



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

Processo n° 10580.721584/2012-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.725 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente GOTEMBURGO VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, sobretudo se os eventos relacionados ocorreram em exíguo lapso temporal, e se tinham o mesmo administrador. Neste caso, resta caracterizada a utilização da empresa incorporada como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESA DECORRENTE DE ATOS SIMULADOS.

É indedutível a despesa decorrente de ato apurado cuja respectiva operação societária não teve seus efeitos tributários reconhecidos.

MULTA QUALIFICADA. Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA.

A falta recolhimento das estimativas sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, de acordo com a legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas de ofício para o percentual de 75%, nos seguintes termos: I) em relação à amortização de ágio: (i) por unanimidade de votos negar provimento ao recurso; e (ii) por maioria de votos reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos os Conselheiros Bianca Felícia Rothschild, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a multa de 150% ; II) em relação à dedução de despesas financeiras: (i) por maioria de votos negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votou por cancelar a infração; e (ii) por maioria de votos reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, vencidas as Conselheiras Bianca Felícia Rothschild e Milene de Araújo Macedo que votaram por negar-lhe também nesse ponto; III) por unanimidade de votos negar-lhe provimento em relação à exigência de CSLL devida em 31/12/2008, e à exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas declaradas e não recolhidas. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Em procedimento de fiscalização na empresa Gotemburgo Veículos LTDA, CNPJ 02.233.622/000195, ficou constatado a existência da chamada “incorporação às avessas”, na qual sua controladora, Calmac Eldorado Veículos S/A, CNPJ 09.240.044/000163, que possuía participação acionária na Gotemburgo adquirida com ágio, teve seu patrimônio incorporado pela controlada (Gotemburgo), com intuito de proporcionar a dedução desse ágio produzido de si mesma em sua apuração do IRPJ e CSLL.

Além do acima descrito, foi verificado que a Gotemburgo deduziu despesas financeiras, pois, para a Calmac adquirir a participação descrita com ágio precisou de empréstimo bancário, e essas despesas após a incorporação pela Gotemburgo foram aproveitadas pela mesma.

Ressalta-se que ambas empresas possuíam como administrador o SR. Ricardo Bernadino Pamplona, caracterizando a dependência entre as partes, antes durante a após toda a operação societária ocontábil que gerou o ágio de si mesma.

CALMAC

A Calmac (empresa veículo) foi criada em 17 de outubro de 2007, com capital a integralizar de R\$ 100,00, sem resultado operacional, informação corroborada pela ficha 06 – Demonstração do resultado PJ em geral DIPJ.

Em 18 de março de 2008, foi realizado uma assembléia geral que a transformou em sociedade anônima. Manteve o mesmo capital social de R\$ 100,00, dividido em 100 ações ordinárias, todas nominativas e sem valor nominal. Caltabiano Meciarty Participações S. A –98%, Brasil Americam Auto Group LTDA 1%, WEB Participações LTDA

No dia 28 de abril, foi realizado uma assembléia geral extraordinária para aprovar o aumento do capital social da empresa no valor de R\$ 13.805.714,00, integralizado por meio de notas promissórias em caráter prósoluto, dos sócios Caltabiano e RP Empreendimentos e Participações S/ A .

No dia 02 de junho de 2008, foi realizado uma assembléia geral extraordinária para aprovar a incorporação da Sociedade pela Gotemburgo. Os acionistas da Calmac passam a ser sócios da Gotemburgo, recebendo nesta data quotas de: Caltabiano 55% e RP Empreendimentos e Participações S/A 45%.

Informações coletadas nos sistemas da previdência social: Sistema de arrecadação DATAPREV – CCORGFIP – Consulta valores a recolher X Valores recolhidos X LDCG/DCG e GFIP WEB, demonstram que a Calmac não teve funcionários durante todo o período de sua existência.

Gotemburgo

Na décima terceira alteração contratual - 10/05/2004 - a sócia majoritária OX Comércio de Veículos e Participações LTDA, foi incorporada totalmente pela Volvo do Brasil LTDA, CNPJ 43.999.424/000114.

Em 15/05/2006, foi nomeado o Sr. Ricardo Bernadino Pamplona como administrador da Gotemburgo.

Décima sétima alteração contratual - 15/05/2007 – a quotista Volvo resolveu integralizar capital, que ficou assim distribuído 13.805.604 quotas para Volvo, 10 quotas para o Sr. Gregorius Wilhelmus Keja, cada quota com valor nominal de R\$ 1,00.

Vigésima alteração contratual –31/03/2008 - os sócios Volvo e Gregorius Wilhelmus Keja, cedem e transferem a totalidade de suas quotas representativas do capital social para a Calmac, representada pelos seus diretores Sr. Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Pamplona. A Calmac transfere 1 quota representativa do capital Social para a Caltabiano Mclarty Participações S/A . Dessa forma o capital social da Gotemburgo ficou: Calmac, 99% e 1 quota para Caltabiano Mclarty Participações S/A .

02/06/2008 os sócios Calmac, Caltabiano Mclarty Participações S/A, e RP Empreendimentos e Participações resolveram:

a) Incorporação do acervo líquido da Calmac pelo valor de R\$572.663,00, apurado no laudo de avaliação e descrito no protocolo e justificação da incorporação da Calmac, e declarar extinta a mesma;

b) Em consequência da incorporação e da extinção das ações que compunham o capital social da Calmac Eldorado Veículos S/A, o Capital Social da Gotemburgo Veículos Ltda. é diminuído em R\$13.232.951,00 (treze milhões, duzentos e trinta e dois mil, novecentos e cinquenta e um reais) passando de 13.805.614,00 (treze milhões, oitocentos e cinco mil, seiscentos e quatorze reais) para R\$572.663,00 (quinhentos e setenta e dois mil e seiscentos e sessenta e três reais), distribuído em 572.663 quotas no valor de R\$1,00 (um real) cada uma.

c) Os acionistas da Calmac Eldorado Veículos S/A passam a ser sócios da Gotemburg Veículos Ltda, recebendo nesta data, na proporção de suas respectivas participações, 572.663 quotas do Capital Social da Gotemburg Veículos Ltda, assim distribuídas entre eles: Caltabiano Mclarty Participações S/A, 314.965 quotas, R\$ 314.965,00,55% e RP Empreendimentos e Participações Ltda, 257.698 quotas, R\$257.698,00. 45%.

Da incorporação da Controladora pela Controlada — Promessa de Compra e Venda de Quotas da Gotemburgo Veículos Ltda.

A Volvo do Brasil Veículos Ltda. e Gregorius Wilhelmus Keja únicos sócios da Gotemburg Veículos Ltda, firmaram Promessa de Compra e Venda, em 20 de março de 2008, com o objetivo de alienar 100% do Capital Social para Calmac Eldorado Veículos S/A, pelo preço certo e determinado de R\$25.302.000,00, a ser pago à vista, até a data de 31 de março de 2008. Tendo como intervenientes: Caltabiano Mclarty Participações S/A e RP Empreendimentos e Participações Ltda.

4º EVENTO SOC. - INCORP. DA CONTROLADORA PELA CONTROLADA-02/05/2008

CALMAC ELDORADO VEÍCULOS S/A Assembléia Geral - 02/06/2008	GOTEMBURGO VEÍCULOS LTDA Vigésima primeira alteração contratual - 02/06/2008		
	SÓCIO	QUOTAS	Valor em R\$
	Caltabiano McLarty Part.	314.965	314.965,00
	RP Emp. e Participações	257.698	257.698,00
	Total	572.663	572.663,00
ADMINISTRADORES Bruno R. Caltabiano Ricardo Bernardino Pamplona	ADMINISTRADORES Bruno Rosário Caltabiano Ricardo Bernardino Pamplona		
OBSERVAÇÕES Extinção da Calmac por incorp. pela GOTEMB.	OBSERVAÇÕES 1- Incorporação da Calmac 2- Redução do capital social de R\$13.232.951,00		

Da Compra da Gotemburgo

Toda esta engenharia societária e tributária teve um objetivo claro: a compra da Gotemburgo pela Caltabiano Maclarty Participações S/A e RP Empreendimentos e Participações Ltda, com a respectiva amortização do ágio de si mesmo e a dedução de despesas financeiras da base de Cálculo do IRPJ e da CSLL.

Realmente, foi o que aconteceu subtraindo-se o período de 17/10/2007 a 02/05/2008, da criação, transformação, compra das quotas, incorporação e extinção da Calmac (empresa veículo), cujos respectivos acionistas passaram a deter participação na Gotemburgo, na proporção das ações detidas na Calmac. Conseqüentemente, em 02 de maio de 2008, o capital social da Gotemburgo ficou assim dividido:

SÓCIA	QUOTAS	Valor em R\$	%
Caltabiano McLarty Participações S/A	314.965	314.965,00	55
R P Empreendimentos e Participações Ltda	257.698	257.698,00	45
Total	572.663	572.663,00	100

Da Simulação do Propósito Negocial

O negócio jurídico só deve ser considerado como real quando os propósitos negociais concretos que o cercam devem guardar correlação com a função econômico-social que se encontra subjacente ao próprio negócio.

O Código Civil do Brasil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, estabelece que:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

A simulação, tal qual se verifica na espécie, pressupõe que se procure fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro, dissimular a verdade.

Para o caso concreto, das análises das justificativas contidas nas atas das assembléias extraordinárias e documentos correlatos das empresas envolvidas,

quando estudadas em conjunto, percebe-se uma grande contradição entre os objetivos descritos formalmente e a substância econômica desses negócios jurídicos utilizados.

No dia 02 de maio de 2008, foi firmado entre a Gotemburg Veículos Ltda, denominada incorporadora, representada por seus administradores: Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona, e Calmac Eldorado Veículos S/A denominada incorporada, representada por seus diretores: Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. um Protocolo e Justificativa de Incorporação, que merecem serem destacados os seguintes itens:

"1. JUSTIFICAÇÃO - A CALMAC e a GOTEMBURGO, após minuciosas análises, entenderam que a incorporação da primeira, pela segunda, atende plenamente os interesses das sociedades e de seus sócios e acionistas, tendo em vista a similaridade de suas atividades sócias, resultando a união de seus patrimônios em inegável benefício para seus sócios e acionistas em virtude da centralização das decisões e da redução de custos administrativos e operacionais.

5. SUCESSÃO E PASSIVO EXIGÍVEL DA CALMAC A GOTEMBURGO sucederá a CALMAC a título universal, em todos os bens, direitos e obrigações que lhe forem transferidos em decorrência da incorporação ora pactuada. As obrigações sociais e demais exigibilidades assumidas ou incorridas pela CALMAC até a data da incorporação ora ajustada, referentes aos elementos patrimoniais vertidos à GOTEMBURGO serão de exclusiva responsabilidade desta última, por ser a sociedade incorporadora. "

Toda essa visita aos atos praticados pelas empresas envolvidas, representadas pelos mesmos **administradores/dirigentes: Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona.** levaram a Fiscalização identificar que por mais que tenham sido formalmente realizadas as reorganizações das empresas, o seu resultado final vai de encontro ao propósito negocial ou as justificativas expressadas, e camufla o objetivo de levar o ágio de si mesmo e as despesas financeiras sobre empréstimo bancário contidos na Calmac (Empresa Veículo) para serem utilizados na Gotemburgo, por meio de reorganização societária, realizando os seus atos com a finalidade de reduzir o impacto da carga tributária.

Infração — Glosa de Amortização Ágio de si mesmo

A fiscalização justifica que o reconhecimento de um ágio de si mesmo não encontra respaldo na contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer uma mais valia de um investimento quando originado de transação comercial com os mesmos Administradores/Dirigentes, em incorporação de ações da interessada por empresa veículo, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Neste sentido caminha o parecer dos professores Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Júnior ("A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade"), consoante excerto que se transcreve:

"2. Contabilização do Ágio: Como fazê-la à luz da Teoria Contábil?

(...)

Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (fair value) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de

entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admitiese tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets). quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.”

Deve-se ressaltar que desde a décima sexta alteração contratual — 15/05/2006 — a Gotemburgo possuía o Sr. Ricardo Bernadino Pamplona, como administrador da sociedade.

A Calmac conforme promessa de compra e venda, em 20/03/2008, adquiriu 100% das quotas da Gotemburgo, pelo valor de R\$25.302.000,00 (vinte e cinco milhões, trezentos e dois mil de reais), sendo R\$3.212.563,00 (três milhões, duzentos e doze mil, quinhentos e sessenta e três reais) pelo Patrimônio Líquido e o restante a título de ágio. E que posteriormente ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo.

Observa-se que a Gotemburgo contabilizou a débito, o valor de R\$2.577.100,96 (dois milhões, quinhentos e setenta e sete mil, cem reais e noventa e seis centavos), a título de amortização sobre o ágio de si mesmo contabilizado pela Calmac para a aquisição das ações da própria Gotemburgo, na conta de resultado "Armotização de Ágio" código nº 3.1.2.1.1.6.1.2.08, da Demonstração de Resultado do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração digital apresentada, para o ano-calendário de 2008.

Diante do exposto, conclui-se que com a realização da "Incorporação às Aversas" ficou formalmente possibilitado a Gotemburgo a contabilização de amortização de ágio de si mesmo adquirido pela Calmac, para compra da própria Gotemburgo, no valor de R\$ 2.577.100,96 (dois milhões, quinhentos e setenta e sete mil, cem reais e noventa e seis centavos) no ano-calendário de 2008, que deve ser glosado da apuração da Base de Cálculo do IRPJ.

Acrescente-se que a glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas de amortização de ágio de si mesmo consideradas indevidas, e assim o que as tornam indedutíveis, também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Infração — Glosa de Despesas Indedutíveis

Tratando-se de despesa financeira, que é um tipo despesa operacional, deve-se preencher todos os requisitos previstos para a dedutibilidade, quais sejam os contidos no art. 299, § 1º e § 2º do RIR/99.

Das disposições acima a fiscalização entendeu que não há de se contemplar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas tão somente aquelas despesas que estejam revestidas dos predicados de usualidade e

normalidade e guardem uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora. Em suma, é necessário que sejam consideradas despesas indispensáveis.

A Calmac contraiu empréstimo bancário ao Bradesco, em 27/03/2008, no valor de R\$26.000.000,00 (vinte e seis milhões de reais) para a compra com ágio das ações da Gotemburgo, tendo como 55% aval de Bruno Rosário Caltabiano e Caltabiano Mclarty Participações S/A. Mas até 20 de abril de 2008, a empresa Calmac só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), não apresentava nenhum resultado operacional e nenhum funcionário.

Considerando que posteriormente ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo, caracterizada está a desnecessidade dos referidos empréstimos bancários contraídos pelo contribuinte, e, conseqüentemente, a indedutibilidade dos valores pagos a título de encargos financeiros.

Observa-se que a Gotemburgo contabilizou a débito, o valor de R\$3.149.726,65 (três milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos), a título de pagamentos das despesas financeiras sobre o empréstimo bancário transferido pela Calmac para a aquisição da própria Gotemburgo, na conta de resultado "Outras Despesas Não Operacionais" código nº 3.1.2.1.1.6.12.01, da Demonstração de Resultado do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração digital apresentada, para o ano-calendário de 2008.

Diante do exposto, a fiscalização concluiu que com a realização "Incorporação às Aversas" ficou formalmente possibilitado a Gotemburgo a contabilização de despesas financeiras do empréstimo bancário adquirido pela Calmac, para compra e pagamento do ágio da própria Gotemburgo, no valor de R\$ 3.149.726,65 (três milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos) no ano calendário de 2008, que deve ser glosado da apuração da Base de Cálculo do IRPJ.

Acrescente-se que a glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas financeiras consideradas desnecessárias, e assim o que as tornam indedutíveis, também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Multa Qualificada

O art. 386 do RIR/99 (Lei n.9.532, de 1997, arts.7º e 8º) inovou o mundo jurídico com a possibilidade de dedução do ágio cujo fundamento econômico fosse o valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Diante dessa novação, as empresas Caltabiano Mclarty Participações S/A, onde constava como Diretor o Sr. Bruno Rosário Caltabiano e a RP Empreendimentos e Participações Ltda, cujo representante legal era o Sr. Ricardo Bernardino Pamplona, estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se inserir neste universo legal. A solução encontrada foi a criação de uma empresa veículo (Calmac), que desde a sua constituição, 17 de outubro de 2007, até 20 de abril de 2008, só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), não apresentava nenhum resultado operacional e nem sequer tinha quadro de funcionários.

Deve-se ressaltar que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Verifica-se que as operações que resultarem no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas

com eles próprios, não se deram num processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Dessa forma, nos termos em que foram configurados os passos sequenciais e conexos da reorganização societária, tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento de tributos federais devidos.

Assim, em função dessa conduta, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o inciso II do artigo 957 do RIR/99, com fundamento no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, ao tempo que realizará Representação Fiscal para Fins Penais.

Infração Multa pelo não recolhimento de estimativas mensais e da CSLL devidas em 31/12/2008.

Tendo em vista que, para o ano-calendário de 2008, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, através de balancetes de suspensão e pagamento de estimativas mensais, constatou-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL estimados e da CSLL devida em 31/12/2008.

A contribuinte impugna (resumo):

Como narrado na peça acusatória, a impugnante, Gotemburgo Veículos Ltda., incorporou a empresa que anteriormente detinha o seu controle societário, Calmac Eldorado Veículos S/A ("incorporação às avessas"). Para a fiscalização, esta última seria empresa veículo, criada com o único objetivo de viabilizar o aproveitamento de ágio na operação realizada com a Volvo do Brasil, que anteriormente figurava no quadro societário da Gotemburgo.

Data vénia, o que se observa neste auto de infração é a existência de uma série de ilações. A fiscalização simplesmente constatou alguns fatos para, a partir deles, concluir por uma suposta e inexistente fraude. Não serão, pois, as elucubrações das autoridades fazendárias que terão o condão de invalidar operações societárias perfeitas. E necessário ter vista, outrossim, que ao contrário do assentado até agora no processo, a Calmac teve, sim, razão de existir.

Não se pode afirmar, da forma procedida pela fiscalização, que a Calmac foi criada apenas para viabilizar a fruição de ágio na compra da Gotemburgo. Na verdade tratava-se de empresa concebida para expansão da área de atuação do Grupo Caltabiano, mas ocorreram situações inesperadas que alteraram os rumos inicialmente traçados.

Todas as operações societárias foram legítimas e acatadas pelos órgãos responsáveis, inclusive CADE, que aprovou a operação sem restrições (**doc, anexo**). A improcedente pecha de fraude, sustentada pela fiscalização, não condiz com a realidade dos fatos e vai de encontro ao princípio da legalidade, pois o procedimento adotado pela empresa se encontra totalmente amparado na Lei nº 9.532/97.

As sugestões da fazenda, de interpretar a situação pelas aparências por ela colhidas, induz a uma insegurança jurídica totalmente inaceitável. Aplicar a lei desta forma leva tributações totalmente injustas, por dotar a fiscalização de uma

subjetividade incabível (art. 142, do CTN). A lei não pode ser relativizada como pretende a autoridade notificante.

De fato, vigora no sistema jurídico-tributário nacional o princípio da legalidade. Por tal motivo, somente a lei, formalmente compreendida, é instrumento legítimo para a instituição e definição de elementos essenciais da hipótese de incidência de um tributo (arts. 97, IV, e 99, do CTN; e arte. 5.º, II, 150,1, e § 6.º, da CF/88). Isto é, a lei deve delimitar, expressa e exhaustivamente, todos os aspectos do fato jurídico tributário.

Essa é a lição da doutrina mais idônea, da qual se registra o escólio de Paulo de Barros Carvalho, que assevera:

"Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos"

Destarte, tem-se que o aplicador da lei, seu intérprete, inclusive o judicial, verificando falhas na **lei**, não pode substituir o legislador, ampliando a hipótese de incidência para fatos não contemplados ou excluídos por aquela. Incumbelhe, única e exclusivamente, aplicá-la, **sempre que possível**, sem quaisquer acréscimos.

Ao caso, interessam especificamente as disposições da Lei nº 9.532/97, nos seguintes pontos:

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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

Das regras supratranscritas colhe-se que a utilização de ágio procedida pela Gotemburgo foi absoluta e estritamente pautada nos limites que a legislação permite.

Com efeito, não restam dúvidas de que na operação de compra da Gotemburgo pela Calmac houve pagamento de ágio, apurado com base em laudo de expectativa de rentabilidade futura, que tomou por parâmetro o acervo líquido avaliado a preços de mercado, dando lugar à incorporação daquela rubrica no ativo permanente da Calmac.

A propósito, vale registrar que o laudo de avaliação econômica acima mencionado (fl. 129 e ss.) dá conta de que o valor de mercado da Gotemburgo,

tomando por base a perspectiva de rentabilidade futura, é até mesmo superior ao montante pelo qual a mesma restou negociada. Vale dizer, se fosse intenção das empresas burlar o fisco (o que se cogita por hipótese), como defende a autoridade notificante, é evidente que as mesmas fariam uma operação para majorar o benefício decorrente da avaliação do valor de mercado da empresa.

Realmente, é necessário ter em vista que, conforme linhas acima, a Calmac teve sim razão de existir, mas a alteração de rumos do Grupo Caltabiano levou à incorporação às avessas. É totalmente incorreto defender que aquela empresa teria sido constituída com o objetivo único de viabilizar a fruição de ágio. Esta é uma assertiva que não confere, em absoluto, com a realidade dos fatos.

Sob este aspecto, calha destacar que o protocolo e justificativa de incorporação (fl. 259 e ss.) é expresso em afirmar que a incorporação da Calmac pela Gotemburgo "atende plenamente os interesses das sociedades e de seus sócios e acionistas, tendo em vista a similaridade de suas atividades sociais, resultando a união de seus patrimônios em inegável benefício para seus sócios e acionistas em virtude da centralização das decisões e da redução de custos administrativos e operacionais".

Lembre-se, a teor do disposto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76, que "**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**".

A propósito da discussão em foco, citam-se os seguintes precedentes do E. CARF:

"DEDUÇÃO DE ÁGIO INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS.

***O tratamento previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 aplica-se também às ditas incorporações às avessas, isto é, quando a sociedade incorporada detém investimentos na incorporadora"**3 (grifado agora).*

***"ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES AMORTIZAÇÃO A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O LEGISLADOR NÃO ESTABELECEU ORDEM DE SEQÜÊNCIA DOS ATOS DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. NÃO CABENDO AO INTERPRETE VEDAR AQUILO QUE A NÃO PROIBIU"** (grifado agora).*

É um erro laborar pela prevalência das impressões da fiscalização em detrimento de procedimento absolutamente legal da contribuinte. Se a lei não é boa, sob a ótica da fazenda, incumbe a esta adotar os caminhos democráticos que lhe assistem, para alterá-la.

A mesma não pode simplesmente tornar morta a letra da Lei nº 9.532/97, atualmente em vigor, pelo que o auto de infração deve ser integralmente cancelado neste particular.

DIREITO À DEDUÇÃO DE DESPESAS COM EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PELA EMPRESA INCORPORADA

Outro ponto da autuação gira em torno da dedução de despesas relacionadas a empréstimo bancário contraído pela Calmac para aquisição das quotas sociais da Gotemburgo. Segundo a fiscalização, "Considerando que posteriormente ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo, caracterizada está a desnecessidade dos referidos empréstimos bancários contraídos pelo contribuinte e, conseqüentemente, a indedutibilidade dos valores pagos a título de encargos financeiros".

No caso concreto, do contrato social da Calmac constava a participação em outras sociedades como parte integrante do seu objeto. Assim, é evidente que as despesas correspondentes poderiam ser deduzidas por ela, e na sua incorporação pela Gotemburgo, esta a sucedeu em todo o seu ativo e passivo (contrato de "porteira fechada" art. 1.116, do CC/2002-), com o que esta passou a ser a devedora do contrato, suportando despesas financeiras e dando o lugar, via de conseqüência, à dedução pretendida.

De fato, o nó górdio da questão certamente circunda os conceitos de necessidade, usualidade, normalidade e habitualidade, muitas vezes deturpados pelo fisco, que reduz indevidamente o alcance dos mesmos e impede os contribuintes de deduzirem despesas operacionais.

Realmente, "pode-se dizer, sem medo de errar, que uma despesa é necessária quando ela for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtiva, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha"

Na realidade, a despesa é necessária não por conta de uma obrigatoriedade em incorrer na mesma, mas sim porque os caminhos percorridos pela empresa, na consecução do seu objeto social, a levaram a tal dispêndio, dedutível do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, até mesmo a jurisprudência administrativa, sempre tão sensível às questões de interesse do fisco, não vacila ao confirmar o que ora se defende, a teor dos seguintes precedentes:

IRPJ DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTIBILIDADE NECESSIDADE COMPROVAÇÃO.

O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que

mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto" (grifado agora).

*"RECURSO EX OFFICIO DESPESAS OPERACIONAIS GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que **GUARDEM CONEXÃO COM AS ATIVIDADES** por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável. (...)" (grifado agora).*

Nesta linha de entendimento, a regra geral é de que todas as despesas suportadas pela empresa, relacionadas ao seu objeto social, são dedutíveis, à exceção dos casos legalmente previstos. "Fora dessas hipóteses expressas na lei, aplica-se sempre e tão somente a regra geral objetiva, sem espaço para conclusões pessoais baseadas no achar ou não achar isto ou aquilo"

Já os conceitos de usualidade, normalidade e habitualidade podem ser extraídos de diversos Pareceres Normativos exarados pela Receita Federal, tal como o de nº 32/81, em que restou assentou o seguinte: "despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio".

Com efeito, é normal, usual e habitual a aquisição de empresas por outras pessoas jurídicas, estando ou não a atividade prevista no estatuto social (art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76), o que certamente implica em determinadas despesas, das mais variadas espécies, inclusive financiamentos bancários.

Data vênha, não há como prevalecer o entendimento cristalizado no auto de infração, pois tendo o IRPJ e a CSLL por base de cálculo a diferença entre receitas e despesas, a desconsideração das despesas de financiamento contraído por empresa incorporada, com assunção do ônus pela incorporadora, implica em majorar artificialmente o lucro da pessoa jurídica, ao arrepio da legislação aplicável à espécie.

A MULTA DE 150% DEVE SER REVISTA

Imprescindível, portanto, a prova da prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude e/ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que **o dolo não se presume, se prova.**

Para que possa caracterizar a prática de atos supostamente fraudulentos ou dolosos, é indispensável que o ato praticado, a que se pretende imputar a pecha desses vícios, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão.

Não é este, à evidência, o que está a ocorrer nos autos, pois, como visto e demonstrado acima, fatores alheios ao planejamento dos negócios do Grupo Caltabiano (morte dos seus principais executivos) impuseram, até mesmo para a concretização de boas práticas de conduta administrativa, que as operações fossem centralizados em uma única empresa.

Anexa jurisprudência.

A MULTA ISOLADA DEVE SER EXTINTA

A penalidade aplicada não pode prosperar, visto que, a teor dos documentos constantes dos autos (fls.), o imposto de renda e a CSLL apurados no encerramento do ano-base de 2008 superaram, em muito, os montantes estimados inicialmente, tendo a contribuinte os recolhido integralmente.

Ora, se o objetivo da multa em foco é garantir o recebimento de valores pela Receita Federal, e ao final das contas os mesmos foram integralmente pagos, a exigência de penalidade, em tal contexto, não é razoável e nem tampouco proporcional, devendo ser integralmente extinta, sem dúvida. Ao final das contas a conduta pretendida pela norma foi atendida.

De mais a mais, aplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea, visto que, antes de qualquer procedimento fiscal, a empresa já havia quitado os valores relativos às estimativas, quando do encerramento do exercício e apuração definitiva do lucro.

Desta forma, não restam dúvidas quanto à necessidade da multa isolada ser integralmente anulada, seja pela aplicação ao caso dos princípios da proporcionalidade/razoabilidade, seja pela configuração de denúncia espontânea, nos termos acima lançados.

Não bastasse todos esses argumentos, suficientes ao cancelamento integral da multa, não se olvide, ademais, a impossibilidade de a multa isolada ser cumulada com a multa de ofício, como pretendeu a autoridade notificante.

ILIQUIDEZ/INCERTEZA

Como é cediço, o crédito apurado no processo administrativo deve se revestir dos requisitos de liquidez e certeza, a fim de viabilizar a cobrança executiva (arts. 586 e 618,1, do CPC; ao art. 204, caput e § único do CTN; e ao art. 3º, caput e § único da Lei nº 6.830/80; caso contrário, o processo deve ser extinto sem resolução de mérito, com arrimo no art. 267, inciso IV, ante a ausência de pressupostos ao seu regular desenvolvimento).

In casu, como visto, não restam dúvidas de que, na pior das hipóteses, parte do "débito" exigido não pode prosperar, ante os sólidos argumentos que guarnecem a contribuinte e impõe o seu cancelamento, denotando, sem dúvida, a iliquidez/incerteza da notificação.

O processo foi baixado em diligência, para a aferição da tempestividade.

Como resultado, o despacho de fl. 417 atesta que o expediente na Receita Federal do Brasil em Salvador no dia 17 de fevereiro de 2012 fora suspenso.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a impugnação do contribuinte, cuja acórdão encontra-se as fls. 418 e segs. e ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem

qualquer finalidade comercial ou societária, sobretudo se os eventos relacionados ocorreram em exíguo lapso temporal, e se tinham o mesmo administrador. Neste caso, resta caracterizada a utilização da empresa incorporada como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESA DECORRENTE DE ATOS SIMULADOS A despesa decorrente de ato apurado mediante simulação é indedutível. Considera-se simulada a apuração de ágio sem fundamento econômico e com o intuito exclusivo de obtenção de vantagens fiscais.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Como os fatos retratados não deixam dúvida da intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito comercial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe manter a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA

A falta recolhimento das estimativas sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, de acordo com a legislação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/10/2013, o contribuinte apresentou, fl. 444 e segs, em 20/11/2013, recurso voluntário, apenas repisando os argumentos levantados em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

FATOS

Em procedimento de fiscalização, ficou constatado a existência da chamada “incorporação às avessas”, na qual a empresa Calmac, que possuía participação acionária - adquirida com ágio - na Gotemburgo, teve seu patrimônio incorporado por esta. Gotemburgo teria, então, amortizado parte do ágio gerado na venda de sua própria participação acionária, o que configuraria a Infração 01 - glosa de amortização de ágio em si mesmo.

Além do acima descrito, foi verificado que a Gotemburgo deduziu despesas financeiras, pois, para a Calmac adquirir a participação descrita com ágio precisou de empréstimo bancário, e essas despesas após a incorporação às avessas pela Gotemburgo foram aproveitadas pela mesma, o que configuraria a Infração 02 - glosa de despesas financeiras indedutíveis.

As infrações 03 e 04 dizem respeito a multa qualificada e multa isolada sobre a falta de recolhimento de CSLL sobre base estimada.

Infração 01 - Glosa de Amortização Ágio de si mesmo

A insurgência recursal em relação a este item gira em torno da alegação, por parte do contribuinte, de que é possível a dedução do ágio chamado "interno". Defende que o art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 justificam tal dedução, invocando, inclusive, doutrina especializada.

Alerta, ainda, que não foram consideradas pela decisão recorrida as razões invocadas em sede de impugnação para a criação da Calmac, de que teria sido fruto de planos estratégicos do Grupo Caltabiano para expansão geográfica e, portanto, não seria empresa veículo simplesmente criada para viabilizar a fruição da dedução de ágio. Alega, no entanto, que com o falecimento de dois executivos da empresa no acidente da TAM em Julho/07 os rumos do grupo foram alterados. Neste sentido, houve um realinhamento de estratégias e decisão pela incorporação às avessas.

Defende que o fundamento econômico da operação reside na expectativa de rentabilidade futura conforme laudo de fl. 129.

Acrescento que é incontroverso nestes autos que a tributação é de ágio “interno”, isto é, originado dentro do grupo econômico. Tanto assim que a própria Recorrente traz em suas razões recursais alegações de que seria legítimo o ágio interno.

Considerando todo o acima relatado, entendo, em linha com a decisão de primeira instância, que trata-se de caso de incorporação às avessas com aproveitamento de ágio gerado internamente entre empresas do mesmo grupo econômico, sem propósito negocial.

Os dispositivos legais que regem o ágio por expectativa de rentabilidade futura (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: aquisição de participação societária.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse deveras a de transferência de participação societária. Com efeito, neste sentido, a decisão *a quo* manteve a glosa e despesas com ágio, pelas razões a seguir colacionadas:

Com efeito, no caso concreto, não se vislumbra o ganho que possa ter sido auferido pelas partes com as operações realizadas, que refletem apenas a troca de participações societárias entre o mesmo grupo econômico.

O preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Por essa razão, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo.

Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade quando editou a Resolução CFC nº 1.292/2010 que em seu item 125, assim determina:

"A NBC TG 04 — Ativo Intangível proíbe o reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Qualquer aumento no valor recuperável do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos períodos subsequentes ao reconhecimento de perda por desvalorização para esse ativo é equivalente ao reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill gerado internamente) e não reversão de perda por desvalorização reconhecida para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)."

Nesse sentido, vale citar o entendimento irretocável da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), emitido no Ofício Circular/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e abordado pela decisão recorrida:

OFÍCIOCIRCULAR/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007 (...).

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas.

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

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

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais,

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

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios.

Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

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

Acrescente-se, também o Pronunciamento Técnico CPC04, que em seu item 47, asseverou:

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

Assim, nesse caso, a proximidade temporal das operações corrobora a assertiva de que as operações realizadas faziam parte de uma seqüência de etapas, tendo como objetivo, não a aquisição participação societária pelo seu valor de mercado, mas, sim, a criação de um ágio fictício.

Por oportuno, vale trazer à colação as conclusões dos professores Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins, na obra “*A incorporação reversa com ágio gerado internamente: Consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade*”.

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A contrario sensu, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

(...) Dessa análise, percebe-se que o conjunto de eventos societários ocorridos no lapso temporal de sete meses de sua existência da Calmac (empresa veículo), teve por objetivo a prática de Planejamento Tributário Abusivo, simulado, por meio de reorganização societária, realizando os seus atos com a finalidade de reduzir o impacto da carga tributária, que não seria possível caso a operação comercial fosse feita diretamente entre Caltabiano Mclarty Participações S/A, RP Empreendimentos e Participações Ltda e a Gotemburgo.

Conseqüentemente, a empresa veículo deve ser desconsiderada para fins fiscais e a operação ser tributada como se ela não existisse.

Nota-se que a máxima da decisão recorrida não se trata de desconsiderar a Calmac como empresa veículo, apesar do alegado na peça recursal, mas sim uma análise sistêmica de toda a operação resultando na conclusão da falta de substância econômica e propósito negocial da mesma.

Outro dado que vale enfatizar é que o argumento da contribuinte de que os planos estratégicos da Gotemburgo tiveram que ser realinhados após o falecimento de seus dois principais executivos não é capaz de justificar a artificialidade da operação, tendo em vista que o infeliz acidente da TAM ocorreu em Julho/07 e a criação da Calmac se deu em Outubro/07, tendo a operação de incorporação se concretizado em apenas 7 meses da existência desta.

Diante disso, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo o acórdão recorrido quanto ao ágio.

Infração 02 - Glosa de Despesas Indedutíveis

No caso em análise, conforme relatado, a Calmac contraiu empréstimo bancário para a compra com ágio das ações da Gotemburgo. Considerando que poucos meses depois ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo, caracterizada está a desnecessidade dos referidos empréstimos bancários contraídos, e, conseqüentemente, a indedutibilidade dos valores pagos a título de encargos financeiros.

A Gotemburgo contabilizou a débito, o valor de R\$3.149.726,65 (três milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos), a título de pagamentos das despesas financeiras sobre o empréstimo bancário transferido pela Calmac para a aquisição da própria Gotemburgo, na conta de resultado "Outras Despesas Não Operacionais" código nº 3.1.2.1.1.6.12.01, da Demonstração de Resultado do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração digital apresentada, para o ano-calendário de 2008.

Neste sentido, nos termos da legislação de regência, mais especificamente o art. 299 do RIR/99, entendo que o aproveitamento pela Gotemburgo das despesas financeiras do empréstimo bancário adquirido pela Calmac, para compra e pagamento do ágio da própria Gotemburgo, mostra-se totalmente desnecessária.

Para justificar-se como dedutível, a despesa, simultânea e inequivocamente, deverá se mostrar ser lícita, necessária, usual ou normal, requisitos que não se mostram presentes no caso ora analisado.

Sendo assim, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo o acórdão recorrido quanto a glosa de despesas financeiras indedutíveis.

Infração 03 - Da Multa Qualificada

Avalia-se a qualificação da multa considerando aspectos já mencionados acima, de que o ágio interno foi gerado em operação de combinação de negócios e em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, verifica-se que não há outra justificativa para a operação do que objetivar a criação de condições artificiais para possibilitar a amortização indevida do ágio e dedução de despesas financeiras de empréstimos bancários e, em consequência, evitar dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

A contribuinte utilizou uma série d

e ações tomadas sob o manto de reorganizações societárias, compostas de várias etapas sequenciais de transformação, compra de controle acionário e incorporação, cujos propósitos negociais vistos com um todo, se contradizem e levam a concluir que o real motivo dessas operações era burlar a legislação tributária federal.

Observa-se que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Assim, as operações que resultaram no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, não se foram num processo imparcial de valoração.

Dessa forma, agindo dolosamente por meio de ato simulado a multa de 150% é devida.

Infração 04 - Da multa isolada

De acordo com os autos, a contribuinte não recolhera as estimativas mensais e CSLL, portanto, a multa foi perfeitamente aplicada. Não havendo maiores argumentos de defesa em relação a este item, sendo matéria simplesmente de fato e de fácil constatação, concluo pela correta aplicação da multa em questão.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR** provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Em que pese os argumentos do ilustre Relator, divirjo, com a devida vênia, de seu voto quanto às exigências decorrentes da multa qualificada tanto em relação à amortização do ágio quanto em relação à dedução de despesa.

Em relação à aplicação da multa qualificada, não antevejo dolo na conduta do contribuinte, vez que esta perfez os estritos limites legais.

A Fiscalização entendeu que a contribuinte reduziu o montante de impostos devidos mediante a realização de atos societários sem a devida substância econômica. Dessa forma, considerou sua conduta como dolosa quando do aproveitamento fiscal do ágio decorrente das operações societárias praticadas.

Entendo, contudo, que todos os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

De plano, pois, afasto a possibilidade de sonegação fraude ou conluio, pois tais prática pressupõe dolo, nos termos dos arts. 70 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Ademais, inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei.

Ora, inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio, não se pode presumir dolo nos atos praticado do Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou como válidas e amparadas na lei.

Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado uma conduta que "demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária", conforme o artigo 68 da Lei nº 4.502/64.

Em face do exposto, entendo que a qualificação da multa de ofício não restou justificada, devendo ser reduzida a 75%.

Diante do exposto, encaminho meu voto para DAR parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a redução proporcional da multa de ofício para 75%.

É como voto

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Redator designado

Processo nº 10580.721584/2012-72
Acórdão n.º **1301-002.725**

S1-C3T1
Fl. 527
