



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

Processo n° 10380.720067/2013-13
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.267 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - ÁGIO E SUBVENÇÕES
Recorrentes TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º).

Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo".

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Caracterizam subvenções para investimento e, portanto, não se sujeitam à incidência do IRPJ e da CSLL, os incentivos do PROADI instituídos pelo art. 5º da Lei nº 7.075/1997 do Estado do Rio Grande do Norte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que lhe negava provimento. Os Conselheiros João Thomé e Luis Fabiano acompanharam o Relator pelas conclusões no que toca ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteadó, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos nos termos dos arts. 33 e 34 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 08-025.364, exarado pela 4ª Turma da DRJ em Fortaleza - CE.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 4266 e ss.):

Trata-se de impugnação contra autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, no valor total na data do lançamento de R\$ 37.940.612,54, já incluídos juros e multas, conforme demonstrativo de fl. 2.

(...)

As infrações estão exhaustivamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 39 a 73.

Segue-se o detalhamento do conteúdo das infrações imputadas.

001. AMORTIZAÇÃO. VALORES DE ÁGIO NÃO PASSÍVEIS DE AMORTIZAÇÃO.

Para melhor compreensão dessa infração, a autoridade autuante remete ao processo administrativo nº 10380.726.493/2010-18.

Referido processo diz respeito a auto de infração lavrado contra Paulo Tarso Rego de Lima, CPF nº 443.414.824-91, um dos sócios da Santa Clara Indústria e Comércio de Alimentos LTDA (denominação anterior da autuada), em razão de ganho de capital na alienação de participação societária.

Naquele procedimento fiscal, a fiscalização detectou que a empresa Elite Internacional BV, CNPJ 05.534.721/0001-03, domiciliada no exterior, adquiriu, de fato, metade do capital da Santa Clara Indústria e Comércio, mediante compra direta de ações dos sócios, dentre eles Paulo Tarso Rego de Lima.

De acordo com o relatado naquele processo, para ocultar do fisco a compra e venda das ações e, conseqüentemente, eximir os alienantes da incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital, adquirente e alienante engendraram uma série de operações societárias, com criação de empresas de passagem, aumento de capital, cisão, incorporação, etc., tudo com o objetivo de exteriorizar a aparência de uma operação de joint venture.

Segue-se a transcrição de parte do auto de infração do processo nº 10380.726.493/2010-18, que descreve a imputada simulação.

A SANTA CLARA IND E COM, uma das maiores indústrias de café do Brasil, tinha nos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE seus únicos proprietários. No ano de 2005, os irmãos decidem vender para uma empresa estrangeira, a ELITE INTERNACIONAL BV, metade da SANTA CLARA IND E COM;

A venda seria por um valor muito superior ao do custo de aquisição, gerando, assim, elevado ganho de capital. Foi com o intuito de evitar o pagamento do Imposto de Renda incidente sobre referido ganho, que teve início o planejamento tributário;

A idéia era fazer a venda de metade da SANTA CLARA IND E COM para a ELITE INTERNACIONAL BV parecer uma operação de reorganização societária. Para isso, foram criadas duas empresas-veículo com capital social irrisório: a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES (atuando em nome dos vendedores) e a ELITE DO BRASIL (atuando em nome dos compradores). Ambas constituídas por advogados que, “coincidentemente”, possuíam outras empresas “de Participações”;

Acertada as bases do planejamento tributário, os advogados saem de cena: uma empresa-veículo (ELITE DO BRASIL) é integralmente transferida para os compradores e a outra empresa veículo (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES) é totalmente transferida para os vendedores;

No dia da venda (29/12/2005), as empresas SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e ELITE DO BRASIL têm o capital aumentado para 27,6 milhões e 226,0 milhões, respectivamente;

Os acionistas da SANTA CLARA IND E COM integralizaram o capital da empresa-veículo (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES) justamente com todas as quotas que detinham na empresa que seria vendida (a própria SANTA CLARA IND E COM). A partir desse momento, quem comprasse a “PARTICIPAÇÕES” (controladora) estaria, na realidade, comprando a “IND E COM” (controlada);

A empresa ELITE DO BRASIL foi capitalizada pela compradora (ELITE INTERNACIONAL BV) com R\$ 216 milhões e, horas depois, “investiu” R\$ 215,5 milhões na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, empresa que, horas antes, acabara de receber todas as quotas da empresa que seria comprada (SANTA CLARA IND E COM);

Horas depois, os irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE saem da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES resgatando, ao todo, 10.199.183 ações (R\$ 1,00 cada), e recebendo R\$ 54 milhões. A partir desse momento, as empresas PRL (dos irmãos

PEDRO, PAULO e VICENTE) e ELITE DO BRASIL ficam com 50% da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES cada uma;

Ainda no dia da venda (29122005), cada irmão recebe, totalmente livre de imposto de renda, o valor de R\$ 20,3 milhões, o mesmo valor do ganho de capital escondido.

Um ano e meio depois, em uma operação na qual a controlada (“filha”) incorpora a controladora (“mãe”), a SANTA CLARA IND E COM incorpora a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. Chegava-se, assim, à configuração desejada desde o início: metade da SANTA CLARA IND E COM pertencendo aos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE (por intermédio da PRL) e a outra metade pertencendo à empresa ELITE INTERNACIONAL BV;

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal que integra o presente auto de infração, a simulação acima resultou na contabilização indevida de um ágio na Elite do Brasil, transferido por cisão parcial para a Santa Clara Participações e posteriormente, por incorporação, para a Santa Clara Indústria, atual Três Corações Alimentos, que, por sua vez, passou a amortizá-lo, reduzindo o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda devido.

Assim se pronuncia a autoridade autuante no Termo de Verificação sobre a amortização do ágio (fls. 65 a 68).

“... nesse passo a fiscalização verifica que a ELITE DO BRASIL (empresa veículo, agindo em nome da ELITE INTERNACIONAL BV) integraliza 17.477.292 novas ações emitidas pela Santa Clara Participações (a outra empresa veículo envolvida no planejamento) pagando R\$ 215.500.000,00 (R\$ 139.000.000,00 via TED mais R\$ 76.500.000,00 pela conferência de ações detidas na empresa Café Três Corações S/A.

Os valores são registrados na contabilidade da Santa Clara Participações da seguinte forma: na conta capital social, o valor de R\$ 17.477.292,00, na conta Reserva de Ágio, o valor de R\$ 198.022.708,00 (R\$ 215.500.000,00 – R\$ 17.477.292,00), veja-se também o item 6 da resposta apresentada pela fiscalizada.

Aqui um ponto deve ser desde logo ressaltado, quem efetivamente pagou o valor acima foi a empresa ELITE INTERNACIONAL BV. Com efeito, conforme a contabilidade da ELITE DO BRASIL, o valor de R\$ 139.000.000,00 ingressou na sua conta no Citibank como contrapartida de aumento de capital integralizado pela ELITE INTERNACIONAL BV, enquanto os R\$ R\$ 76.500.000,00 ingressaram como investimento na Café Três Corações S/A., também em contrapartida de aumento de capital integralizado pela ELITE INTERNACIONAL BV.

Como acima visto, no mesmo instante do ingresso, os valores entregues pela ELITE INTERNACIONAL BV são inteiramente gastos na compra do “investimento” na Santa Clara Participações.

Convém esclarecer, ainda, que o valor (R\$ 215.500.000,00) pago pela ELITE INTERNACIONAL BV pela compra do “investimento” na Santa Clara Participações (por meio da empresa-veículo ELITE DO BRASIL) ficou registrado na contabilidade desta última na conta 1.3.01.03.01.012 (Investimentos/Part.Perman.Outras Empresas/Santa Clara Participações), valor de R\$ 94.124.292,42; e na conta 1.3.04.01.02.003 (Diferido/Ágio/Aquisição Santa Clara), valor de R\$ 121.375.707,58 (cf. também item 14 da resposta da fiscalizada).

Conforme salientado pela fiscalização no TVF reproduzido acima (subitem V, do item 3.3), após os sócios originários da Santa Clara Indústria haverem recebido os valores referentes a alienação de metade de sua participação societária nesta empresa “(...) Era necessário, porém, dar seqüência ao planejamento de modo a tirar as empresas-veículo de cena e, enfim, a ELITE INTERNACIONAL aparecer como proprietária de 50% das quotas da SANTA CLARA IND E COM.” (grifos no original).

Ocorre que a série de atos societários perpetrados para a retirada de cena das empresas-veículo possuía outro objetivo subjacente, qual seja o aproveitamento, através de sua amortização, do ágio nelas contabilizado.

Com efeito, para que o objetivo do planejamento tributário fosse plenamente alcançado, ou seja, para que 50% das cotas da SANTA CLARA INDÚSTRIA ficassem sob o controle direto da ELITE INTERNACIONAL BV e os outros 50% ficassem sob controle dos sócios originários era necessário que a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES fosse incorporada por aquela empresa.

Por outro lado, era a ELITE DO BRASIL quem possuía registrado em sua contabilidade o valor da mais valia paga para aquisição dos 50% da SANTA CLARA INDÚSTRIA (ágio).

Portanto, para que o valor acima pudesse ser “amortizado” nos resultados futuros da SANTA CLARA INDÚSTRIA era imprescindível que ele saísse do patrimônio da ELITE DO BRASIL e ingressasse no patrimônio da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, após o que, esta seria incorporada pela SANTA CLARA INDÚSTRIA.

Somente assim o ágio contabilmente registrado poderia ser aproveitado via amortização e reduzir os resultados tributáveis da SANTA CLARA INDÚSTRIA nos próximos cinco anos, tudo conforme expressa permissão legal, segundo a contribuinte (cf. itens 16 e 17 da resposta da fiscalizada).

Para alcançar os objetivos acima vistos foram necessárias duas operações societárias levadas a cabo pelos agentes envolvidos: 1) cisão parcial da ELITE DO BRASIL, com versão de 93% do seu patrimônio para a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, e 2) posterior incorporação da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES pela SANTA CLARA INDÚSTRIA.

Com a primeira operação transferiu-se da ELITE DO BRASIL para a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, o investimento e o ágio contabilizado na primeira, ao mesmo tempo a ELITE DO BRASIL deixa de participar do quadro societário da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, passando tal participação a ser titulada pela ELITE INTERNACIONAL BV. Isto está contido no item 4.1 do “Protocolo de Cisão Parcial” firmado entre a ELITE DO BRASIL e a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES:

Com a segunda operação acima citada – a incorporação da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES pela SANTA CLARA INDÚSTRIA – completa-se a seqüência de atos societários que visavam, através de um planejamento tributário evasivo, ocultar a operação de compra e venda de 50% das cotas da SANTA CLARA INDÚSTRIA pela ELITE INTERNACIONAL BV. O ato societário sob exame também enseja o aproveitamento do ágio contabilizado pelo prisma tributário, via sua amortização e conseqüente redução do resultado tributável da fiscalizada.

Como salientado no TVF varias vezes citado no presente trabalho, no presente caso “A operação de alienação não foi direta, como de comum (sócios da SANTA CLARA transferindo suas ações para a ELITE INTERNACIONAL); houve, isso sim, um planejamento tributário evasivo arquitetado pelos alienantes, sócios da SANTA CLARA IND E COM, e pelos adquirentes, com a criação das empresas SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e ELITE DO BRASIL, realizando-se um conjunto de operações para ocultar o fato real da venda de ações (...)” (negritos do autor do TVF).

O que houve no presente caso, como assaz provado, foi nada mais nada menos, que uma operação de alienação de participação societária com pagamento de mais valia (ganho de capital/ágio), cujos vendedores são pessoas físicas e o comprador é uma pessoa jurídica sediada no exterior.

Foi visto ainda que o valor pago foi recebido pelos alienantes sem que fosse recolhido o devido imposto de renda decorrente do ganho de capital existente na operação. Assim sendo, o fisco não pode aceitar que a amortização do ágio sob exame, contabilizada como despesa reduza o resultado tributável apurado na fiscalizada.

Primeiro porque a operação de alienação foi deliberadamente obscurecida por uma série de atos societários sem qualquer propósito comercial perpetrados no

recolhimento do imposto de renda devido na operação de alienação (falta de recolhimento que perdura até hoje).

E segundo porque a empresa que efetivamente adquiriu a participação societária com ágio tem sede no exterior, devendo o valor pago a título de ágio ser registrado na contabilidade desta empresa e não em uma empresa-veículo criada sem outro propósito senão o de praticar atos visando a ocultação de fato geradores tributários.

002. SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. OMISSÃO NA RECUPERAÇÃO DE DESPESAS (PERDÃO DE DÍVIDA)

A segunda infração imputada ao sujeito passivo foi a não contabilização, a título de recuperação de despesas, de incentivos fiscais do ICMS recebidos do estado do Rio Grande do Norte, correspondentes a perdão de dívida decorrente de empréstimos vinculados ao pagamento de ICMS. De acordo com a autoridade autuante, tais empréstimos classificam-se como subvenção para custeio, sujeito à tributação.

Assim se expressa a autoridade fiscal no Termo de Verificação fiscal sobre a infração.

No curso da presente ação fiscal, a empresa foi intimada promover a abertura dos valores referentes ao Regime Tributário de Transição (RTT) informados na DIPJ referente ao ano-calendário de 2008.

Em sua resposta a empresa alegou que “é beneficiária de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, caracterizados por subvenções governamentais concedidas para investimentos nos parques industriais estabelecidos em Mossoró e Natal”.

Os instrumentos apresentados junto com a resposta acima (Contrato AGN/PROADI 2004/021, referente a sua unidade em Natal e AGN/PROADI 2004/022, referente a sua unidade de Mossoró e seus respectivos aditivos) são na realidade Contratos de Mútuo de Execução Periódica celebrados entre a Agência de Fomento do Rio Grande do Norte S/A (Mutuante) e os estabelecimentos da fiscalizada situados nas cidades acima (Mutuária).

A finalidade dos contratos acima é o “financiamento sob a forma de mútuo de execução periódica, com recursos do PROADI, em dinheiro, no valor mensal equivalente a um percentual não superior a 10% (dez por cento) do faturamento total da Mutuária, do mês anterior de cada liberação, não podendo ultrapassar igualmente 75% (setenta e cinco por cento) do respectivo ICMS devido, nos mesmos períodos, visando formação do seu ativo” (cláusula primeira)

Os prazos totais dos financiamentos eram de 04 (quatro) anos e 05 (cinco) meses, inclusive 01 (um) mês de carência, a partir da emissão da primeira nota fiscal após a assinatura

do contrato (Natal) e de 05 (cinco) meses, inclusive 01 (um) de carência (Mossoró) – cláusula quinta. Por conta dos Primeiros Aditivos aos contratos supra os prazos passaram a ser de 14 (quatorze) anos e 05 (cinco) meses e 05 (cinco) anos e 05 (cinco) meses, respectivamente.

Quanto à amortização, os contratos prevêem que o principal da dívida decorrente dos desembolsos mensais sejam reembolsados pela Mutuária em parcelas únicas e exigíveis a partir do dia 15 (quinze) do mês subsequente ao término do prazo de carência, ocorrendo este, 01 (um) mês após cada liberação (cláusula sexta).

No parágrafo segundo da cláusula acima, consta que “da parcela do reembolso do principal do financiamento de que trata o presente contrato, é concedida a redução de 99% (noventa e nove por cento) por ocasião das respectivas amortizações”(grifamos).

Os contratos supra não preveem que os recursos desembolsados pela AGN sejam utilizados pela empresa em investimentos destinados à implantação ou expansão de qualquer empreendimento econômico. Após cada desembolso os recursos passam a compor o capital de giro da empresa.

Deste modo, a operação acima não pode ser caracterizada como subvenção para investimento, como alega a fiscalizada. O Parecer Normativo CST nº 112/79 apresenta uma definição de subvenção para investimento em contraposição à subvenção para custeio:

O que se verifica da análise dos contratos acima é que a AGN empresta mensalmente um valor a fiscalizada, correspondente a 75% do valor do ICMS apurado, diminuído do ICMS nas operações de mercadorias de terceiros.

Para a amortização do valor acima (com os encargos previstos), que ocorre no terceiro mês subsequente a cada período de apuração (por conta dos prazos de carência envolvidos), a fiscalizada paga somente o equivalente a 1% (um por cento) do valor emprestado. A parcela remanescente corresponde a um perdão de dívida.

Consequentemente, estas operações de natureza financeira não podem ser caracterizadas como subvenções, trata-se o caso de empréstimo subsidiado, conforme preceitua o Ato Declaratório Interpretativo nº 22, de 2003.

Ciente do auto de infração em 31/12/2012, o contribuinte apresentou em 29/01/2013 a impugnação de fls. 3283 a 3338, com as alegações que passo a expor.

001. AMORTIZAÇÃO. VALORES DE ÁGIO NÃO PASSÍVEIS DE AMORTIZAÇÃO.

Quanto a este item do auto de infração, o impugnante sustenta, em síntese, que houve na verdade uma operação de joint venture entre a Elite Internacional BV e a Santa Clara Indústria, tendo sido para tanto necessária a utilização da empresa Elite do Brasil, de tal sorte que sua constituição e operações tiveram substância econômica e propósito negocial, não lhe podendo ser atribuída a condição de empresa veículo.

Argumenta também que a fiscalização não poderia utilizar como prova da infração a simples conclusão firmada em auto de infração lavrado em procedimento diverso e, que tampouco há relação de causa e efeito entre uma autuação e outra. Por fim, defende que é inconteste que o ágio efetivamente existiu e que as operações que o geraram foram realizadas entre partes diferentes, por valores de mercado e devidamente registradas.

Para melhor compreensão dos argumentos sintetizados nos parágrafos acima, transcrevo, a seguir, os principais trechos da impugnação, sobre o tema:

“II.1a. Da existência e origem do ágio. Do propósito negocial das operações praticadas e da substância econômica dos atos.

O artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR" Decreto nº. 3.000/99) estipula que os contribuintes obrigados à adoção do método de equivalência patrimonial (MEP) para a contabilização dos seus investimentos em sociedades controladas ou coligadas, quando da aquisição (lato sensu - "Aquisição") de participação societária, devem desdobrar o custo de aquisição do investimento em: (i) valor de patrimônio líquido e (ii) ágio ou deságio, de acordo com sua fundamentação.

Ágio, portanto, é o valor resultante da diferença entre o custo total de "Aquisição" do investimento e o valor da parcela proporcional ao patrimônio líquido da sociedade investida à época da aquisição.

No caso em tela, a origem do ágio decorreu de uma operação que, de forma resumida, envolveu ao final de um longo processo a consolidação (em uma única sociedade) de dois grandes grupos concorrentes da indústria do café.

Nesse sentido, coube à sociedade Elite do Brasil Ltda. ("Elite do Brasil") aportar ativos e moeda em valor equivalente àquele aportado pelo "Grupo Santa Clara", resultando em uma sociedade detida por dois grupos de sócios ("Joint Venture" ou "Holding"), cabendo metade do capital para cada um.

Ressalte-se, desde logo, que o ágio em questão foi decorrente de operação entre partes não relacionadas, advindo de operação entre grupos absolutamente distintos.

(...)

Assim, por exigência do Grupo Elite-Strauss, as pessoas físicas que atuavam como acionistas na sociedade Santa Clara Participações necessariamente deveriam se retirar desta, de modo a evitar problemas de sucessão (decorrentes da morte, separação ou invalidez de qualquer deles), concentrando o investimento diretamente em uma empresa de participações.

Em decorrência, a sociedade Santa Clara Participações se traduziu em uma holding empresarial focada em gerir as atividades das empresas operacionais (Santa Clara Indústria e Café Três Corações) nas diversas áreas de atividade da cadeia do café e seus derivados.

Com efeito, as holdings se prestam essencialmente a facilitar o planejamento estratégico de determinado grupo empresarial, permitindo um fluxo econômico de operações e valores entre as empresas controladas, além de resultar na otimização dos recursos administrativos e financeiros.

Com isto, demonstra-se ter sido fundamental a "pré-existência" da sociedade Santa Clara Participações sob o controle comum por um período significativo de um ano e meio até que efetivamente os dois grupos tivessem segurança quanto ao momento da pretendida consolidação de suas atividades operacionais.

(...)

Portanto, comprova-se que as operações realizadas, notadamente a necessidade de passos paulatinos (especialmente a pré-existência da sociedade Santa Clara Participações sob controle comum e posterior incorporação desta para consolidação na Santa Clara Industrial, sendo esta a razão social anterior da ora Impugnante) decorreram de evidentes interesses negociais das partes (associar-se de forma segura e escalonada, até que houvesse segurança para a final consolidação das operações), bem como tiveram substância econômica (havendo efetivos fluxos de capitais e transferência de ativos).

*Logo, a existência do ágio passível de amortização pela Impugnante **não** comporta dúvidas, tampouco a substância econômica e propósito negocial das operações anteriores poderiam ser questionados com o fim de macular o ágio incorrido e/ou a despesa de amortização dele decorrente.*

II.1.b. Da ausência de prova do cometimento de qualquer infração pela Impugnante relativamente à dedução de despesa com amortização do ágio.

De plano, da simples leitura do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), que amparou a presente autuação, nota-se que seu teor reproduz as conclusões de outra fiscalização, qual seja, a do Processo Administrativo n.º 10380726.493/2010-18 (doc. 17).

Ocorre que o Processo Administrativo n.º 10380726.493/2010-18 trata da suposta omissão de GANHO DE CAPITAL auferido por pessoas físicas na hipotética alienação de quotas da sociedade Santa Clara Indústria, assunto alheio à Impugnação em tela, a qual dispõe sobre a AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO e SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

(...)

Em momento algum a autoridade demonstrou a razão pela qual a despesa com a amortização do ágio não poderia ter sido deduzida pela Impugnante. Ora, o brocardo jurídico é velho, mas válido: "Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar"! A fiscalização **não** cumpriu com seu dever de demonstrar a ilegalidade da dedutibilidade do ágio amortizado pela Impugnante.

O "empréstimo" juridicamente aceito diz respeito à prova, e desde que relacionada aos fatos dos autos, e **não às conclusões obtidas em outro processo fiscal**, o que só corrobora o fato de que o TVF, lavrado nos autos do Processo Administrativo n.º 10380726.493/ 201018, **jamaiz** poderia ter sido adotado pela autoridade fiscal como fundamento para autuar a Impugnante pelo aproveitamento (autorizado pela legislação) da despesa com amortização do ágio.

II.1.c. Da existência e fundamentação econômica do ágio. Fato incontroverso até mesmo para a fiscalização.

Tanto é incontroversa a ocorrência de ágio amortizado pela Impugnante que a própria autoridade fiscal, em seu lançamento, não questionou o valor do ágio registrado pela Impugnante (R\$121.375.707,58 **doc. 08**), sua fundamentação econômica, bem como o conteúdo do laudo de avaliação e contabilização.

(...)

Pelo exposto, não há como negar que a parcela do ágio amortizado e deduzido pela Impugnante efetivamente ocorreu e é decorrente de operação societária devidamente registrada perante os competentes órgãos públicos.

(...)

Dito isso, de acordo com a autoridade fiscal, o impeditivo para a amortização do ágio residiria no fato do ágio ter sido apurado a partir de um suposto planejamento tributário apto a mascarar um hipotético ganho de capital suportado por pessoas físicas.

Ora, não bastasse a comprovação de que as operações foram lastreadas em efetivos interesses negociais e carregadas de substância econômica, é espantoso o fato de a

fiscalização atrelar a dedução da despesa com amortização de ágio ao efetivo pagamento do imposto de renda das pessoas físicas ("IRPF") decorrente de um cogitado ganho de capital.

A dedutibilidade do ágio impacta o IRPJ e a CSLL, ao passo que o ganho de capital (objeto de outro processo administrativo) diz respeito ao IRPF.

Por um minuto (apenas por argumentação), imaginemos que o IRPF sobre o suposto ganho de capital discutido em outro processo administrativo fosse pago. Estaria agora a Impugnante autorizada pela legislação tributária a amortizar o ágio objeto desta Impugnação? Obviamente não há correlação lógica entre os fatos, tampouco qualquer correlação de causa e efeito jurídica!

(...)

Insistimos. Não há qualquer elemento de conexão juridicamente válido entre a premissa e a conclusão apontadas pela autoridade fiscal. Dizer que o não recolhimento do imposto sobre o suposto ganho de capital invalida ou macula o direito à amortização do ágio efetivamente gerado é descabido, incorreto e absurdo.

E mais! Por vezes a autoridade fiscal alega que a Impugnante, ao subscrever ações com ágio, buscou ocultar a real natureza da operação, qual seja a de "compra e venda" e que isso de alguma forma (não explicada no TVF, acreditamos que nem no ordenamento jurídico) teria impacto no aproveitamento fiscal do ágio.

Qual seria o diferente impacto fiscal relacionado à amortização do ágio caso a operação se deflagraisse como "compra e venda", e não como subscrição de capital? Obviamente, nenhum.

Para fins do ágio, é irrelevante a forma de sua "Aquisição", fosse a transação de "compra e venda" ou de "subscrição de capital com ágio".

Conforme já visto, a Aquisição é gênero, do qual a "compra e venda" é espécie.

II.1.d. Considerações Específicas sobre o Ágio da Impugnante - Inexistência de "empresa veículo."

A fim de apurar se uma operação é negocialmente robusta sob a ótica tributária, e se não encerra apenas um planejamento tributário sem substância econômica, ela deve ser examinada de forma contextualizada.

*Nesse cenário, releva notar que o ágio ora em comento foi gerado de forma ordinária, **sem** a identificação de quaisquer atos artificiais relacionados à negociação dos valores*

aportados em troca das participações societárias.

Mais do que isso, o ágio aproveitado pela Impugnante foi gerado em uma operação com aporte por terceiros a ela não relacionados, havendo efetivo fluxo financeiro. A transação foi realizada em estrita observância aos parâmetros de mercado e à legislação vigente, sem qualquer abuso de forma, de direito ou simulação. Ao contrário, a estrutura adotada correspondeu exatamente à intenção das partes envolvidas. O conjunto documental probatório é imenso neste sentido!

(...)

Ora, o conceito de "empresa veículo" está sendo construído paulatinamente pela jurisprudência e doutrina por intermédio da análise de casos concretos. Na doutrina de Luís Eduardo Schoueri encontra-se o resumo do que seriam os requisitos para a caracterização de uma sociedade como tal ("veículo"), sendo: (i) Criada pela própria adquirente com seu investimento na empresa-alvo exclusivamente para a transferência do ágio; (ii) Sem propósito econômico; (iii) É a empresa para a qual é transferido o ágio; (iv) É controladora da empresa que restou após a incorporação e na qual passou a ser amortizado; (v) É extinta por conta da incorporação; e (vi) Possibilita que sua controlada possa, ao fim, amortizar o referido ágio.

(...)

A joint venture não almejou exclusivamente a transferência do ágio. Ela foi constituída primordialmente para consolidar a participação das sociedades envolvidas no mercado de café brasileiro.

(...)

Ainda sobre o propósito comercial da organização societária e da substância de cada uma das sociedades envolvidas, relevante notar o aspecto concorrencial envolvido, porquanto somente a junção das duas empresas (Elite do Brasil e Santa Clara Indústria) permitiria com que fizessem (e fazem até hoje) frente comercial às grandes empresas de abrangência nacional, como a Sara Lee (Café do Ponto), Segafredo Zanetti e Melitta, dentre outras que atuavam e atuam no Brasil.

(...)

Houve efetivo fluxo financeiro/aporte de capital pela Elite do Brasil na sociedade Santa Clara Participações em contrapartida às ações recebidas (doc. 18. Obs.: O comprovante de transferência bancária inclui montantes adicionais ao pagamento referente ao aporte de capital em análise doc. 07);

Não houve constituição de sociedade dentro do mesmo grupo para fins de "criação" de "ágio interno". As operações foram

efetivadas entre partes não relacionadas (Elite do Brasil e Santa Clara Participações, as quais tem quotistas distintos e interdependentes);

Operação praticada a valores de mercado e respaldada em Laudo com comprovação da fundamentação econômica do ágio (doc. 19).

(...)

Ora, sem prejuízo de todos os argumentos acima elencados, o caso da Impugnante não envolve a constituição de uma sociedade efêmera, porquanto:

Por um lado, tem-se que a Elite do Brasil já era sociedade brasileira do Grupo Elite-Strauss, pré-constituída e atuante no País muito antes da constituição da joint venture. A Elite do Brasil já detinha investimento produtivo no País desde o ano de 2000 (doc. 20), sendo titular da Café Três Corações, esta última sociedade operacional do Grupo Elite-Strauss no Brasil.

Portanto, a Elite do Brasil não foi constituída artificial e exclusivamente para fins de registro e aproveitamento do ágio ora debatido.

(...)

De fato, tanto a joint venture na holding não foi "sociedade efêmera" que foi preciso um período de um ano e meio para que a operação em questão fosse aprovada pelo CADE e, internamente, para que as estruturas estivessem integradas (um único sistema corporativo, mesma política salarial, mesma cultura econômico-comercial, etc.) e a presença da joint venture não mais se fazia necessária.

(...)

Pelo exposto, tem-se cabalmente comprovada que a joint venture Santa Clara Participações e a Elite do Brasil (isolada ou conjuntamente consideradas) não se revelam como "empresas veículo", de tal sorte que as respectivas constituições estão atreladas aos propósitos comerciais acima analisados e às expectativas do mercado cafeeiro nacional.

II.1.e. Da indevida aplicação da multa qualificada

No direito tributário não existe o menor problema no fato de o contribuinte (i.e. Impugnante) agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). Espanto seria supor que o contribuinte somente busca economia fiscal de maneira acidental.

Ocorre que, apesar de o recolhimento do imposto de renda sobre eventual ganho de capital não guardar qualquer referência com a verificação da existência do ágio (tampouco com sua correta amortização), a autoridade fiscal houve por

bem imputar à Impugnante multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), na forma do Artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Portanto, ainda que o imposto sobre o suposto ganho de capital fosse efetivamente devido pela pelas pessoas físicas que integraram à época a sociedade Santa Clara Indústria (fato que não tem qualquer relação com os autos ora impugnados), a aplicação da multa agravada em relação à amortização fiscal do ágio não tem qualquer respaldo legal.

A legislação tributária determina que a válida majoração da multa requer provas concretas de que houve evidente intuito de fraude, dolo ou simulação.

No caso, não há qualquer demonstração de conduta dolosa e/ou fraudulenta por parte da Impugnante. Pelo contrário! Sequer há infração à legislação tributária que, direta ou indiretamente, pudesse estar relacionada ao objeto dos presentes autos guerreados.

(...)

Não há nenhuma declaração ou cláusula que esteja divorciada do efetivo negócio celebrado pelas partes. Todos os atos decorrentes da reestruturação societária empreendida foram feitos às claras, com a adoção de todas as providências e registros necessários, conferindo publicidade total à operação.

002. SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. OMISSÃO NA RECUPERAÇÃO DE DESPESAS (PERDÃO DE DÍVIDA)

Sobre essa infração, alega o impugnante, em síntese, que os recursos recebidos no âmbito do incentivo fiscal concedido pelo estado do Rio Grande do Norte são efetivamente subvenções para investimento, que de acordo com o art. 443 do RIR/99 não integram a base de cálculo do lucro real.

Vejam-se os principais trechos da impugnação do contribuinte sobre o tema:

II.2.a. Da subvenção para investimento

Como o próprio nome sugere, a subvenção para custeio constitui um auxílio pecuniário concedido pela administração pública, a uma determinada pessoa jurídica, para utilização no custeio da sua operação, sem que seja necessário o cumprimento de quaisquer contraprestação.

Já a subvenção para investimento, além de requerer o atendimento de determinadas formalidades legais, ainda pressupõe a aplicação do valor subvencionado na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ainda acerca da regulamentação da subvenção para investimento, o Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR), em seu artigo 443, reproduz o quanto disposto na legislação acima transcrita:

"Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I – registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço, do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas."

Nesse sentido, tem-se que o benefício do art. 443 do RIR/99 (art. 38 do DL nº 1.598/77) consiste no não oferecimento de tais "resultados não operacionais" à tributação, registrando contabilmente a transferência dos recursos em uma conta de reserva de capital, ao invés de transitar por uma conta de resultado (receita). A contrapartida do lançamento deverá ser a débito de contas do Ativo já que há o ingresso de recursos.

Registrando-se contabilmente desta forma sequer há necessidade de se efetuar exclusões do lucro líquido contábil quando da apuração do lucro real.

(...)

Tem-se claro que, por lei, qualquer incentivo pecuniário concedido pelo poder público (independente da forma como seja operacionalizado), condicionado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos constitui uma subvenção para investimento e, como tal, não integrará a apuração do lucro real.

II.2.b. Os benefícios do PROADI se caracterizam subvenção para investimento

O Estado potiguar, por intermédio da Lei nº 5.397, de 11 de outubro de 1985, instituiu o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte PROADI, que, atualmente, é regido pela Lei nº 7.075, de 17 de novembro 1997, e pelo Decreto 13.723, de 24 de dezembro de 1997 e alterações.

(...)

A concessão do benefício em questão está condicionada à apresentação de um projeto de instalação ou expansão de empreendimento econômico no Estado Potiguar, devidamente acompanhado de um projeto de viabilidade econômica a ser elaborado por economista ou outro profissional liberal credenciado junto à Coordenadoria de Promoção Industrial Coprin, da SEDEC.

(...)

Assim, é incontestável que a outorga dos benefícios pelo Estado do Rio Grande do Norte não se limita à concessão de empréstimos em condições especialíssimas, mas corresponde a um conjunto de medidas concretas que têm como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos para a implantação e expansão das unidades fabris.

Neste sentido, o fato de o benefício dado pelo Estado do Rio Grande do Norte se materializar por intermédio de incentivo financeiro não afasta a constatação legal de que visa ao investimento e, portanto, se adéqua ao conceito de subvenção para investimento, de tal forma a afastar a sua tributação pelos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(...)

Logo, resta evidente que a intenção do Estado do Rio Grande do Norte foi subvencionar a implantação e expansão dos parques industriais da Impugnante em seu território, em contrapartida ao atendimento do quanto acordado do Protocolo de Intenções.

Nesta mesma linha, conclui-se serem ilegais o Parecer Normativo CST n.º 112/78 e o Ato Declaratório Interpretativo n.º 22/2003, utilizados como fundamento para a lavratura do auto de infração.

II.2.c. Da adequação da Impugnação ao PROADI

A Impugnante possui dois parques industriais no Estado do Rio Grande do Norte, um em Natal (que se dedica à produção de café em pó, café solúvel, misturas para capuccino, café com leite e achocolatado) e outro em Mossoró (dedicado à produção de derivados do milho, tais como farinhas flocadas, canjicas e farelo de gérmen, condimentos e coloríficos, bem como o beneficiamento de milho para pipoca e de amido de milho).

(...)

Unidade Natal.

Em 02.07.1998, a Impugnante apresentou perante o Estado do Rio Grande do Norte (RN), projeto de adesão ao PROADI, pelo prazo de 10 anos (doc. 23)

Para fazer jus ao incentivo, que tinha por finalidade a implantação da sua fábrica, até então inexistente, se comprometeu perante o Estado a (a) investir R\$ 3.500.000,00 em ativos imobilizados; (b) gerar 220 empregos diretos; e (c) a manter no RN a unidade produtiva pelo mesmo prazo do incentivo, sob pena de devolução do incentivo recebido.

Ainda em 1998, o pleito da Impugnante foi aprovado, tendo sido assinado o respectivo Protocolo de Intenções (doc. 24), ratificando-se o projeto, bem como o contrato particular de mútuo de execução periódica (doc. 25).

(...)

Quanto aos investimentos em ativo imobilizado, verifica-se que o valor a esse título sempre foi crescente, partindo-se do valor de R\$ 2.500.000, 00 em 1999 e chegando-se a R\$ 17.000.000,00 em 2008, conforme se demonstra por intermédio do anexo balancete (doc. 29), bem como de cópia da Ficha 38 A das DIPJs dos anos-calendário 2000 e 2002 (doc. 30).

Com relação ao número de empregados, partiu-se de 0 (zero) em 1998, atingindo-se o montante de 246 em 2008, conforme cópia do "Cadastro Geral de Empregados e Desempregados CAGED" referentes a dezembro de cada um dos anos calendário autuados (doc.31).

(...)

O próprio governo federal, representado pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, reconheceu que a Impugnante, por intermédio de seu estabelecimento Natal, realizou investimentos aptos a ensejar-lhe o direito aos incentivos fiscais de redução do IRPJ em decorrência da modernização total de seu parque industrial entre os anos de 2004 e 2009.

(...)

Ao se fazer a descrição do processo produtivo, foram apresentadas fotos, por intermédio das quais se demonstra os equipamentos que eram utilizados antes e depois da modernização de seu parque industrial.

Em resposta, em 14/09/2011, a Diretoria de Gestão de Fundos e Incentivos e de Atração de Investimentos da SUDENE emitiu o ofício 1415/2011SUDENE (doc. 35), informando que aquela Superintendência, por intermédio do Laudo Constitutivo 95/2011 (doc. 36), reconheceu o direito ao benefício fiscal pleiteado.

Referido documento informa que a Impugnante atendeu as condições e requisitos legais exigidos, quais sejam, ter modernizado o parque industrial voltado a setor da economia considerado prioritário para o desenvolvimento regional e em área de atuação da SUDENE.

Ora, se houve o reconhecimento pelo próprio governo federal de que a Impugnante investiu em seu parque industrial, mormente seu maquinário, modernizando completamente seu estabelecimento industrial entre os anos de 2004 e 2009, não há qualquer dúvida de que a empresa fez investimentos em seu estabelecimento.

Unidade Mossoró.

(...)

Os mesmos argumentos despendidos acima para demonstrar a adequação da unidade de Natal às exigências do programa de incentivo fiscal do RN, são repetidos, mutatis mutandis, em relação à unidade de Mossoró, o que dispensa sua reprise neste tópico do relatório.

II.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Por fim, propugna o impugnante pela impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício, sob o fundamento da inexistência de previsão legal nesse sentido.

Eis a transcrição dos principais trechos da impugnação quanto a esse tópico:

No entanto, tendo em vista a inexistência de qualquer previsão legal a permitir a aplicação de juros SELIC sobre a multa, a Impugnante entende por bem desde já rechaçar esse procedimento, para a hipótese extrema de ser mantido o lançamento.

Isso porque, o §3º do art. 61 da Lei 9430/96, não permite a incidência do : "os sobre a multa, mas sim a incidência isolada de ambos sobre o principal. Verificase, de sua leitura, que as multas incidiram sobre os "débitos para com a União, sendo que sobre esses mesmos débitos, a saber, o principal, incidirão os juros de mora.

Além disso, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, responsável pela instituição das multas aplicáveis em caso de lançamento de ofício, não faz qualquer menção à incidência de juros de mora, calculados à taxa SELIC, sobre esses valores, ad litteram:

(...)

*Pois bem. Tal fato, se averiguado em face do quanto disposto pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, que trata de Autos de **Infração sem tributo**, não deixam dúvidas de que as multas de*

ofício, constituídas juntamente com a obrigação principal, não estão sujeitas à taxa SELIC.

Isso porque, o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 deixa evidente que o legislador, quando buscou submeter dado crédito tributário à taxa SELIC, expressamente o fez:

(...)

Ademais, vale dizer que não é possível sustentar a aplicação de juros SELIC com base no artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430/96:

Consoante se depreende, o dispositivo em questão utiliza a expressão débito, e não crédito tributário, donde se constata que está a instituir a incidência dos juros SELIC sobre o principal devido, e não sobre eventual multa de ofício aplicável.

A fim de que não paire qualquer dúvida a respeito de estar o artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430/96 tratando, apenas e tão somente, do principal devido, quando dispõe "aos débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora", importa atentar para a leitura de seu caput.

*De fato, o caput do artigo 61, da Lei nº 9.430/96, também utiliza a expressão "débitos", mas o faz para determinar que estes sujeitam-se à multa de mora, donde se constata que **débito e multa são coisas distintas, de forma que o §3º indiscutivelmente cuida apenas do principal devido.***

Acrescente-se, por fim, que ao longo de toda a sua impugnação o sujeito passivo traz à colação diversos precedentes do CARF, que segundo ele aplicar-se-iam ao seu caso concreto, apreciáveis na fundamentação do voto que se segue.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou procedente em parte a impugnação para: (i) afastar a qualificação da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL exigidos em razão da amortização indevida do ágio, e; (ii) afastar a exigência do IRPJ, PIS, Cofins e da CSLL relativos à recuperação de despesas não oferecida à tributação.

Ademais, por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em valor superior ao limite de sua alçada, o órgão *a quo* submeteu sua decisão a reexame necessário por parte deste Conselho.

Irresignada com a parcela mantida, a interessada interpôs recurso voluntário reproduzindo, em síntese, os mesmos argumentos de mérito expostos na impugnação ao lançamento, e acrescentando ainda os seguintes argumentos em sede de preliminares (fl. 4350 e ss.).

a) nulidade da decisão da DRJ haja vista haver inovado o lançamento ao afirmar que a exigência deve ser mantida com base no art. 386, III, do RIR/99, quando o auto de infração teve como enquadramento legal o art. 324, §§ 2º e 4º do mesmo Regulamento;

b) nulidade da decisão da DRJ tendo em conta haver inovado o lançamento ao afirmar que, ainda que se admitisse a legalidade do ágio, este deveria limitar-se a 93% do valor contabilizado a esse título na sociedade Elite Brasil. É que o valor do ágio não foi objeto de questionamento por parte da autoridade fiscal;

c) a DRJ erra ao afirmar que o auditor não “importou” do processo nº 10380.726493/2010-18, referente ao lançamento do ganho de capital, a conclusão firmada no auto de infração ora combatido.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

Os recursos atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

2) DO RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1) Das Preliminares Suscitadas

A primeira preliminar levantada pela recorrente diz respeito à suposta inovação cometida pela DRJ de origem ao fundamentar a infração no art. 386, III, do RIR/99, quando a autoridade fiscal sustentou o lançamento com fulcro no art. 324, §§ 2º e 4º.

Não assiste razão à defesa. Conforme jurisprudência pacífica deste Conselho, o erro cometido pela autoridade tributária quanto ao enquadramento legal da infração não dá causa à nulidade do lançamento quando os fatos são descritos com clareza e precisão.

Nesse sentido, também não há como declarar-se a nulidade da decisão de primeiro grau por haver a Turma recorrida entendido que os fatos narrados pelo auditor enquadram-se em uma norma diversa da apontada no TVF, se a norma agora invocada produz a mesma consequência jurídica daquela sustentada pela autoridade lançadora.

Incidi aqui o famoso brocardo jurídico *iura novit curia*, sobre o qual bem escreveu J. J. Calmon de Passos em seus Comentários ao Código de Processo Civil, volume 3, página 159:

[...] o juiz necessita do fato, pois que o direito ele é que o sabe. A subsunção do fato à norma é dever do juiz, vale dizer, a categorização jurídica do fato é tarefa do juiz. Se o fato narrado na inicial e o que foi pedido é compatível com a categorização jurídica nova, ou com o novo dispositivo de lei invocado, não há por que se falar em modificação da causa de pedir, ou em inviabilidade do pedido. Essa inviabilidade só ocorre quando as conseqüências derivadas da nova categoria jurídica não podem ser imputadas ao fato narrado na inicial, nem estão contidas no pedido, ou são incompatíveis com ele.

No caso, tanto o art. 324, §§ 2º e 4º, quanto o art. 386, III, ambos do RIR/99, produzem a mesma consequência jurídica, qual seja, a glosa de dedução indevida de despesas de amortização, daí porque aplicável na espécie o *iura novit curia*.

Ademais, a recorrente demonstrou haver bem compreendido as acusações que lhe foram impostas, tanto é assim que delas se defendeu a contento. Iso posto há que se indeferir esta primeira preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau.

A segunda preliminar trazida pela interessada refere-se também à suposta inovação perpetrada pela DRJ quando levanta questão que não foi objeto de exame no TVF, qual seja, que acaso fosse reconhecida a legalidade do ágio, esse deveria limitar a 93% do valor contabilizado pela investidora Elite Brasil.

Também aqui não existe razão para declaração de nulidade em virtude da alegada inovação. Não só pelo que se disse acima, mas também porque a DRJ entendeu ser ilegal a integralidade do ágio registrado pela recorrente, tal como sustentado pela fiscalização.

Por fim, quanto à terceira preliminar, não é verdadeira a alegação da defesa segundo a qual a fiscalização “importou” para o presente processo as conclusões contidas no TVF relativo à tributação do ganho de capital (processo nº 10380.726493/2010-18).

Neste ponto cabe esclarecer que os inúmeros e intrincados atos e negócios jurídicos realizados pelos controladores de Santa Clara Indústria e Comércio Ltda., e de Elite Internacional BV, levaram à exigência tanto de IRPF do Sr. Paulo Tarso Rego de Lima, pelo não oferecimento do ganho de capital auferido na alienação de sua participação acionária, quanto de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas de dedução de ágio na ora recorrente.

Então, nada mais normal do que descrever-se pormenorizadamente em ambos os processos aqueles atos e negócios jurídicos. Todavia a conclusão no presente processo é de que houve ilegalidade no aproveitamento do ágio pela recorrente, enquanto que no outro processo é de que houve ganho de capital não oferecido à tributação. As conclusões fiscais são, portanto, diversas, ao contrário do que alega a defesa.

2.2) Do Mérito

Conforme visto no relatório, a autoridade fiscal acusa a contribuinte de haver deduzido indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2007 e 2008, despesas com a amortização de ágio.

Explica a autoridade que o ágio decorreu da aquisição de 50% do capital de Santa Clara Indústria e Comércio Ltda. por Elite Internacional BV. Explica ainda que, para atingir esse intento, as partes realizaram uma série de intrincadas operações ao longo dos anos de 2005, 2006 e 2007, inclusive com criação de “empresas veículo” tanto por parte dos vendedores quanto dos compradores.

Segue a autoridade afirmando que examinadas essas operações, verificou-se: (i) falta de tributação do ganho de capital percebido pelos vendedores, que foi objeto de lançamento de ofício nos autos do processo nº 10380.726493/2010-18, e; (ii) dedução indevida de despesas com amortização do ágio na aquisição do investimento, objeto do presente processo.

Acerca do ágio, após longa exposição dos fatos verificados, o auditor conclui o seguinte em seu TVF (fls. 68/69):

O que houve no presente caso, como assaz provado, foi nada mais nada menos, que uma operação de alienação de participação societária com pagamento de mais valia (ganho de capital/ágio), cujos vendedores são pessoas físicas e o comprador é uma pessoa jurídica sediada no exterior.

Foi visto ainda que o valor pago foi recebido pelos alienantes sem que fosse recolhido o devido imposto de renda decorrente do ganho de capital existente na operação. Assim sendo, o fisco não pode aceitar que a amortização do ágio sob exame, contabilizada como despesa reduza o resultado tributável apurado fiscalizada.

Primeiro porque a operação de alienação foi deliberadamente obscurecida por uma série de atos societários sem qualquer propósito negocial perpetrados no bojo de um planejamento tributário abusivo que visou o não recolhimento do imposto de renda devido na operação de alienação (falta de recolhimento que perdura até hoje).

E segundo porque a empresa que efetivamente adquiriu a participação societária com ágio tem sede no exterior, devendo o valor pago a título de ágio ser registrado na contabilidade desta empresa e não em uma empresa-veículo criada sem outro propósito senão o de praticar atos visando a ocultação de fato geradores tributários.

Pelas razões acima expostas, os valores correspondentes a R\$ 12.137.570,70, em 2007 e R\$ 24.274.941,40, em 2008 decorrentes de amortização indevida de ágio são objeto de auto de infração.

Pois bem, desde logo deve-se deixar claro que a fiscalização em momento algum alega que o ágio nasceu de uma operação realizada entre empresas que fazem parte do mesmo grupo econômico. Ao contrário, pelo que se vê no TVF o ágio decorreu de uma transação entre partes independentes e em pé de igualdade (*arm's length transaction*). Resumindo, não se trata aqui de “*ágio interno*”.

São, como visto acima, duas as razões pelas quais o auditor se convenceu da ilegalidade do aproveitamento do ágio pela fiscalizada: (i) falta de propósito negocial, e; (ii) emprego de empresa veículo.

Quanto à falta de propósito negocial, há que se distinguir dentre as operações levadas a efeito pelos interessados, aquelas que tiveram por objetivo ocultar o ganho de capital auferido pelos alienantes, daquelas cujo objeto foi a transferência do ágio para a autuada.

As primeiras não interessam ao presente processo, e são objeto do PA nº 10380.726.493/2010-18, que trata do ganho de capital.

As últimas foram realizadas com o propósito do aproveitamento do ágio na aquisição da participação societária, e estão amparadas na interpretação que esta Turma vem

emprestando aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, qual seja, a de que a finalidade daquelas normas é incentivar a absorção do patrimônio de empresas nacionais por outras, sejam nacionais, sejam estrangeiras. Em outras palavras, o propósito negocial foi exatamente o aproveitamento do ágio, propósito esse amparado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial. Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos.

Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação.

Todavia, tendo em vista que existem algumas decisões do CARF mantendo a glosa da amortização do ágio justamente pelo emprego de "empresa veículo" (vide, por exemplo, o Acórdão 1101-001.113), entendo cabível o exame da matéria.

Em breve síntese, aqueles que defendem a impossibilidade do aproveitamento do ágio nestas condições sustentam que o emprego de empresa veículo, que ao fim incorpora ou é incorporada pela investida, "oculta" o verdadeiro investidor, qual seja, aquele que fornece os recursos para que a empresa veículo faça o investimento.

Desse modo, dizem eles, não há incorporação entre o "verdadeiro investidor" e a investida, sendo portanto inaplicável os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Pois bem, quanto a este argumento deve-se ter em conta que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram originalmente criados com a finalidade de incentivo à aquisição de empresas públicas ou sociedades de economia mista por particulares, no âmbito do chamado Programa Nacional de Desestatização (Lei nº 9.491/97).

E uma vez que pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras têm direito a adquirir até 100% das ações ou quotas da empresa nacional objeto de desestatização (vide art. 12 da referida Lei nº 9.491/97), é de se perguntar: como poderia um investidor estrangeiro se beneficiar dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 senão por meio da constituição e capitalização de uma pessoa jurídica nacional que fizesse o investimento na empresa objeto da desestatização? Esse foi, de fato, o caminho adotado pelos investidores estrangeiros (vide também caso Celpe, Acórdão nº 1201-00.689).

Ocorre que, de acordo com a teoria da "empresa veículo", ora sob exame, nem assim os investidores estrangeiros poderiam se beneficiar dos disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 pois a pessoa jurídica nacional por eles constituída e capitalizada não seria considerada o "verdadeiro investidor" na empresa objeto de desestatização.

Na mesma situação de impossibilidade de aproveitamento do disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 estaria, por exemplo, um grupo de pessoas físicas nacionais que desejasse adquirir as ações ou quotas de uma empresa objeto de desestatização. Se fizessem o investimento diretamente, as pessoas físicas não poderiam se beneficiar das referidas normas (por óbvio, pessoa física não incorpora nem é incorporada por pessoa jurídica).

A solução seria, novamente, a constituição e capitalização de uma pessoa jurídica justamente para que esta fizesse o investimento. Entretanto, de acordo com a aludida teoria da "empresa veículo", nem assim a pessoa jurídica criada pelo grupo de pessoas físicas poderia se beneficiar do disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 pois não seria considerada o "verdadeiro investidor" na empresa objeto de desestatização.

Também em idêntica situação de impossibilidade de aproveitamento do disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 estariam as pessoas jurídicas nacionais que em razão de vedação contida em norma legal ou infralegal estejam impedidas de exercer atividades econômicas diversas daquelas previstas naquelas normas. Seria o caso, por exemplo, de um banco comercial adquirir as ações ou quotas de uma concessionária de energia elétrica. Tal aquisição é possível, desde que autorizada pelo Banco Central. O que não é juridicamente possível é a absorção do patrimônio da concessionária pelo banco comercial (ou vice-versa) uma vez que o Banco Central proíbe que os bancos comerciais exerçam atividades distintas daquelas previstas em Regulamento.

A solução, mais uma vez, seria o banco comercial constituir e capitalizar uma pessoa jurídica a fim de que esta adquira as ações ou quotas da empresa objeto de desestatização. Ocorre que, segundo a mencionada teoria da "empresa veículo", nem assim a pessoa jurídica criada pelo banco comercial poderia se beneficiar do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 pois não seria considerada o "verdadeiro investidor".

Os exemplos acima, que a outros poderiam se somar, demonstram que a propalada teoria da "empresa veículo" aplicada aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ensejaria uma interpretação restritiva dessas normas no tocante à idéia de "verdadeiro investidor".

Todavia, a interpretação restritiva, tal como as demais espécies interpretativas, não é fruto da vontade do intérprete. Ao contrário, deve ser juridicamente fundamentada.

No caso dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 tal interpretação restritiva reduziria significativamente as hipóteses de aproveitamento fiscal da amortização do ágio ali prevista, algo que vai de encontro (e não ao encontro) à finalidade do Programa Nacional de Desestatização, o qual, como dito antes, incentiva a aquisição de empresas públicas ou sociedades de economia mista por particulares. Em outras palavras, a teoria da "empresa veículo" defendida por alguns é frontalmente contrária à finalidade para à qual foram criados os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, daí porque não pode ser acolhida.

3) DO RECURSO DE OFÍCIO

3.1) Da Recuperação de Despesas Relativas a Contratos de Mútuo

A autoridade fiscal exigiu IRPJ, PIS, Cofins e CSLL relativos aos anos de 2007 e 2008 sob o argumento de que a contribuinte omitiu recuperação de despesas relativas aos contratos de mútuo AGN/PROADI nº 2004/021 (referente ao estabelecimento de Natal) e AGN/PROADI nº 2004/022 (referente ao estabelecimento de Mossoró), celebrados com a Agência de Fomento do Estado do Rio Grande do Norte. Em seu TVF explica a autoridade o seguinte:

A finalidade dos contratos acima é o “financiamento sob a forma de mútuo de execução periódica, com recursos do PROADI, em dinheiro, no valor mensal equivalente a um percentual não superior a 10% (dez por cento) do faturamento total da Mutuária, do mês anterior de cada liberação, não podendo ultrapassar igualmente 75% (setenta e cinco por cento) do respectivo ICMS devido, nos mesmos períodos, visando formação do seu ativo” (cláusula primeira)

Os prazos totais dos financiamentos eram de 04 (quatro) anos e 05 (cinco) meses, inclusive 01 (um) mês de carência, a partir da emissão da primeira nota fiscal após a assinatura do contrato (Natal) e de 05 (cinco) meses, inclusive 01 (um) de carência (Mossoró) – cláusula quinta. Por consta dos Primeiros Aditivos aos contratos supra os prazos passaram a ser de 14 (quatorze) anos e 05 (cinco) meses e 05 (cinco) anos e 05 (cinco) meses, respectivamente.

Quanto à amortização, os contratos prevêem que o principal da dívida decorrente dos desembolsos mensais sejam reembolsados pela Mutuária em parcelas únicas e exigíveis a partir do dia 15 (quinze) do mês subsequente ao término do prazo de carência, ocorrendo este, 01 (um) mês após cada liberação (cláusula sexta).

*No parágrafo segundo da cláusula acima, consta que “da parcela do reembolso do principal do financiamento de que trata o presente contrato, é concedida a redução de **99% (noventa e nove por cento)** por ocasião das respectivas amortizações” (grifamos).*

Os contratos supra não preveem que os recursos desembolsados pela AGN sejam utilizados pela empresa em investimentos destinados à implantação ou expansão qualquer empreendimento econômico. Após cada desembolso os recursos passam a compor o capital de giro da empresa.

Deste modo, a operação acima não pode ser caracterizada como subvenção para investimento, como alega a fiscalizada. O Parecer Normativo CST nº 112/79 apresenta uma definição de subvenção para investimento em contraposição à subvenção para custeio:

(...)

O que se verifica da análise dos contratos acima é que a AGN empresta mensalmente um valor a fiscalizada, correspondente a 75% do valor do ICMS apurado, diminuído do ICMS nas operações de mercadorias de terceiros.

Para a amortização do valor acima (com os encargos previstos), que ocorre no terceiro mês subsequente a cada período de apuração (por conta dos prazos de carência envolvidos), a fiscalizada paga somente o equivalente a 1% (um por cento) do valor emprestado. A parcela remanescente corresponde a um perdão de dívida.

(...)

Em atendimento ao Termo de Intimação N° 09, a empresa manifestou, em relação aos valores lançados em 2007 na conta contábil 2320102002 (Reserva de Subvenção-ICMS), o mesmo entendimento relativo aos valores vistos em 2008, ou seja, que se trata de valores “caracterizados por subvenções governamentais concedidas para investimento”.

Assim restou caracterizado que o contribuinte deixou de incluir nos seus resultados os valores de R\$ 6.635.841,83, em 2007 e R\$ 6.200.950,90, em 2008 referentes à recuperação de despesas que são objeto de lançamento de ofício pelas razões acima expostas.

Na impugnação ao lançamento a interessada reafirma que a natureza do “perdão” ao pagamento de 99% do mútuo corresponde, no caso, a uma subvenção para investimento.

Examinando a questão a DRJ de origem entendeu que trata-se, aqui, de subvenção para investimento, conforme trechos do voto condutor a seguir transcritos:

Quanto à intenção do subvencionador de que a subvenção se destine a investimentos, isso é da essência do programa e decorre da própria lei que o instituiu.

Com efeito, assim dispõe o art. 5º da Lei n.º. 7.075, de 17 de novembro 1997, do estado do Rio Grande do Norte, regulamentada pelo Decreto 13.723, de 24 de dezembro de 1997, que instituiu o programa do incentivo fiscal em causa.

Art. 5º Pode ser beneficiada com os incentivos do PROADI a empresa industrial:

I – nova;

II – existente no território do Estado, desde que amplie a sua capacidade produtiva em pelo menos 50% (cinquenta por cento), mediante a realização de novos investimentos fixos e circulantes;

III – existente no território do Estado que, na data do pedido de concessão do incentivo, se encontre paralisada há pelo menos 12 (doze) meses ou que tenha apresentado, nos 60 (sessenta) meses imediatamente anteriores à apresentação do

pedido de concessão do incentivo, capacidade ociosa correspondente a pelo menos 50% (cinquenta por cento) da capacidade instalada total, desde que, a critério do CDE, demonstre esforço de recuperação mediante adoção das seguintes providências:

a) realização de novos investimentos capazes de restaurar a viabilidade econômica do empreendimento;

b) utilização de capacidade instalada que torne igualmente possível o empreendimento.

§ 1º. Considera-se empresa nova, para efeito de enquadramento no inciso I deste artigo, aquela que estiver em fase de implantação, ou em funcionamento no território do Estado há no máximo 6 (seis) meses, contados da data da formalização do pedido de concessão do benefício, feita a comprovação na forma prevista em regulamento.

§ 2º. No caso de empresa nova em implantação, o benefício pode ser concedido por antecipação, desde que a entrada em funcionamento do empreendimento ocorra no prazo fixado no respectivo cronograma, na forma que vier a ser estabelecida em regulamento.

§ 3º. No caso de empresa de que trata o inciso II do “caput” deste artigo, o benefício do PROADI somente atingirá a parte referente ao incremento da produção.

Conforme se verifica do dispositivo legal acima, a concessão do benefício está condicionada, por definição legal, à realização de investimentos, seja mediante a instalação de novas empresas, seja através de ampliação ou recuperação da capacidade ociosa de empresas já existentes. Assim, a simples concessão do benefício pelo ente estatal faz pressupor a destinação do benefício, direta ou indiretamente, à realização de investimentos, o que o insere, em tese, no conceito de subvenção para investimento.

Quanto à condição da impugnante de tratar-se de pessoa jurídica titular de empreendimento econômico e de haver efetivamente aplicado recursos na implantação ou expansão do empreendimento econômico, sobre isso também não resta dúvida.

Com efeito, o contribuinte demonstra que seu número de empregados e seu ativo imobilizado, tanto na unidade industrial de Natal, quanto na de Mossoró, apresentaram expressivos aumentos durante o período de vigência do benefício fiscal, entre 1999 e 2008, a saber: a) na unidade de Natal, o ativo imobilizado passou de R\$ 2.500.000,00 para R\$ 17.000.000,00 e o número de empregados de zero a 246 e; b) na unidade de Mossoró, o ativo imobilizado passou de R\$ 1.700.000,00 para R\$ 4.200.000,00 e a quantidade de empregados de 148 para 206. (vide documentos de fls. 3368, 3369, 4098, 4097)

Acrésciente-se que, conforme alega a impugnante, o próprio Governo Federal, através da SUDENE, reconheceu seus investimentos realizados nas unidades de Natal e Mossoró, aptos a ensejar-lhe o direito aos incentivos fiscais de redução do IRPJ, em decorrência da modernização total do seu parque industrial entre 2004 e 2009. Tal reconhecimento encontra-se materializado nos Ofícios SUDENE n.ºs 1415/2011 (fl. 4178) e 1644/2012 (fls. 3626).

(...)

Pois bem, em primeiro lugar deve-se corrigir um pequeno equívoco contido na decisão *a quo*. É que, diferentemente do afirmado no voto condutor, a fiscalização em momento algum alega que o incentivo tratado no art. 5º da Lei nº 7.075/1997 do Estado do Rio Grande do Norte caracteriza subvenção para custeio. O que está dito no TVF é que se trata de recuperação de despesas que, como tal, deveria ter sido oferecida à tributação.

No caso, trata-se de um financiamento concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte, com redução de até 99% do valor financiado, desde que observadas as condições estabelecidas no Decreto nº 13.723/1997, que regulamenta a Lei nº 7.075/1997.

Os valores auferidos de R\$ 6.635.841,83 em 2007 e de R\$ 6.200.950,90 em 2008 correspondem ao principal e aos juros daquele financiamento.

Em sendo assim, o valor principal do financiamento não poderia ser tributado a título de “*recuperação de despesa*”, já que o principal de uma dívida não é despesa, e portanto não pode ser recuperado a esse título. Apenas as despesas com juros, em tese, poderiam ser assim tributadas.

O principal do financiamento poderia, em tese, ser tributado a título de insubsistência ativa, ou seja, uma dívida que deixou de existir e que, portanto, representou um acréscimo patrimonial na empresa (receita).

Mas nem isso, no caso, ocorreu. É que não se trata aqui de perdão de uma dívida, mas de subvenção para investimento.

Esta Turma teve a oportunidade de debruçar-se sobre o conceito de subvenção para investimento quando da apreciação do processo nº 10920.724243/2012-51. Naquela ocasião o litígio tinha como objeto verificar se o crédito presumido do ICMS concedido pelo art. 148-A, do Anexo II, do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina tinha o caráter de subvenção para custeio, como afirmado pela fiscalização, ou se de subvenção para investimento, como sustentado pela defesa.

Por sua relação com o caso tratado nos presentes autos, transcrevemos a seguir um breve trecho contido no voto condutor do processo acima referido:

Isso posto, com base no conceito geral de subvenção (gênero) contido no art. 12, §§ 2º e 3º, da Lei nº 4.320/64, e nas características específicas presentes na Lei Societária e no Decreto-lei nº 1.598/77, é possível concluir com segurança que as subvenções para investimento:

a) sendo espécie do gênero “subvenções”, são dotações orçamentárias realizadas pelo Estado a entidades de direito público ou de direito privado, sem caráter contraprestacional;

b) tais dotações devem, necessariamente, ser registradas no patrimônio líquido da entidade beneficiária a título de reserva de capital, submetendo assim às limitações contidas no art. 200 da Lei Societária;

c) em razão de seu nomen juris a ela atribuído, essas dotações têm como finalidade a realização de investimentos por parte da entidade beneficiária, e;

d) são dotações orçamentárias que, inclusive, podem assumir a forma isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ora, não há dúvida de que o art. 5º da Lei nº 7.075/1997 do Estado do Rio Grande do Norte estabelece verdadeira subvenção para investimento. Não há dúvida também de que os investimentos foram efetivamente realizados pela recorrente, conforme atestado pelo Governo potiguar.

3.2) Da Exclusão da Qualificação da Multa de Ofício na Amortização do Ágio

É objeto também de remessa oficial a desqualificação da multa de ofício por parte da DRJ de origem no lançamento do IRPJ e da CSLL referente à dedução de despesas com amortização do ágio.

Neste ponto, tendo votado pela improcedência do lançamento desses tributos (item 2.2 do voto), cai por terra também a exigência da multa de ofício, seja ela qualificada ou não.

Todavia, caso seja vencido no que concerne à legalidade da dedução de despesas com amortização do ágio, entendo estar correta a decisão da DRJ de origem que afastou a qualificação da multa de ofício, haja vista que a real possibilidade de ter havido erro de direito por parte do sujeito passivo quanto à legalidade do aproveitamento do ágio exclui a qualificadora haja vista que o dolo há que ser provado para além de qualquer dúvida razoável.

4) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Processo nº 10380.720067/2013-13
Acórdão n.º **1201-001.267**

S1-C2T1
Fl. 32

CÓPIA