



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

Processo nº 11020.720003/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL.
Recorrente VIAÇÃO SANTA TEREZA DE CAXIAS DO SUL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

GLOSA DE DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. SIMULAÇÃO.
NÃO CARACTERIZADA.

Não restando demonstrada a simulação nos atos que levaram à geração e à amortização do ágio, há que lhes reconhecer os efeitos que lhes são próprios e, conseqüentemente, cancelar a glosa da despesa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: : Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo Andrade, Cristiane Costa, Waldir Rocha, Guilherme Silva, Márcio Frizzo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1033.914 da 1ª Turma da DRJ/POA, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

IRPJ/CSLL NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

IRPJ/CSLL GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ

Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexistente a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela Turma de Julgamento da DRJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 05/09/2011 (AR a fls. 1189) e interpôs recurso voluntário em 04/10/2011 (doc. a fls. 1191), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que, preliminarmente, pugna pela nulidade da referida decisão recorrida, na medida em que não enfrentou aquela, essencial e integralmente a tese de defesa aposta na IMPUGNAÇÃO, assim caracterizando cerceamento ao direito de defesa e ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição;

b) que, após apresentação de sua impugnação inaugural e antes de tomar conhecimento da decisão ora combatida, a RECORRENTE fez chegar aos autos razões adicionais envolvendo matéria de fato e de direito que, trazendo informações novas e essências ao desate da lide, tinham como principal objetivo o esclarecimento e reforço da tese defensiva, mas a autoridade julgadora não tomou conhecimento de tais razões aditivas, de modo que, s.m.j., outra providência não cabe a esta Colenda Corte, senão proclamar a nulidade daquela decisão para determinar o retorno dos autos à 1ª instância e assegurar que outra decisão seja proferida na boa e devida forma, após apreciação integral das arguições defensivas, sob pena de evidente cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE;

c) que é verdade, que estas razões aditivas foram protocoladas na repartição de origem do lançamento de ofício em 29 de agosto último quando, é certo, ilustram os autos que o feito já tinha merecido julgamento pela Delegacia de Julgamento de Porto Alegre;

d) que a incrível coincidência entre a data da protocolização e a data do julgamento não pode ser óbice ao conhecimento das razões aditivas pelo princípio da ampla defesa;

e) que o acórdão 103-22.241, emanado da extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de lavra do I. Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva e unanimemente endossado pelo Colegiado:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO_ TRIBUTÁRIO. ADITAMENTO A IMPUGNAÇÃO. Instaurado tempestivamente o litígio, provas e razões adicionais à impugnação apresentadas após o prazo previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72 e antes da decisão, referentes às matérias previamente questionadas, devem ser consideradas no julgamento, sob pena de caracterizar-se cerceamento de direito de defesa e, consequentemente, nulidade da decisão.

[...]

Entende o colegiado que rejeitar o exame das razões complementares resulta em cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo...

[...]

Pelo exposto, em sintonia com o entendimento firmado por este colegiado, acolho a preliminar suscitada e declaro nulo o acórdão recorrido, por cerceamento do direito de defesa. Os autos devem retornar ao órgão julgador de primeiro grau para que nova decisão seja proferida, considerando as razões e provas apresentadas no aditivo à impugnação e também no recurso.”

f) que assim requer que o retorno dos autos à instância de origem sob pena de ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição;

g) que, referindo-se a certa alegação de defesa relacionada à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, apresentada pela RECORRENTE, aquela autoridade julgadora entendeu de considerar a arguição prejudicada, assim abstendo-se de qualquer pronunciamento a respeito, sob a justificativa de que a autoridade administrativa, em razão da vinculação da sua atividade, não pode se afastar da aplicação da norma legal editada de acordo com o processo legislativo constitucionalmente vigente e que os cálculos demonstrados nos referidos demonstrativos de multa e juros de mora”, não há dúvidas que inexiste neste processo, até o presente momento, a alegada exigência de juros sobre a multa de ofício lançada;

h) que o procedimento de aplicação da taxa Selic sobre o valor da multa decorrente de lançamento de ofício vem sendo indiscutivelmente adotado pelas Delegacias da Receita Federal com base no Parecer MF/SRF/Cosit/ Coope/Senog nº 28, de 2 de abril de 1998, segundo o qual é cabível a exigência de juros sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, com exceção aos casos de débitos correspondentes a tributos, cujos fatos geradores ocorreram durante os anos de 1995 e 1996;

i) que não pode a autoridade administrativa se abster de apreciar a insurgência da RECORRENTE sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

j) que, curiosamente, ademais, ao ser cientificada da decisão, a RECORRENTE recebeu Documento de Arrecadação - DARF, àquela anexado, onde se estampou o valor atualizado do débito e onde, a toda evidência, foram já considerados os tais juros sobre a multa de ofício, desde a data da formalização do lançamento, em outras palavras, longe do que deixou consignado a decisão recorrida, quando da apreciação da impugnação, os

juros já haviam sido incorporados à exigência, de forma que, s.m.j, de qualquer forma estaria obrigada a autoridade julgadora à apreciação integral da defesa;

l) que, se em prestígio à decisão recorrida se admitir que “a alegada exigência de juros sobre a multa de ofício lançada inexistente no lançamento, não podendo a autoridade julgadora sobre eles se manifestar, por certo, então, confirmar-se-á a tese de defesa da RECORRENTE (aduzida na impugnação complementar) no sentido de que, nem os juros futuros do principal e nem os juros futuros da multa jamais poderão ser objeto de cobrança, como pretendeu a Delegacia da Receita Federal com o DARF encaminhado juntamente com a decisão;

m) que demonstrado o não enfrentamento integral da tese de defesa atinente à incidência dos juros sobre a multa posta na IMPUGNAÇÃO, não há como dar sobrevida à decisão recorrida, pelo que insiste a RECORRENTE digna-se este Conselho a reconhecer a sua nulidade, sob pena de confirmação do cerceamento ao seu direito de defesa e ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição;

n) que NAVPAR nunca foi uma “empresa veículo” e, neste sentido, o Termo de Verificação Fiscal deu-lhe um nome de batismo repita-se, pejorativo e infeliz;

o) que os elementos de prova assim referidos, lembra a RECORRENTE, são, principalmente, os documentos societários da NAVPAR (que apontam para uma curta duração de tal sociedade), as declarações prestadas pelo contador dos vendedores (que disse desconhecer a existência de tal sociedade) e, finalmente, as informações prestadas pelos vendedores em suas Declarações de IRPF e Demonstrativo de Apuração de Ganho e Capital (que também dão conta da venda das quotas da empresa NAVEGANTES e não da NAVPAR);

p) que, para se aprofundar nos argumentos que pudessem subsidiar a autuação, invocou a autoridade lançadora as declarações de imposto de renda e o demonstrativo de apuração de ganho de capital do ano de 2006 entregue pelos vendedores, assim como as declarações de seu contador;

q) que teriam informado os vendedores Maria e Alexandre Schwec a venda direta das quotas detidas na empresa NAVEGANTES, como também teriam apurado o ganho de capital e pago o IRRF sobre tal venda, “considerando como custo do investimento a participação detida na empresa Navegantes e não na Navpar”;

r) que, não obstante tal fato seja verdadeiro, também é verdade que referidas informações foram assim contempladas nas declarações por mero erro dos vendedores Alexandre e Maria Schwec, erros estes, aliás, já sanados com a apresentação de declarações retificadoras;

s) que, acaso não aceita a primeira preliminar de nulidade, impõe-se a baixa dos autos, pela emissão de resolução de diligência, até em face do sigilo bancário que protege Alexandre e Maria e que a RECORRENTE não ousa quebrar;

t) que o alegado planejamento tributário que ensejou a suposta criação de uma empresa veículo para possibilitar a amortização imediata do ágio surgido na aquisição do investimento, reitera a Viação Santa Tereza de Caxias do Sul – VISATE (RECORRENTE) as considerações que devem compor o contraditório;

u) que, conforme atestado pela própria fiscalização, o capital social da empresa NAVEGANTES era de R\$ 3.328.500,00 dividido em 33.285 quotas no valor de R\$ 100,00 cada uma, sendo que, desse total, 17.115 quotas pertenciam a Maria Schwec, 16.169 quotas pertenciam a Alexandre Schwec e 1 quota pertencia a Josiane Schwec;

v) que a sociedade NAVPAR, por sua vez, foi constituída com um capital social de R\$ 3.233.900,00, dividido em 3.233.900 quotas no valor de R\$ 1,00 cada uma, e desse total, 1.664.250 quotas pertenciam a Maria Schwec e 1.569.650 quotas pertenciam a

Alexandre Schwec, cuja integralização se deu mediante a transferência da totalidade das quotas do capital social da NAVEGANTES que ambos detinham;

x) que, como se vê, além das duas empresas possuírem os mesmos sócios majoritários, também tinham capital social com praticamente o mesmo valor, de forma que à obviedade, o surgimento do ágio não se deu na constituição da NAVPAR, mas sim quando a VISATE, a partir da avaliação de rentabilidade futura, adquiriu sua participação societária por importância substancialmente maior - R\$ 22.800.000,00;

z) que, como se sabe, por incorporação de empresa veículo se entende aquela operação pela qual determinada pessoa jurídica incorpora uma outra, em cujo patrimônio constava registro de ágio, de forma que, concluído o processo de incorporação, o investimento e, conseqüentemente, o ágio passam para a incorporadora, em outras palavras, a empresa veículo é aquela constituída com a única finalidade de transferir um ágio já existente para sua incorporadora, sem qualquer finalidade negocial ou societária;

aa) que o caso sob análise, por sua vez, em nada se assemelha à constituição de empresa veículo, porquanto, como se viu, a NAVPAR não possuía nenhum ágio registrado em seu patrimônio, não podendo, assim, transferir à VISATE, sua incorporadora, algo que não possuía, muito menos com objetivo de aproveitamento tributário;

ab) que, de mais a mais, a constituição da NAVPAR repita-se, resultou de decisão e providências exclusivas de seus antigos sócios Alexandre e Maria Schewc, de modo que, se outros motivos existiram para sua criação, além daqueles já explicitados na impugnação apresentada oportunamente, não poderia e não pode a VISATE saber;

ac) que, com a devida permissão, não precisaria a autoridade lançadora ter construído um Termo de Verificação Fiscal tão longo para concluir que a VISATE pretendia adquirir a NAVEGANTES, pois tal desejo nunca foi negado pela VISATE e, conforme já dito oportunamente, desde a notícia da intenção de venda daquela empresa (e em um primeiro momento efetivamente se anunciou a venda da NAVEGANTES), apresentou ela, assim como outros interessados, proposta de compra;

ad) que, também como já constou, na medida em que não se chegou a um acordo sobre o preço, afastou-se a VISATE das negociações, retomando-as tão somente após novo anúncio, veiculado em jornal local, no sentido de que os sócios da NAVEGANTES haviam optado por constituir a empresa NAVPAR;

ae) que tal notícia, como se pode deduzir, conjugada aos inevitáveis rumores de desentendimentos na família Schwec, fez nascer para a VISATE a possibilidade de reabrir as negociações, o que culminou na efetiva compra da já então constituída NAVPAR;

af) que a eventual existência de motivos não divulgados para a constituição da NAVPAR nada tem a ver com a VISATE e muito menos com a existência de planejamento tributário feito para beneficiá-la;

ag) que há depoimento acostado aos autos no sentido de que, há muito, Alexandre e Maria já não conviviam pacificamente na NAVEGANTES e precisavam de uma empresa “holding” para melhor organizar a participação acionária de um e de outro e, até por isso, se observa anormalmente que o sócio minoritário Alexandre recebeu preço maior do que a sócia majoritária Maria;

ah) que a intenção de adquirir a NAVEGANTES, insiste a VISATE, sempre esteve presente em seus planos e o fato da NAVPAR já estar constituída quando as negociações de compra foram retomadas não fez tal interesse desaparecer, muito pelo

contrário, além de ter se apresentado como um facilitador para tais negociações, a já efetivada constituição da NAVPAR incrementou o interesse dos compradores na aquisição, isto porque, à obviedade, secundarizados os conflitos familiares dos vendedores, foi mais fácil se chegar à concretização do negócio

ai) que a compra da participação societária da NAVPAR e a sua posterior incorporação foram regulares e tiveram por finalidade alavancar os negócios da VISATE em Porto Alegre;

aj) que o aproveitamento tributário foi a decorrência legal da operação realizada, não podendo ser desconsiderada pela fiscalização;

al) que a própria decisão recorrida reconhece que “a regra constante dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532” (“norma que disciplinou os efeitos fiscais das operações societárias (incorporação, fusão ou cisão) envolvendo a figura do ágio”) “está direcionada para toda e qualquer pessoa jurídica que se enquadre na hipótese legal.” e a VISATE enquadra-se em tal hipótese, não havendo porque se desconsiderar a aproveitamento tributário por ela realizado;

am) que pergunta-se: qual seria o suposto artifício de que teria ela se valido, se nenhum o supostamente dissimulatório foi descaracterizado pela acusação? A toda evidência a resposta para a pergunta acima aponta para a única direção possível, qual seja a da regularidade do negócio realizado entre a VISATE e a NAVPAR e a legalidade do aproveitamento tributário dele decorrente;

an) que invocando, em seu favor, a boa fé com que sempre agiu, insurgir-se contra a aplicação da multa no percentual de 75%, posto que tal imposição se apresenta superior ao estritamente necessário ao atendimento do interesse público, em confronto com o preceito da Lei nº 9.784/99;

ao) que, por fim, a RECORRENTE reitera integralmente todos os termos de sua impugnação inaugural e impugnação aditiva, se eventualmente não acatada a preliminar de nulidade, inclusive renovando, nesta instância recursal, tanto a discussão sobre a dedutibilidade da CSLL, ainda que por absurdo a despesa seja dada como indedutível, como também a não incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito pelo seu Diretor Superintendente, o qual tinha poderes para tal, conforme Cláusula 7ª do Contrato Social (doc. a fls. 1214), razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, afasto a primeira preliminar de nulidade sustentada, pois não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da recorrente, pois, após transcorrido o prazo para apresentação de impugnação, considera-se fica precluída (preclusão temporal) a possibilidade de se aditar novas teses de defesa, embora, em respeito ao contraditório e ampla defesa, aceite-se a juntada de novas provas, mas desde que para sustentar o que fora alegado na impugnação tempestivamente apresentada. Se assim não fosse, de nada valeria a norma insculpida no Decreto nº 70235/72 que estipula o prazo de 30 dias da ciência do auto de infração para apresentação da impugnação. No presente caso, no entanto, a situação ainda é mais desfavorável ao pleito da recorrente, pois, conforme informado no despacho a fls. 1188, na data em que ela protocolizou o que chamou de “aditamento da impugnação” – 29/08/2011, já havia ocorrido a sessão de julgamento do Acórdão nº 10-33.914, o qual foi datado de

25/08/2011.

Quanto à segunda nulidade alegada, entendo que deva ser acolhida a alegação de nulidade da decisão recorrida, pois a DRJ, ao se esquivar de analisar argumentos de defesa contrários a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, sob a alegação de que os autos de infração não formalizaram tal crédito, proferiu realmente uma decisão infra petita, por um equivocado entendimento sobre os limites da competência daquele órgão julgador. Ora, a DRJ não poderia desconhecer que as unidades da RFB estão vinculadas às conclusões do Parecer MF/SRF/Cosit/ Coope/Senog nº 28, de 1998, de tal forma que a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício seria um efeito implícito da decisão por ela exarada, tanto que, certamente, no valor dos DARF encaminhados à recorrente após a decisão da DRJ já estavam inseridos os juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. Ora, se o contribuinte tivesse que esperar a ciência da decisão de primeira instância, para, então, se insurgir contra a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, haveria uma ilegal supressão de instância. Diante disso, haveria necessidade de se devolver os autos à DRJ/POA para que prolatasse decisão complementar quanto à questão não apreciada, todavia, entendo que, *in casu*, aplica-se o disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70235/72, razão pela qual passo a analisar o mérito.

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

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

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

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

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

Vejamos, então, diante da situação fática bem sintetizada no relatório da decisão recorrida, se esses elementos estão demonstrados. Para tanto, pincei os trechos mais importante do relatório, sobre os quais passo a analisar:

1. Em 30/08/2006 os sócios da Auto Viação Navegantes Ltda., CNPJ 90.291.436/000170, Sr. Alexandre Schwec, Sra. Maria Schwec e Sra. Josiane Nunes Schwec, efetuaram a venda das quotas de capital que detinham naquela sociedade para a Viação Santa Tereza de Caxias do Sul Ltda. (70% das quotas) e para a Sogil – Sociedade de Ônibus Gigante Ltda. (30% das quotas), conforme informado nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física do ao calendário de 2006.

2. A venda foi efetivada a um valor superior ao valor constante nas DIRPF dos sócios, gerando para estes um ganho de capital (com recolhimento do

imposto de renda a alíquota de 15%). Para as compradoras a operação faz surgir um ágio na aquisição do investimento passível de aproveitamento fiscal mediante amortização, em regra, quando da venda do investimento, conforme disciplina dos arts. 385, 391 e 426 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Note-se que é indiscutível a existência do ágio, tanto que houve, na outra ponta da relação, o reconhecimento do ganho de capital e o pagamento do IR sobre tal ganho por terceiros não vinculados à recorrente.

Assim, embora desnecessário, chamo atenção que não estamos diante da simulação fiscal conhecida como “operação casa-separa”, na qual se aliena a participação societária, gerando ágio no adquirente sem se gerar ganho de capital no alienante.

Prossigamos, então, na análise da situação fática.

3. Ocorre que as sociedades compradoras, visando a amortização imediata do ágio, procederam a uma reorganização societária, com subscrição de capital na empresa “veículo” Navpar Ltda. e posterior cisão desta.

4. A reorganização societária foi realizada da seguinte forma: Em 10/08/2006 as pessoas físicas Alexandre Schwec e Maria Schwec constituíram a pessoa jurídica Navpar, conforme contrato social registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 30/08/2006, tendo como objeto social a participação no capital de outras sociedades e sede no mesmo endereço da Viação Navegantes, integralizando o capital social mediante a transferência das quotas da Viação Navegantes pelo valor constante na DIRPF. O capital social da Viação Navegantes, no total de R\$ 3.328.500,00, ficou distribuído da seguinte forma: Navpar com 33.284 quotas, no valor total de R\$ 3.328.400,00, e Josiane Nunes Schwec com 1 quota, no valor de R\$ 100,00. Somente na data de 31/08/2006 foi procedida a alteração contratual na Viação Navegantes incluindo a Navpar como sócia.

5. Em 21/08/2006 (antes mesmo do Contrato de Constituição da Navpar ter sido registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul, o que se deu apenas em 30/08/2006, e também antes da formalização da Alteração Contratual da empresa Navegantes, a qual se deu apenas em 31/08/2006), foi assinado o contrato de venda dos direitos e obrigações patrimoniais da sociedade Navegantes através da venda das quotas sociais da empresa Navpar, entre os então vendedores: Maria Schwec, Alexandre Schwec, e Josiane Nunes Schwec (sócios da empresa Navegantes), e as então compradoras: a fiscalizada e a empresa Sogil, pelo preço ajustado de R\$ 22.800.000,00, sendo 70% pagos pela primeira e 30% pela segunda.

6. O objeto do contrato foi, literalmente, os "direitos e obrigações patrimoniais da sociedade empresária Auto Viação Navegantes Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob n. 92.821. 370/000108, NIRE n. 43.200.288.917, através da aquisição das quotas de sua Controladora Navegantes Participações Ltda."

7. Em 31/08/2006 foi promovida alteração e consolidação do Contrato Social da Navpar, com registro na Junta comercial no dia 18/09/2006, alterando a Denominação Social para Navegantes Participações Ltda., sendo o Capital Social distribuído na proporção de 70% para a Viação Santa Tereza e 30% para a Sogil.

8. Em 30/09/2006 foi formalizada alteração contratual de reativação, cisão total e extinção da sociedade Navpar, com aprovação da cisão total do patrimônio líquido contábil da sociedade e a versão do mesmo, no valor de R\$

1.220.455,38, em favor das sócias, à razão da participação de cada uma no capital social, conforme Laudo de Avaliação Contábil de 18/08/2006, que constitui o anexo II da alteração contratual.

9. Em razão dessa operação foi gerado um ágio de R\$ 14.536.270,00, que passou a ser amortizado, a partir do mês de setembro de 2006, à razão de 1/60.

10. Dos fatos acima relatados, a fiscalização concluiu à luz dos arts. 385, 391 e 426 do Regulamento do Imposto de Renda que as empresas compradoras da Auto Viação Navegantes Ltda. se valeram de uma reorganização societária utilizando uma terceira empresa, a Navpar, para se enquadrar na exceção prevista no art. 386 do referido Regulamento, que permite a amortização do ágio à razão de 1/60 ao mês.

Neste ponto, alerto que a recorrente tem razão quando alega que a NAVPAR não é exatamente uma empresa veículo, pelo menos, não nos moldes dos planejamentos tributários mais comuns, nos quais, primeiro, adquire-se a participação de uma operacional com ágio e, a partir daí, se cria uma empresa veículo, para transferir o ágio para a operacional. Essa operação, que costumo chamar de “transferência de ágio externo”, cujo termo externo é apenas para frisar que há um efetivo pagamento do ágio a terceiros, foi muito comum durante o processo de privatizações. Por outro lado, a única diferença da operação ora *sub examine* e a operação de transferência de ágio externo acima referida é que, no presente caso, o ágio foi pago para adquirir a participação na NAVPAR, ou seja, na denominada empresa veículo, pois essa já surgiu antes da operação de alienação da participação da operacional (Auto Viação Navegantes).

Assim, o cerne da questão ora em julgamento reside, primeiramente, em saber se há provas nos autos de que a recorrente acordou com Alexandre e Maria Schwec que eles iriam constituir a NAVPAR, para depois realizar a venda da participação para a recorrente. Em segundo, há que se perquirir se tal conduta se enquadra no conceito de simulação. Por último, verificar se houve ato dissimulado e se incidiria norma tributária mais gravosa sobre ele. Vejamos então, a última parte da síntese dos fatos segundo o relatório da decisão recorrida:

11. Tal conclusão é reforçada pelos seguintes elementos:

11.1. O contrato social de constituição da Navpar foi testemunhado pelas Sras. Alexandra Ferreira Pinto e Karine Fior Moraes e visado pela advogada Luciana Malinowski Meira Jung, todas vinculadas à Martinelli Advocacia Empresarial.

11.2. O escritório Martinelli Advocacia Empresarial prestava serviços para a Viação Santa Tereza e para a Sogil e não prestava serviços para a Auto Viação Navegantes, para a Navpar e para as pessoas físicas de seus sócios, conforme informações da própria banca de advogados, prestadas em atendimentos a intimações da fiscalização.

11.3. Em atendimento à intimação, o contador do Sr. Alexandre e da Sra. Maria Schwec, Sr. Luis Paulo Sfredo, informou ter sido o responsável pelo cálculo do ganho de capital auferido pelas pessoas físicas vendedoras com a venda da Auto Viação Navegantes, num trabalho conjunto com a Martinelli Advogados, na pessoa da Sra. Luciana Meira.

11.4. O contrato de compra e venda de quotas sociais, celebrado entre Maria Schwec, Alexandre Schwec e Josiane Nunes Schwec e a Auto Viação Navegantes [sic] e com a Sogil, firmado em 21/08/2006, tinha como objeto a venda dos direitos e obrigações patrimoniais da sociedade empresária Auto

Viação Navegantes Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob o n. 92.821.370/000108, NIRE n. 43.200.288.917, através da aquisição das quotas de sua Controladora Navegantes Participações Ltda.

11.5. No referido contrato (cláusula quinta, alínea “a”) foi estipulado a título de “sinal” o pagamento de R\$ 2.000.000,00, sendo que as demais parcelas seriam pagas a partir de 31/08/2006 (cláusula quinta, alíneas “b” e “c”) momento em que seria transferida aos compradores a totalidade das quotas da Navpar, ou seja, o instrumento contratual, assinado em 21/08/2006, amarrava a operação à data de 31/08/2006, quando de fato o Auto Viação Navegantes passaria a ser controlada pelos compradores.

11.6. Para que a Auto Viação Navegantes passasse a ser administrada pelos compradores em 31/08/2006, foram firmados dois instrumentos contratuais nessa data: (i) a Navpar promoveu alteração contratual elegendo como novos administradores os sócios das empresas compradoras (Sérgio Tadeu Pereira, Fernando Osório Ribeiro e José de Jesus Teiga Junior). No referido instrumento contratual, item I, refere à cessão de 33.285 quotas realizadas por Maria e Alexandre Schwec na data de 31/08/2006. Ou seja, coloca que a cessão das quotas da Navpar se deu em 31/08/2006, e não em 21/08/2006, além de fazer referência ao número de 33.285 (nº de quotas da Auto Viação Navegantes) quotas, quando em verdade o capital social da Navpar era constituído por 3.233.900 quotas. (ii) A Auto Viação Navegantes promoveu alteração contratual em 31/08/2006, registro na JUCRGs em 28/09/2006, em que a Navpar já aparece representada pelos novos administradores (os mesmos da autuada e da Sogil), e na qual a Sra. Josiane aliena sua quota (01) à autuada. Uma segunda alteração contratual (reratificação de alteração contratual), também de 31/08/2006, mas só registrada na JUCRGs em 23/03/2007, retificou a alteração contratual anterior, fazendo constar que a quota da exsócia Josiane teria sido, na verdade, alienada para a própria Auto Viação Navegantes, permanecendo em tesouraria.

11.7. A Viação Santa Tereza antes de se tornar efetivamente sócia direta da Auto Viação Navegantes, em 27/09/2006 e em 29/09/2006, realizou aporte de adiantamentos para futuro aumento do capital social.

11.8. A curta duração da Navpar, que foi constituída em 10/08/2006 e vendida em 21/08/2006, antes do registro do contrato social na JUCRGs em 30/08/2006, e cindida em 30/09/2006.

11.9. Apesar da Navpar ter sido formalmente constituída em 10/08/2006, passando a deter, a partir dessa data, o investimento na Auto Viação Navegantes, esta somente procedeu a sua Alteração Contratual incluindo a nova sócia em 31/08/2006.

11.10. Além das informações das pessoas físicas dos sócios da Auto Viação Navegantes nas DIRPF, que efetivaram a venda da sociedade em 31/08/2006, todos os fatos convergem para esta data.

11.11. Os sócios da Auto Viação Navegantes informaram na DIRPF a venda direta dessa sociedade, e não da Navpar, e efetuaram o recolhimento do imposto de renda considerando como custo do investimento a participação detida na Auto Viação Navegantes.

Os fatos acima narrados evidenciam que, certamente, foi previamente acordado entre a recorrente e a Sogil com os alienantes que estes iriam, primeiro, constuir a NAVPAR e, para ela, transferir a participação que detinham na Auto Viação Navegantes. Ou seja, houve um pacto antes da operação de compra e venda da participação societária, sendo que a vontade dos adquirentes certamente influenciou (ou mesmo foi determinante) na constituição da NAVPAR pelos alienantes.

Por outro lado, a constituição da NAVPAR teve como propósito possibilitar o aproveitamento do ágio, como afirma a autoridade lançadora?

A resposta é irrefragavelmente não, pelas seguintes razões. Primeiro, ninguém discute a existência do ágio e o seu efetivo pagamento pela recorrente aos membros da família Schwec. Logo, mesmo que não existisse a NAVPAR, se a recorrente e a Sogil tivessem adquirido diretamente o controle da Auto Viação Navegantes com ágio, poderiam cindi-la e passar a deduzir a amortização do ágio das suas bases tributáveis. Logo, fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais, que os obrigavam a preservar a Auto Viação Navegantes, ou seja, preferindo assim criar uma intermediária.

Além disso, caso viesse a ser declarado nulo o ato de constituição da NAVPAR, por ser um ato simulado, subsistiria o ato dissimulado, o qual consistiria em uma participação da recorrente na Auto Viação Navegantes com ágio no mesmo valor que fora registrado na aquisição da NAVPAR, sendo que, por óbvio, para que a sua amortização viesse a ser dedutível do IR e da CSLL, bastava que houvesse a mesma operação que foi feita com a NAVPAR.

Logo, ainda que se admita a existência de um pacto prévio de constituição da NAVPAR, este não serviu para dissimular ato tributariamente mais oneroso, pois os efeitos tributários seriam os mesmos caso a NAVPAR não viesse a ser constituída, razão pela qual entendo que não houve simulação fiscal.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para cancelar os lançamentos do IRPJ e da CSLL (autos de infração a fls. 941 a 957), decorrentes da glosa da despesa com amortização do ágio nos anos-calendários de 2006 a 2009.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator