder a 20.000 salários mínimos. Para efeitos de cálculo, o valor da causa deverá ser atualizado pelo IPCA-E.

Na hipótese de interposição de recurso de apelação, intime-se a parte contrária para apresentar contrarrazões e, após, remetam-se os autos ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos termos do art. 1.010 do CPC.

Suscitada em contrarrazões questão resolvida na fase de conhecimento, intime-se o apelante para, em 15 (quinze) dias, querendo, manifestar-se a respeito, a teor do art. 1.009, §2º, do CPC.

Sentença sujeita à reexame necessário (art. 496, I, do CPC).

Sentença publicada e registrada eletronicamente. Intimem-se.

Documento eletrônico assinado por **FRANCISCO OSTERMANN DE AGUIAR, Juiz Federal Substituto**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **720004654456v44** e do código CRC **c4a97bb5**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): FRANCISCO OSTERMANN DE AGUIAR

Data e Hora: 26/4/2019, às 11:6:9

5010311-02.2018.4.04.7205

720004654456.V44