



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

Processo n° 11020.724809/2011-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.404 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente LUPATECH S/A (SUCESSORA DE TECVAL VÁLVULAS INDUSTRIAIS LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não configura qualquer dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO. DESCABIMENTO.

Descabida a aplicação de multa qualificada, de 150%, quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO. APRECIÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE.

A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento integral. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Participou do julgamento o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto e Carlos Mozart Barreto Vianna.

Relatório

LUPATECH S/A, contribuinte já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 4065/4100, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 4105/4173.

Contra a contribuinte foram lavrados os Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (fls. 3757/3774), com ciência em 02/07/2012 (fl. 3758), acrescidos de multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, relativos aos exercícios de 2010 e 2011, anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 207, inciso, III, 209, 247, 250, 385, 386, 391, 426 do RIR/99, art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, arts. 187, 966, 981, 982 e 1116 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002), arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Por decorrência foi lavrado o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base nas seguintes infrações:

1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL – EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação da base de cálculo da CSLL. Infração capitulada nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7689, de 1988 com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990 e pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, arts. 2º e 13, inciso III da Lei nº 9249, de 1995, art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 129 e 132 do CTN (Lei nº 5.172/66), arts. 207, inciso III e 209, 247, 250, 385, 386, 391, 426 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, arts. 187, 966, 981, 982 e 1.116 da Lei 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002), art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

Consta no Relatório da Ação Fiscal de fls. 3702/3756, em resumo, as seguintes considerações:

- que a Tecval amortizou ágios em desacordo com o art. 386, III, e seu § 6º, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). A Lupatech teria adquirido Tecval em 2008, utilizando-se de empresa “veículo” (TCV Participações Ltda. – TCV), criada com o único fim de possibilitar que, antes da operação de incorporação de Tecval

por Lupatech (outubro de 2010), Tecval pudesse amortizar o ágio gerado em sua própria aquisição (antes de sua incorporação por Lupatech). A criação de TCV, integralmente controlada por Lupatech, teria sido realizada com o intuito único de formalização da aquisição de Tecval, diretamente por Tecval e indiretamente por Lupatech e, ato contínuo, a própria TCV fosse extinta por incorporação, realizada pela própria Tecval, a fim de que pudesse antecipar a amortização do ágio efetivamente gerado na aquisição de Tecval, o que, nos termos do art. 386, III, e § 6º, do RIR/99, somente poderia ocorrer após a extinção do investimento;

- que, o ágio em questão, amortizado pela fiscalizada nos anos-calendário de 2009 e 2010 (31/10/2010) originou-se da sua própria rentabilidade futura quando da operação de aquisição das suas ações, por terceiros;

- **que não se questiona a legitimidade do ágio, mas sim a possibilidade de sua amortização pela fiscalizada nos anos-calendário de 2009 e 2010** (31/10/2010), em descumprimento ao disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532/97, alterada pela Lei 9.718/98, matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6º do RIR/99;

- que a regra geral do art. 391 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III), é a indedutibilidade das parcelas amortizadas contabilmente do ágio fundamentado na rentabilidade futura, na apuração do lucro real, salvo por ocasião da alienação ou liquidação da participação, quando será acrescido ao valor contábil do investimento para fins de apuração de ganho ou perda de capital;

- que, logo, o art. 386, inciso III do RIR/99, é uma exceção à regra geral, e como tal, deve ser interpretado de forma literal, uma vez que, em se cumprindo sua condição - a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio, em virtude de incorporação, fusão ou cisão - é permitida a amortização fiscal do ágio fundamentado na rentabilidade futura nos balanços que se seguirem ao evento, à razão de um sessenta avos ao mês, no máximo;

- que o evento condicionante trazido pela norma (que, como vimos, foi introduzida em caráter restritivo uma vez que antes de sua vigência o ágio fundamentado na rentabilidade futura era tratado como perda quando do evento de incorporação, fusão e cisão) não é em si a incorporação, fusão ou cisão, mas sim a **absorção do patrimônio** em razão desses eventos. Ou seja, a norma condiciona a amortização fiscal do ágio (em momento anterior a regra geral do art. 426 do RIR/99 que prevê que o mesmo possa integrar o custo do investimento quando da alienação deste) à impossibilidade de uma alienação futura do investimento que o gerou, uma vez que este desaparece diante do evento de incorporação, fusão ou cisão;

- que, se A adquire participação societária em B com ágio fundamentado em rentabilidade futura, este ágio poderá ser fiscalmente amortizado quando da incorporação/cisão/fusão entre A e B ou vice versa;

- que, assim, quando a investidora (que detém participação societária na investida, adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade futura) absorver o patrimônio da investida numa operação de incorporação, por exemplo, o investimento deixa de existir e é substituído pelo acervo líquido da investida/incorporada, a valor contábil, - que a investidora-incorporadora leva para dentro dela a causa da rentabilidade futura, fazendo jus ao direito legal de amortizar o ágio para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, uma

vez que não mais poderá alienar este investimento futuramente, aproveitando fiscalmente o ágio pago na aquisição deste como custo conforme a regra geral do art. 426 do RIR/99 prevê;

- que, da mesma forma, no caso de uma incorporação reversa, quando a investida absorver o patrimônio da investidora (que detém participação societária na investida, adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade futura), o investimento que esta detinha naquela desaparece, e a investida (incorporadora) passa a carregar o ágio de sua própria rentabilidade futura, fazendo jus ao direito legal de amortizá-lo para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. Neste caso também desaparece a possibilidade de utilização fiscal do ágio como custo na alienação futura do investimento (art. 426 do RIR/99);

- que, no entanto, pode parecer que houve o cumprimento do disposto no art. 386 do RIR/99 - se considerássemos que as ações de Tecval tivessem sido adquiridas por TCV, que depois foi incorporada por Tecval;

- que, no entanto, analisando-se a operação como um todo, verifica-se que não foi o que materialmente ocorreu. Embora se tratem formalmente de atos válidos, o que aconteceu de fato foi diferente do que se deu sob o ponto de vista formal, e são os fatos que devem ser analisados para que se possa ter o entendimento correto do caso, e de seu enquadramento sob o ponto de vista tributário;

- que, ficou evidente, desde o início das tratativas, com o Memorando de Entendimentos firmado entre Lupatech (sem a previsão de que outra empresa subsidiária de Lupatech pudesse adquirir o investimento) e os sócios de Tecval, e com a notícia divulgada na imprensa, ambos em 14/07/2008, que os sócios de Tecval estavam vendendo as ações emitidas por esta para Lupatech;

- que do início das tratativas entre vendedores e compradora, até o fechamento da operação e pagamento dos valores acertados àqueles, uma série de outros detalhes evidenciam esta realidade, comprovando que todas as operações se desencadearam de forma lógica e seqüencial, com grande proximidade temporal e grau de dependência entre elas, visando a um fim determinante: antecipar a amortização do ágio (já que a incorporação de Tecval por Lupatech só aconteceu mais tarde em 29/10/2010, nascendo com ela o direito à amortização do ágio pago fundamentado na rentabilidade futura);

- que, em 28/07/2008 e 15/09/2009, ocorreu um adiantamento do preço final do negócio no valor total de R\$ 10.000.000,00. Como já relatado, quem adiantou o valor aos vendedores, em última instância, foi Lupatech (via Metalúrgica MNA, empresa do grupo Lupatech);

- que tal quantia foi destinada diretamente à Tecval, para operacionalidade desta até a conclusão do negócio. Para que Tecval recebesse tal valor, uma vez que em tese, o mesmo estava sendo pago a título de adiantamento aos seus sócios, estes firmaram Contratos de Mútuo com aquela (nas mesmas datas de 28/07/2008 e 15/09/2008), tendo como intervenientes/anuentes as empresas TCV e Metalúrgica MNA (que formalmente foi quem adiantou o valor aos sócios de Tecval);

- que chama a atenção o fato da empresa TCV não restar constituída em 28/07/2008 (data do primeiro contrato de mútuo). A mesma foi criada formalmente por Lupatech em 05/08/2008 tendo sido seu Contrato Social arquivado na Junta Comercial do RS em 11/09/2008;

- que, ainda assim, o contrato de mútuo celebrado em 28/07/2008 entre os sócios de Tecval e esta, já levava em conta que, no futuro, Metalúrgica MNA cederia seus direitos de crédito junto às pessoas físicas, à TCV (empresa ainda não criada) e que a fiscalizada pagaria o empréstimo aos seus sócios em até 4 dias úteis contados da data da AGE dos acionistas de Lupatech, prevista para 27/10/2008, que aprovaria a sua aquisição por TCV, e indiretamente, por Lupatech;

- que quando da assinatura do Memorando de Entendimentos para a aquisição de Tecval por Lupatech, a empresa TCV sequer estava constituída;

- que TCV tinha como sede o mesmo endereço de Lupatech (Rua Dalton Lahn dos Reis, nº 201, sala 01, Bairro Distrito Industrial, no município de Caxias do Sul/RS), e como diretores: o sócio Nestor Perini (Diretor-Presidente e Presidente do Conselho de Administração de Lupatech), e os não sócios Gilberto Pasquale da Silva e Thiago Alonso de Oliveira (também diretores de Lupatech);

- que a única DIPJ localizada nos cadastros da RFB para a empresa TCV, e que se refere ao período de sua curta existência (05/08/2008 a 20/11/2008), foi apresentada na situação de Isento;

- que TCV não possuía empregados contratados, não se utilizou dos serviços de terceiros para realizar suas operações no ano-calendário de 2008, e não pagou qualquer remuneração aos Srs. Gilberto Pasquale da Silva e Thiago Alonso de Oliveira pela eventual administração de seus negócios. Também não foram apresentados à fiscalização comprovantes de qualquer despesa que pudesse ter sido incorrida pela sociedade, incluindo aluguel;

- que Lupatech constou como anuente no Contrato de Compra e Venda de Ações de Emissão de Tecval, firmado entre TCV e os sócios daquela em 30/09/2008, sendo que o aditivo do mesmo, de 17/10/2008, condicionava o fechamento da operação à ocorrência de uma Assembléia Geral Extraordinária em Lupatech que aprovasse a transação de compra de Tecval;

- que constou do corpo do referido contrato de compra e venda, que a compradora era líder de produção e comercialização de válvulas industriais para aplicação principalmente na indústria de petróleo, produzindo e comercializando peças complexas e subconjuntos principalmente para a indústria automotiva, o que de fato trata-se de uma descrição de Lupatech e não de TCV;

- que, portanto, assinaram o Contrato de Compra e Venda de Ações de Emissão de Tecval, tanto por parte de TCV quanto de Lupatech: Nestor Perini e Thiago Alonso de Oliveira;

- que, em 30/09/2008, a própria Lupatech divulgou Fato Relevante aos seus acionistas, informando que concluirá a aquisição de Tecval;

- que o laudo de Avaliação Econômica de Tecval, datado de 30/09/2008, que embasou o pagamento do preço aos ex-sócios desta, e que explicitou o fundamento para o ágio pago, foi dirigido à Lupatech, e não à TCV;

- que o valor utilizado por Tecval para pagamento do empréstimo de R\$ 10.000.000,00 aos seus ex-sócios, em 22/10/2008 (já que estes emprestaram o valor recebido como adiantamento em 28/07/2008 e 15/09/2008 à Tecval) foi oriundo também de Lupatech;

- que, primeiramente, Lupatech subscreveu aumento de capital em TCV em R\$ 15.000.000,00, tendo integralizado R\$ 10.000.000,00 em 21/10/2008. Em 22/10/2008, TCV subscreveu aumento de capital em Tecval, também no valor de R\$ 15.000.000,00, integralizando R\$ 10.000.000,00, os quais foram utilizados por Tecval para pagamento do empréstimo com seus ex-sócios;

- que o contrato de penhor de ações firmado em 21/10/2008 entre TCV (como devedora) e José Edmir e Sergio Sanches (na qualidade de credores), pelo qual a devedora concordou em oferecer aos credores o penhor de primeiro e único grau sobre as ações de Tecval, como garantia do pagamento do saldo do preço de aquisição, também teve Lupatech na qualidade de interveniente;

- que referido contrato já previa a incorporação da devedora por Tecval, o que veio a ocorrer em 20/11/2008;

- que os valores pagos aos ex-sócios de Tecval como saldo do preço de aquisição desta tiveram origem financeira em Lupatech (itens "o" e "q" do referido relatório);

- que o que de fato ocorreu, foi à aquisição de Tecval por Lupatech, e que desde o início do negócio foi esta quem esteve no controle daquela. Ocorre que, para possibilitar a amortização, por Tecval, do ágio fundamentado em rentabilidade futura, foi introduzida na operação uma empresa veículo e efêmera (TCV): controlada por Lupatech, criada de forma determinante para constar como adquirente das ações de Tecval;

- que, primeiramente, a TCV adquiriu formalmente Tecval, que se tornou subsidiária integral daquela. Na época as quotas de TCV pertenciam a Metalúrgica MNA (99,99% do capital social), à Lupatech e a Nestor Perini (Diretor-Presidente e Presidente do Conselho de Administração de Lupatech);

- que, conforme 6ª Alteração Contratual de Metalúrgica MNA, o capital da mesma estava distribuído 99,99% para Lupatech e 0,01% para Nestor Perini, e seus diretores eram: seu sócio Nestor Perini, e os não sócios Gilberto Pasquale da Silva e Thiago Alonso de Oliveira (também diretores de Lupatech);

- que, segundo momento, em 20/11/2008, Metalúrgica MNA e Nestor Perini cederam suas quotas de participação em TCV à Lupatech, que passou a ser detentora de 100% do capital social desta, e de 100% do capital social de Tecval indiretamente;

- que, com a incorporação de TCV por Tecval, também em 20/11/2008, Tecval transformou-se em subsidiária integral de Lupatech;

- que, o Protocolo de Justificação de Incorporação de TCV por Tecval, trouxe como justificativa a redução de custos financeiros, operacionais e a racionalização das atividades de Tecval. Porém, que custos seriam estes já que TCV, como já relatado, sequer incorreu em custos e despesas enquanto esteve ativa;

- que, questionada, Lupatech justificou a criação e incorporação quase que imediata de, TCV explicando que: a constituição de TCV mediante a subscrição e integralização de capital em dinheiro por parte do grupo Lupatech, teve o propósito de instrumentalizar a aquisição em dinheiro da totalidade das ações de emissão de Tecval. Segundo a fiscalizada, a aquisição das ações de Tecval, por intermédio de TCV, teve por objetivo manter a segregação das operações exploradas por Tecval das operações exploradas por Lupatech;

- que, no entanto, se o único interesse da fiscalizada fosse segregar as operações de Tecval das suas próprias (ao adquiri-la), bastaria que adquirisse Tecval, mantendo-a como controlada sua (que foi o que acabou acontecendo quando Tecval incorporou TCV em 20/11/2008), não havendo a necessidade da constituição de uma empresa (TCV) para formalmente "adquirir" Tecval, sendo em seguida incorporada por esta;

- que, resta evidente que Lupatech e Nestor Perini, sócios de TCV, nunca desejaram realmente assumir os riscos inerentes à constituição desta e ao exercício da sua atividade econômica, tanto que, constituída em 05/08/2008 (com registro na Junta Comercial do RS em 11/09/2008) a mesma foi incorporada por Tecval em 20/11/2008. A constituição de TCV feriu assim o disposto nos arts. 966 e 981 do CC de 2002 (Lei nº 10.406/2002);

- que, no caso em exame, TCV foi usada determinantemente como meio para que Tecval deduzisse fiscalmente o ágio pago por Lupatech antes de perfectibilizada a condição prevista pelo art. 386, inciso III do RIR/99 (qual seja, Lupatech incorporar Tecval ou vice-versa), tanto assim que logo após a constituição de TCV, esta é incorporada por Tecval. Não há, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: à vontade, o ânimo das partes em exercer atividade econômica por meio da empresa TCV;

- que, além da distorção à figura da "sociedade", o caso analisado na presente ação fiscal se configurou em uma distorção à figura da incorporação, conforme Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/2001;

- que a criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre, em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original;

- que, assim, considerando-se que as ações de Tecval foram adquiridas por Lupatech (e não por TCV), não foi atendido o disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532/97, alterada pela Lei 9.718/98, matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6 do RIR/99, não existindo previsão legal para a dedutibilidade da amortização do referido ágio por Tecval, em 2009 e 2010; A autoridade julgadora de Primeira Instância entendeu que, efetivamente houve duas operações: Lupatech teria adquirido o controle direto de Tecval em 30/09/2008; esta foi incorporada por aquela passados pouco mais de dois anos de sua aquisição, mais precisamente em 29/10/2010, e somente a partir daí é que, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, do RIR/99 - exato momento em que a participação deixou de existir - é que o ágio poderia começar a ser amortizado. Na prática, considerou a autoridade fiscal que a criação de TCV, sua utilização para aquisição de Tecval e a incorporação de desta por aquela teve como único propósito antecipar o momento em que o ágio poderia ter sido amortizado.

- A Recorrente, por sua vez, alega que todas as operações realizadas encontram-se de acordo com as normas vigentes e que interpretação dos fatos realizada pela Fiscalização foi equivocada, já que TCV não foi utilizada como empresa veículo para transferência de ágio, mas sim empresa veículo para aquisição de TCV. Alega ainda que não se tratou de simulação, ou mesmo negócio jurídico indireto, uma vez que não houve sequer planejamento tributário com o intuito de recolher menos tributos. A criação de TCV e a aquisição de Tecval por esta, teria sido o único modo do Grupo Lupatech expandir sua linha de equipamentos e serviços com alto grau de complexidade tecnológica, focados nos mercados de Petróleo e Gás e de controle de fluídos, bem como acesso a novos clientes e mercados.

- que, no caso aqui tratado, tendo sido em realidade Lupatech a adquirente do investimento em Tecval (já que TCV foi utilizada como "veículo" para uma vantagem fiscal imediata), o direito à amortização fiscal do ágio pago só adquirido quando da incorporação de Tecval por Lupatech, ou vice-versa, e nunca antes disso;

- que, logo, com a incorporação de Tecval por Lupatech em 29/10/2010, nasceu o direito de Lupatech amortizar o ágio originado da aquisição do investimento em Tecval. Antes desta data, permaneciam existentes Lupatech e Tecval, investidora e investida, sem que tivesse havido a absorção do patrimônio cuja a rentabilidade futura gerou o ágio.

Em sua peça impugnatória de fls. 3781/3859, instruída pelos documentos de fls. 3860/4047, apresentada, tempestivamente, em 01/08/2012, a atuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, **no que diz respeito à nulidade**, é de se dizer, que haveria ausência de fundamentação legal que “quando muito, limitam transcrever dispositivos que em anda justificam o porquê do presente lançamento tributário”. Aduz que houve imprecisão da capitulação legal dos autos de infração e que a Fiscalização oscilou entre suposta ilegal hipótese, no Direito Tributário, da desconsideração da personalidade jurídica de TCV, a uma subliminar hipótese de simulação, e que tais procedimentos tiveram como resultado a desconsideração de TCV como verdadeira adquirente do controle societário de Tecval. As supostas máculas na imprecisão da fundamentação dariam ensejo a cerceamento do direito de defesa;

- que ao não ser citado o art. 167 do Código Civil - CC, que trata da simulação, teria havido cerceamento do direito de defesa;

- que a Fiscalização não citou o art. 116, parágrafo único, do CTN, embora o teria aplicado, embora não haja regulamentação sobre o tema;

- que não haveria relação entre a capitulação legal utilizada e os argumentos despendidos pela autoridade fiscal, ferindo o disposto no art. 39 do Decreto nº 7.574/2011 que trata dos requisitos para lavratura do auto de infração;

- que os autos de infração deveriam ser anulados por falta da devida apuração da matéria tributável, haja vista ao desconsidera a personalidade jurídica de TCV, com base em simulação (sem citar o dispositivo específico – art. 167 do CC), não teria havido identificação da infração em seus detalhes necessários, infringindo também o art. 142 do CTN e art. 50 da Lei nº 9.784/99 (motivação dos atos administrativos), acarretando, por conseguinte, cerceamento do direito de defesa;

- que, **no que diz respeito ao mérito**, é de dizer, que não teria havido divergência entre a vontade exteriorizada pelas partes e a forma de realização dos negócios. “As declarações a que a fiscalização se baseia para afirmar que a verdadeira adquirente era a Impugnante foram extraídas de documento não vinculante (Memorando de Entendimentos - "MOU") celebrado, inicialmente, entre as partes, GRUPO LUPATECH e Vendedores, tão somente para garantir a exclusividade na transação durante o período de realização de due diligence.” (fl. 3790); haveria tão somente uma expectativa de concretização dos negócios, sem qualquer vinculação entre as partes;

- que o adquirente direto de Tecval teria sido, de fato, TCV, e “Os Fatos Relevantes divulgados pela Impugnante, sociedade cujas ações são listadas na EMF&BOVESPA, não autorizam, nem induzem à inferência de que a Impugnante per se era a adquirente direta. Induzem, sim, à constatação de que o GRUPO LUPATECH pretendia adquirir o controle societário da TECVAL, o que, ao final das negociações, veio concretamente a ocorrer por meio da controlada TCV”. (fl. 3790);

- que a operação teria sido legal, realizada por empresa do Grupo Lupatech, tendo sido, inclusive, submetida ao CADÊ, que a aprovou expressamente e sem restrições;

- que, embora TCV não estivesse constituída à época da celebração do Memorando de Entendimentos – MOU, não haveria qualquer prejuízo à operação de aquisição do controle da TECVAL, uma vez que no momento da celebração do documento vinculante (Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Outras Avencas), TCV já se encontrava legalmente constituída;

- que TCV não seria uma mera sociedade veículo para transferência de ágio, como afirmou a Fiscalização, mas sim uma empresa legalmente constituída com recursos próprios do Grupo Lupatech para viabilizar a compra do controle societário da Tecval;

- que a operação de aquisição realizada efetivamente gerara ágio, em nada se confundindo com os casos apontados pela Fiscalização, que envolviam casos de simulação;

- que a amortização do ágio gerado na aquisição, em razão de expectativa de resultados futuros, teria sido iniciada somente após a incorporação de TCV por Tecval, estando amparada pelo art. 386, III, e seus §6º, II, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – 1999 – RIR/99);

- que, todas as operações realizadas não foram simuladas e que houve propósito negocial na constituição de TCV para aquisição de Tecval. “Havia um propósito negocial importantíssimo que impunha ao GRUPO LUPATECH contribuir com a transferência de recursos na forma de empréstimo. E é muito simples: no mundo dos negócios, só faz sentido econômico adquirir participação societária em uma sociedade que tenha capacidade de geração de fluxos de caixa positivos, sendo um dos componentes para garantia desses fluxos a existência de um nível de endividamento equilibrado, compatível com as entradas de recursos.” (fl. 3814);

- que a criação de TCV teria sido necessária a fim de possibilitar que as operações de Tecval continuassem segregadas de Lupatech; (fl. 3820) ;

- que não existe outro negócio jurídico diferente daqueles que foram realizados e refletidos nos documentos societários celebrados” (fl. 3808). “Ademais, em

momento algum se ocultou que a criação da TCV teve como escopo viabilizar a aquisição da TECVAL pelo GRUPO LUPATECH. De outra forma dizendo, a viabilização da aquisição era o real escopo por detrás da criação da TCV, o que, todavia, não constitui nenhuma ilegalidade, na medida em que o ordenamento jurídico pátrio autoriza a criação de sociedades holdings para serem detentoras de participação em outras sociedades.” (fl. 3809);

- que a incorporação de TCV por Tecval fez parte da estratégia do Grupo Lupatech com vistas a “enxugar sua complexa estrutura societária” (fl. 3810);

- que, na condição de adquirente indireta, não há problema nenhum em "os valores pagos aos ex-sócios de Tecval como saldo do preço de aquisição desta" terem "origem financeira em Lupatech", como aduzido pela Sra. AFRFB, vez que, conforme já exaustivamente esclarecido, a Impugnante é a controladora do GRUPO LUPATECH, sendo, assim, um corolário óbvio de tal situação que esta seja a financiadora de todas as suas subsidiárias. Lembre-se, apenas de passagem, que as captações (inclusive na forma do IPO) são feitas diretamente no âmbito da Impugnante e os recursos são repassados as suas controladas à medida de suas necessidades. Prática comum e até inevitável em Grupos Econômicos.” (fl. 3821);

- que, os argumentos da Fiscalização acerca da carência de “vontade” na constituição de TCV afrontam o Direito Societário e as peculiaridades que norteiam autonomia da vontade, uma vez que TCV teria cumprido todos os requisitos de sua constituição, caracterizando, pois, a efetiva vontade dos sócios; argumenta ainda que houve efetivo exercício da atividade econômica, tal qual ocorreu na aquisição do controle societário de Tecval; a ausência de custos e despesas apontada pela autoridade fiscal seriam prescindíveis ao desempenho de uma sociedade *holding*, atividade desenvolvida por TCV;

- que as diferenças entre simulação e negócio jurídico indireto, sendo que este não é vedado pelo ordenamento jurídico; cita jurisprudência administrativa que corroboraria sua tese; contudo, afirma que o procedimento adotado não se enquadraria em quaisquer das duas hipóteses;

- que, **no que diz respeito à multa de ofício**, é de se dizer, que a aplicação da multa qualificada de 150% é equivocada, uma vez que inexistiu ilicitude na operação, muito menos dolo por parte; desse modo, não haveria que se falar em sonegação, fraude ou conluio, únicas hipóteses que autorizam a aplicação da multa cominada, nos termos do art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96;

- que, **em relação aos juros moratórios sobre a multa de ofício**, é de se dizer, que não são autorizadas a incidirem uma sobre a outra. Ao teor do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a previsão legal de incidência dos juros de mora seria apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica. Haveria afronta ao art. 161 do CTN, pois haveria previsão de atualização somente do valor principal e não sobre a multa de ofício. Em apoio às argumentos apresentados estão transcritos entendimentos da jurisprudência sobre essa questão.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS concluíram pela improcedência da

impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a questão tratada nos autos trata da amortização de ágio em casos de incorporação. Contudo, ao contrário das operações em que o ágio surgiu em operações intra-grupo, no presente caso a situação é distinta;

- que, **no que diz respeito à preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa**, é de se dizer, que o procedimento fiscal é a atividade investigatória desenvolvida pelo Estado visando à identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível (artigo 142 do Código Tributário Nacional);

- que, nessa fase, a autoridade fiscal tem ampla liberdade investigatória e probatória, inerente à função estatal, fundamentalmente no poder de polícia que ao Estado compete exercer com discricionariedade, auto-executoriedade e coercibilidade. Ao identificar a desobediência a alguma norma da legislação tributária, a autoridade fiscal fica obrigada a lavrar o correspondente auto de infração, sob pena de ser responsabilizado pessoalmente;

- que quanto ao suposto cerceamento do direito de defesa em razão de a Fiscalização não ter citado o art. 167 do CC (simulação), tampouco o art. 116, parágrafo único, do CTN, entendo que não houve qualquer prejuízo à defesa da Impugnante. Em primeiro lugar porque, como descreverei no decorrer de meu voto, não houve qualquer incorreção quanto ao enquadramento legal das infrações detectadas. Ademais, a defesa pôde despende, com clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de sua defesa. Nesse aspecto, frise-se que a possibilidade de defesa foi amplamente viabilizada pela riqueza de detalhes da descrição dos fatos realizada pela autoridade fiscal, que, em seu Relatório da Ação Fiscal (fls. 3701 a 3756), apontou com minúcias os fatos constatados, qualificando-os e subsumindo-os com perfeição aos dispositivos legais apontados;

- que, não há que se falar em cerceamento de defesa, até mesmo porque, conforme já salientado, a Impugnante apresenta impugnação quanto ao mérito, multa e acréscimos legais, não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e ampla defesa, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo”. Na impugnação apresentada, não há qualquer irregularidade que implique prejuízo ao sujeito passivo, logo, desnecessária também qualquer declaração de nulidade ou saneamento dos autos;

- que, **no que diz respeito ao mérito**, é de se dizer, que a Impugnante alega, ainda que em referência a recentes decisões no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), uma pretensa flexibilização ao princípio da legalidade, bem como que a reestruturação societária intermediária empreendida, qual seja, criação de TCV e sua incorporação pela então controlada Tecval, não fere o ordenamento jurídico pátrio. Tais argumentos não merecem prosperar. Senão vejamos;

- que não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu **negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade;**

- que, entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, que é unicamente o de reduzir o pagamento de tributos, ou, no caso concreto, até mesmo postergar seu pagamento;

- que, portanto, as alegações da Impugnante quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela fiscalização, inferências “sub-liminares” a possível simulação, ou possíveis infringências da autoridade fiscal aos princípios da legalidade, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em descon sideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco;

- que, portanto, vê-se com cristalina clareza que o mais importante é a correta descrição dos fatos e não sua qualificação. Nesse aspecto, a Fiscalização foi exemplar: preocupou-se com os fatos efetivamente ocorridos e não sua qualificação jurídica. E isso, repise-se, em nada prejudicou a Impugnante, que pôde se defender de todos os pontos abordados na autuação;

- que, sem dúvida, esses são os fatos, frise-se, incontroversos. A discussão posta gira em torno dos motivos e finalidades da criação de TCV. A Fiscalização é incisiva ao afirmar que o único propósito de TCV foi possibilitar que o ágio gerado na aquisição de Tecval pudesse ser amortizado antes da incorporação de Tecval por Lupatech: TCV teria sido criada nesse ínterim para adquirir Lupatech e ser por essa incorporada para que, antes que Lupatech incorporasse Tecval, de direito, o ágio já pudesse reduzir o resultado tributável do Grupo Lupatech, e, por conseguinte, reduzir o montante de IRPJ e CSLL devido. Já a Impugnante rebate um a um dos argumentos da Fiscalização, afirmando e reafirmando que TCV não foi empresa veículo de ágio e sim empresa veículo para aquisição; alega ainda que sem TCV não seria possível adquirir Tecval;

- que, como visto, os indícios, ou fatos conhecidos, são as bases para construção da prova. No caso concreto, a Fiscalização demonstrou de forma inequívoca uma série de fatos e apontou como única finalidade destes a antecipação do momento que vultosos valores poderiam ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Todos os indícios coligidos possuem consistência e vínculo com a infração apontada;

- que para concluir que o propósito da criação de TCV foi iminente mente fiscal, a autoridade fiscal afirmou que TCV não poderia ser considerada uma sociedade, a teor do disposto nos artigos 966 e 981 do Estatuto Civil. A Impugnante rechaça o entendimento do Fisco, contrapondo inúmeros argumentos;

- que, as alegações da Impugnante contrapondo tais fatos e informando que os valores do mútuo eram necessários aos compromissos de Tecval foram desacompanhadas de qualquer documentação comprobatória;

- que, no caso concreto, não há dúvidas que TCV não preencher tais requisitos. Os argumentos trazidos pela Impugnante não se mostram consistentes a ponto de alterar minha convicção sobre sua total inoperância. Os fatos são evidentes: TCV não possuía sede, estrutura operacional, empregados e tampouco atividade operacional. A Impugnante

alega que teria operado e a comprovação seria a aquisição de Tecval! Ora, não é crível que se possa crer nessa versão;

- que os valores aportados na constituição de TCV foram justamente os necessários para a aquisição de Tecval. Nenhum centavo a mais. Aliás, alguns recursos não entregues diretamente por TCV na aquisição de Tecval tiveram caminho *sui generis*. Após saírem de Lupatech, transitarem por MNA, chegaram às mãos dos sócios de Tecval e posteriormente foram contabilizados em Tecval como empréstimos de sócios. Tudo absolutamente garantido por Lupatech, em negociação complexa, mas que, mediante inúmeros contratos de mútuos, penhor e outros negócios jurídicos, demonstram que a realidade foi uma só: Lupatech adquiriu Tecval e, por algum motivo, decidiu fazer um longo caminho de seus recursos até as mãos dos sócios de Tecval;

- que outro aspecto merece destaque. Percebe-se que TCV foi criada com o único intuito de adquirir Tecval e logo em seguida ser por esta incorporada. Aliás, a citação de TCV no Memorando de Entendimentos antes mesmo de sua constituição demonstra que sua existência, de fato, era irrelevante, uma vez que a aquisição, na realidade, seria realizada por Lupatech, dirigida e representada pelos mesmos diretores que constariam como tais na futura constituição de TCV;

- que não há como aceitar os argumentos contrários trazidos pela Impugnante no sentido de ser necessária a criação de TCV para, depois de 108 dias, justificar a extinção dessa mesma empresa, por incorporação, baseada no objetivo de simplificação da estrutura societária do grupo econômico. Pode-se observar tais afirmativas no próprio Protocolo e Justificação de Incorporação da TCV por Tecval (fls. 279 a 292);

- que, ademais, em nenhum momento a Impugnante esclarece o porquê da criação de TCV. A pseudo justificativa trazida aos autos pode ser considerada um argumento sem conteúdo. Explico. O que vem a significar uma empresa veículo para aquisição de participação? Trata-se, a meu ver, de explicação que nada esclarece. A Impugnante deveria demonstrar algo bem simples: por que não fez a aquisição de Tecval diretamente por Lupatech, sem a criação de TCV? A alegação de que necessitava manter as operações segregadas em nada interfere em minha conclusão: bastaria adquirir Tecval diretamente, sem contudo, incorporá-la! Repise-se: não há um só elemento objetivo trazido pela Impugnante que justifique o porquê da criação de TCV, empresa efêmera, que realizou um único negócio durante sua existência (a aquisição de Tecval), servindo, sem sombra de dúvidas, para antecipar a amortização de ágio. Outra finalidade deveria ser comprovada pela Impugnante, que não se desincumbiu de seu ônus probatório;

- que na mesma linha de raciocínio desenvolvida, trata-se, aqui, do exame de operações realizadas em sequência, cujos fatos, *de per se*, não denotam qualquer infração, mas, em seu conjunto, demonstram inequivocamente que o único propósito comercial das operações foi antecipar a diminuição da carga tributária incidente sobre o negócio efetivamente realizado;

- que, conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto pois as operações perpetradas pela Impugnante foram estruturadas em sequência (a - constituição de nova empresa - TCV; b - aquisição de Tecval; c - incorporação de TCV por Tecval (duração de TCV: 108 dias); d - antecipação da exclusão do ágio das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Ou seja, utilizou-se de uma sociedade de passagem com único intuito de antecipar a amortização do ágio criado na aquisição de Tecval;

- que, **no que diz respeito à qualificação da multa de ofício**, é de se dizer, que a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio;

- que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos;

- que, no caso em tela, deve-se observar, conforme já exposto, que a Impugnante utilizou-se de empresa veículo com o único intuito de antecipar a diminuição da tributação sobre as operações de Tecval, uma vez que a real operação, qual seja, incorporação de Tecval por Lupatech é que daria ensejo ao marco inicial de possibilidade de exclusão do ágio do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Constatou-se que a criação de TCV para adquirir Tecval, que ato contínuo incorporou-a, visou a tão somente criar um passo intermediário com vistas a antecipar os efeitos fiscais do ágio na aquisição de Tecval, ágio esse que somente poderia redundar em efeitos fiscais quando a real adquirente incorporasse Tecval, ou seja, somente a partir do momento que Lupatech veio a incorporar Tecval. Ao assim agir – visando a modificar característica essencial do fato gerador - incorreu o contribuinte em fraude, tal qual estampado no art. 72 da Lei nº 4.502/64, acima transcrito, o que já é suficiente a justificar a exasperação da penalidade aplicada;

- que as operações levadas a efeito pelo contribuinte, que restaram impugnadas pelo Fisco, tiveram como objetivo único a redução dos encargos tributários devidos por Lupatech. Isso se torna evidente diante vasto acervo de indícios convergentes coligidos aos autos. A conclusão pela prática do dolo, diante de tais elementos, é uma consequência lógica e inevitável. Cabe ao Fisco, em casos desse jaez, identificar a verdade dos fatos e exigir os tributos devidos decorrentes dos fatos verdadeiros;

- que, **no que diz respeito aos juros de mora sobre a multa de ofício**, é de se dizer, que a Impugnante questiona, na linha da eventualidade, a futura exigência de juros sobre a multa de ofício lançada com o imposto e a contribuição;

- que a defesa, prevendo que a exigência aventada lhe seja formulada no futuro, pretende que esta Turma de Julgamento, preventivamente, trace comando para a futura conduta da Administração Tributária. Contudo, ainda não foi atribuída essa competência a esta instância de julgamento;

- que, pelo exposto, entende que o pedido deve ser considerado prejudicado, abstendo-se esta Turma Julgadora de qualquer pronunciamento a respeito.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão.

Não configura qualquer dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

IRPJ/CSLL. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ETAPA DE REESTRUTURAÇÃO INTERMEDIÁRIA. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

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 antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação mediante incorporação intermediária, intra-grupo, com o propósito eminentemente fiscal, deve ser desconsiderada para fins tributários.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

Comprovada a fraude, correta a aplicação da multa de 150%.

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

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 10/10/2012, conforme Termo constante à fl. 4102, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (08/11/2012), o recurso voluntário de fls. 4105/4173, instruído pelos documentos de fls. 4174/4226, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, no que diz respeito à preliminar de nulidade do lançamento por falta de indicação precisa da disposição legal que autorizaria a desconsideração dos negócios jurídicos e da personalidade jurídica da TCV, é de se dizer, que o art. 39 do decreto nº 7.574/2011,

estabelece requisitos a serem observados pela autoridade administrativa competente, na elaboração do auto de infração, dentre soa quais a descrição dos fatos e a precisa indicação da disposição legal infringida;

- que de forma ilegal a D. Fiscalização procedeu à desconsideração da personalidade jurídica da TVC, instituto inaplicável no âmbito do Direito Tributário diante disto, ao contrário do que sustentado na r. decisão recorrida, deve ser decretada a nulidade do lançamento;

- que a desconsideração da personalidade jurídica, no âmbito do Direito tributário, é totalmente inaplicável, em virtude de inexistir expressa previsão normativa tributária sobre o instituto, ou, até mesmo, de lei complementar disciplinando o assunto, nos termos do artigo 146, III, da CF/88;

- que caso este E. CARF entenda não serem aplicáveis os argumentos de nulidade expedidos no tópico anterior, pede e espera que sejam acolhidos os argumentos de mérito a seguir apresentados, a fim de decretar o cancelamento total da exação imposta contra a ora recorrente;

- que, nos presentes autos, discute-se a legitimidade da operação que resultou na aquisição do controle da TECVAL pela TCV e o aproveitamento fiscal das amortizações de ágio gerado na operação de aquisição da TECVAL, pela própria TECVAL, posteriormente à incorporação da controladora TCV;

- que portanto, não se questiona a origem do ágio em virtude da aquisição do controle da TECVAL, em si, vez que inequivocadamente houve transferência do seu controle para o Grupo LUPATECH, mediante efetivo pagamento de ágio. O que a D. Fiscalização questiona, pontualmente, é o fato de a aquisição da TECVAL ter ocorrido pela TCV, uma sociedade então recém-criada pelo Grupo LUPATECH;

- que, mais precisamente, afirmou a D. Fiscalização que não havia outro propósito negocial para que a aquisição ocorresse pela TCV, senão o de antecipar a amortização do ágio pago na operação de aquisição da TECVAL, pela própria TECVAL, como consequência do evento de incorporação do acervo patrimonial da TCV, nos termos do art. 386, do RIR/99;

- que ressalte-se que o ágio amortizado pela TECVAL, com fundamento no referido art. 386, do RIR/99, é legítimo, tendo sido apurado quando do desdobramento do custo efetivamente pago pela TCV na operação de aquisição do seu controle societário, em efetivamente pago pela TCV na operação de aquisição do seu controle societário, em estrita observância dos preceitos legais (art. 385 do RIR/99). Mais do que isso, repita-se, apurado em decorrência de operação de compra e venda de participação societária realizada entre partes não relacionadas;

- que, nesse contexto, é notório que a Sra. AFRFB nitidamente equivocou-se na interpretação dos fatos, tendo se utilizados de dispositivos legais de forma distorcida para tentar justificar o lançamento tributário, em flagrante escopo de dirigismo da vida privada;

- que infelizmente, ilustres Conselheiros, todo o esforço da Recorrente foi em vão, pois no julgamento proferido em primeira instância os julgadores justificaram a manutenção do lançamento tributário;

- que, **no que diz respeito ao contexto negocial pré aquisição do controle societário da TECVAL**, é de se dizer, que em junho de 2006, a Recorrente, na condição de controladora do GRUPO LUPATECH, realizou Ofertas Públicas Iniciais de Ações (IPO), em que foi captado um montante de R\$ 452,7 milhões para a companhia, o que, à época, representava 45,1% de seu capital social;

- que, com efeito, ao contrário do que sustenta a r. decisão recorrida, não se trata de criação de sociedade “sem qualquer finalidade empresarial ou negocial” (fl. 4.079). O objetivo declarado da constituição da TCV, uma sociedade *holding* de propósito específico, era o de viabilizar a aquisição do controle acionário da Tecval, e assim foi feito. Após o cumprimento desse objetivo, a empresa já poderia ser incorporada, como efetivamente ocorreu;

- que, **no que diz respeito ao propósito negocial para constituição da TCV**, é de se dizer, que em sede de Impugnação, a Recorrente expôs, de forma minuciosa e exaustiva, as razões para a constituição da *holding* TVC e para a realização do controle societário da TECVAL por meio daquela sociedade. Em apertada síntese, esclarece que a *holding* TCV foi constituída com recursos financeiros em espécies, subscritos e integralizados em aumento de capital social, com o propósito específico de viabilizar a aquisição do controle societário da TECVAL;

- que uma das razões para opção pelo modelo de aquisição do controle societário da TECVAL pela TCV foi a possibilidade de manutenção da segregação de suas atividades operacionais, por meio da controlada *holding* TCV, das atividades operacionais da TECVAL, que eram vistas como complementares às da Recorrente, mas que devido ao desconhecimento e real dimensão de todas as nuances operacionais do novo negócio, justificava a espera do prazo de maturação do investimento para conhecimento pleno dos riscos do negócio;

- que, posto isso, a fim de enriquecer a abordagem deste tópico, a Recorrente julga relevante trazer à baila a correta descrição e interpretação dos fatos e negócios jurídicos implementados para viabilizar a aquisição da TECVAL pelo GRUPO LUPATECH, interpretação que se depreende dos próprios documentos aos quais a D. Fiscalização teve acesso e se baseou para fazer o lançamento tributário ora combatido;

- que, da correta descrição e interpretação dos fatos e negócios jurídicos realizados que justificam a aquisição do controle societário da TECVAL pela TCV;

- que, em 14/07/2008, a Recorrente e os sócios controladores da TECVAL (doravante vendedores) celebraram o Memorando de Entendimento (MOU), pelo qual foram estabelecidas as diretrizes para nortear as negociações para venda da totalidade das ações da TECVAL;

- que, dessa forma, tendo sido demonstrada a lisura da operação de aquisição do controle da TECVAL pela TCV, não restam dúvida de que o ágio gerado na operação, absorvido pela TECVAL quando da incorporação da TCV, é totalmente legítimo, e poderia como de fato foi, ser amortizado pela TECVAL, a partir de 2009, até a data de sua incorporação pela Recorrente, não havendo que se falar, em amortização apenas a partir da incorporação da TECVAL pela LUPATECH;

- que a **simulação e negócio jurídico indireto e considerações teóricas e jurisprudência do CARF, convém considerar, de início, que embora a Sra. AFRFB não tenha**

indicado expressamente, depreende-se, de seus argumentos, que foi com base no instituto jurídico da simulação, passando pelo instituto da desconstituição do ato jurídico, que baseou a autuação fiscal ora rebatida;

- que o contraponto desse impasse encontrou vazante na teoria do negocio jurídico indireto, que, num giro de perspectiva, deixou profundas marcas nas questões relativas aos planejamentos tributários, e veio a nortear a maior parte da doutrina e da jurisprudência do País;

- que, no que diz respeito a simulação do negocio jurídico indireto, ou seja, ao invés de afirmar a supremacia da declaração sobre qualquer investigação mais íntima da vontade, a doutrina do negocio jurídico indireto endureceu sua crítica à alegação de que existiriam, nos negócios com finalidade de planejamento, “clausula não verdadeiras”, no sentido do artigo 167 do Código Civil, ou mesmo cisão entre a *intentio facti* e a *intentio júris*, ou seja, entre a vontade (substância) e a sua declaração (forma), em termos gerais;

- que, como já se demonstrou, não há na operação em análise quaisquer efeitos oriundos de planejamentos tributários. O que houve foi uma legítima aquisição do controle societário da TECVAL pela TVC, e posterior incorporação da controladora incorporada pela controlada incorporadora, gerando, como efeito, a dedutibilidade do ágio pago pela incorporada quando da aquisição do controle societário da incorporadora, em estrita observância ao disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532/97;

- que, portanto, a simulação e jurisprudência do CARF sob a perspectiva do propósito negocial, em alguns dos julgamentos administrativos mais recentes, exarados pelo CARF, passou-se a empregar a racionalidade econômica do negócio jurídico como critério para se verificar a consistência do conjunto probatório. Dessa forma, os documentos oferecidos pelos contribuintes para comprovar determinados fatos jurídicos passaram a se submeter a um teste de consistência em que citada racionalidade econômica passou a ser elemento essencial para se efetuar juízo de valores quanto às suas respectivas validades perante o Fisco;

- que da jurisprudência administrativa recente do CARF que acolhe amortizações de ágio como desdobramento de reestruturações societárias revestidas de propósitos econômica, e como demonstrativos nos tópicos anteriores, a jurisprudência administrativa do E. CARF ao longo dos anos evoluiu e deixou para trás a velha tendência de acolher, puramente, o principio da estrita legalidade, sob o viés do negocio jurídico indireto, passando a sopesar em seus julgamentos a demonstração do propósito negocial por detrás da operação de reorganização societária;

- que a multa de 150%, e a inaplicabilidade, neste sentido, a D. DRJ manteve a multa agravada, sob o fundamento de que “constatou-se que a criação de TVC para adquirir Tecval, que ato contínuo incorporou-a, visou a tão somente criar um passo intermediário com vistas a antecipar os efeitos fiscais do ágio na aquisição de Tecval, ágio esse que somente poderia redundar em efeitos fiscais quando a real adquirente incorporar Tecval, ou seja, somente a partir do momento que Lupatech veio a incorporar tecval. Ao assim agir – visando a modificar característica essencial do fato gerador – incorreu o contribuinte em fraude, tal qual estampado no art. 72 da Lei 4.502/64;

- que a SELIC, sobre a multa de ofício, observa-se, que a DRJ deixou de apreciar o pedido para afastamento de juros sobre multa, sob o fundamento de que, “nesse processo, ate o presente momento, não há exigência de juros sobre a multa de ofício lançada”;

Processo nº 11020.724809/2011-70
Acórdão n.º **1402-001.404**

S1-C4T2
Fl. 4.251

- que, portanto, não são devidos juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, sobre os valores constituídos a título de multa.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise preliminar dos autos do processo se verifica, que a ação fiscal em discussão versa sobre a ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do valor de despesa indedutível, computada na apuração do lucro líquido, relativa a amortização de ágio em aquisição de participações societárias.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal constantes dos Autos de Infrações lavrados, o lançamento foi realizado sob o entendimento de que ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do valor de despesa indedutível, computada na apuração do lucro líquido, relativa a amortização de ágio em aquisição de participações societárias, feriu a legislação de regência a época dos fatos geradores apurados, diante disso apurou-se as irregularidades abaixo transcritas:

1 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 207, inciso, III, 209, 247, 250, 385, 386, 391, 426 do RIR/99, art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, arts. 187, 966, 981, 982 e 1116 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002), arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Por decorrência foi lavrado o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base nas seguintes infrações:

1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL – EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação da base de cálculo da CSLL. Infração capitulada nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7689, de 1988 com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990 e pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, arts. 2º e 13, inciso III da Lei nº 9249, de 1995, art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 129 e 132 do CTN (Lei nº 5.172/66), arts. 207, inciso III e 209, 247, 250, 385, 386, 391, 426 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, arts. 187, 966, 981, 982 e 1.116 da Lei 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002), art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento, sob os seguintes entendimentos básicos:

- que a nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não configura qualquer dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo;

- que 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 antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação mediante incorporação intermediária, intra-grupo, com o propósito eminentemente fiscal, deve ser desconsiderada para fins tributários;

- que comprovada a fraude, correta a aplicação da multa de 150%;

- que 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.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a recorrente apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta várias razões da improcedência do lançamento efetuado

É possível resumir a discussão processual da seguinte forma:

- A autoridade julgadora de Primeira Instância entendeu que, efetivamente houve duas operações: Lupatech teria adquirido o controle direto de Tecval em 30/09/2008; esta foi incorporada por aquela passados pouco mais de dois anos de sua aquisição, mais precisamente em 29/10/2010, e somente a partir daí é que, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, do RIR/99 - exato momento em que a participação deixou de existir - é que o ágio poderia começar a ser amortizado. Na prática, considerou a autoridade fiscal que a criação de TCV, sua utilização para aquisição de Tecval e a incorporação de esta por aquele teve como único propósito antecipar o momento em que o ágio poderia ter sido amortizado.

- A Recorrente, por sua vez, alega que todas as operações realizadas encontram-se de acordo com as normas vigentes e que interpretação dos fatos realizada pela Fiscalização foi equivocada, já que TCV não foi utilizada como empresa veículo para transferência de ágio, mas sim empresa veículo para aquisição de TCV. Alega ainda que não se tratou de simulação, ou mesmo negócio jurídico indireto, uma vez que não houve sequer planejamento tributário com o intuito de recolher menos tributos. A criação de TCV e a aquisição de Tecval por esta, teria sido o único modo do Grupo Lupatech expandir sua linha de equipamentos e serviços com alto grau de complexidade tecnológica, focados nos mercados de Petróleo e Gás e de controle de fluídos, bem como acesso a novos clientes e mercados.

Deixo de analisar a preliminar suscitada em razão da decisão de mérito.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

Da análise das peças processuais, não há dúvidas que o caso em discussão aborda a questão de evasão fiscal e simulação. Diante desse fato, se faz necessário em primeiro lugar uma abordagem nos tópicos ligados ao assunto (evasão fiscal e simulação), já que se trata de um assunto polêmico e, por vezes, controvertido.

A palavra evasão, na sua origem, quer dizer fuga de um lugar fechado, podendo se entender como fuga às modalidades de restrição de liberdade que o ordenamento adote. Assim, evasão fiscal é um fenômeno de massa que atinge todos os campos, tanto sociológico, psicológico, financeiro, administrativo como penal; está em toda parte, cabendo ao Estado utilizar todos os meios possíveis para combatê-la.

Defini-se, desse modo, evasão fiscal *lato sensu* como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Contudo, atualmente, o termo evasão, de acordo com Antônio Roberto Sampaio Dória sugere de imediato a fuga ardisosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação.

Já em sentido estrito, evasão é a ação consciente do contribuinte que tem como objetivo, através de meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.

A evasão, ainda, pode ser denominada de duas formas, evasão legal ou lícita, que seria sinônimo da elisão fiscal ou economia tributária, e evasão ilegal ou ilícita, que corresponderia a fraude em sentido amplo. Desse modo, define-se evasão ilícita aquela proveniente de uma ação consciente e voluntária do agente que, por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procura eliminar ou reduzir o pagamento do tributo. Já a evasão lícita é conceituada como conduta preventiva do contribuinte, utilizando-se de meios lícitos, ao menos em sua aparência formal, para afastar ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, na prática da evasão ilícita o contribuinte age dolosamente, com o intuito de fugir ao imposto devido; enquanto, na evasão lícita ele busca um determinado resultado econômico, contudo, para obter uma redução do valor da obrigação fiscal ou mesmo para eliminá-la, utiliza instrumentos legais, ou não proibidos, para chegar a um resultado idêntico, dentro de diversas possibilidades jurídicas.

Entretanto, tais denominações não são precisas, gerando uma grande confusão taxonômica. Antônio Roberto Sampaio Dória, diz existir contradição, em relação ao sentido e a terminologia, quando se adicionam qualitativos contraditórios, legal e ilegal, simultaneamente à mesma unidade conceitual, a evasão.

Uma categoria jurídica pode ser e não ser legal. Um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica que insinua tal nivelamento, ou seja, uma fraude não pode ser fraudulenta e não fraudulenta ao mesmo tempo. Acrescentar ao termo evasão os adjetivos ilegal e legal seria num caso, pleonástico, e, no outro, incompatível.

Numa acepção estrita, Heleno Tôrres entende ser evasão fiscal um fenômeno decorrente da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial. O autor prefere entender a evasão fiscal como modo de evitar a entrega da prestação do tributo, não concordando com acepções que limitam a configuração da evasão fiscal à fraude e ao contrabando, ou que a ampliam acolhendo em seu conceitos até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei e os atos involuntários.

Um exemplo que pode ser citado de conduta evasiva é a realização de operações com preços subfaturados, abaixo do preço comum de mercado, e superfaturados, acima do preço de mercado, que resultam em evasão de divisas, e conseqüentemente em redução ilícita de tributos.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui julgado a respeito desse tipo de evasão:

“IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido). Primeiro Conselho de Contribuintes. Terceira Câmara. Acórdão n.º 103-07.260. Recurso n.º 89.806. Recorrente: Grendene S.A. Recorrida: DRF em Caxias do Sul (RS). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 25 de fevereiro de 1986.

Não tenho dúvidas, que uma vez comprovada a ocorrência de dolo, conluio ou simulação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude, ou seja, presente um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou de se evitar seu pagamento para que se caracterize a sonegação, a fraude fiscal.

No caso de realização da hipótese de sonegação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, imprescindindo o julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Conjuntamente à distinção pelos meios, há de se considerar outra característica diferenciadora entre as condutas: a cronologia do ato. Constatase uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Sendo assim, faz-se necessário uma avaliação cronológica do ato ou negócio jurídico; há de se averiguar quando foi praticado no intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, deve-se verificar se foram realizados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponible. Se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. A diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, conclui-se que a elisão consiste em não entrar na relação fiscal e evasão é da relação sair após já ter estado. O contribuinte, então, para fugir ao alcance da norma e do tributo decorrente, pode escolher entre dois caminhos: ou desvia-se do campo da tributação, ou, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo.

No entanto, os limites da legalidade, desses instrumentos utilizados nos planejamentos tributários, são fundamentadamente contestados sob o argumento que o ato imponible que deixa de ocorrer por manobras do contribuinte, deve ser tributado, pois a inteligência e a criatividade do planejamento tributário não podem ser ilimitadas, devem sofrer restrições.

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma dissociação entre o real e o aparente.

A simulação é considerada um instituto de Direito Civil e compreende, dessa forma, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Para Clóvis Beviláqua, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Defini-se, portanto, negócio simulado como aquele que não traduz a realidade, porque não existe realmente e é diverso daquele que aparenta ser, verificando-se, sempre, a intenção de que o ato produza efeito diverso do indicado na sua feita.

Heleno Tórres discorre a cerca da simulação considerando três visões doutrinárias baseadas na doutrina italiana: a declarativista, que conceitua a simulação como uma divergência entre a vontade do conteúdo e a vontade da declaração, tomando a declaração como elemento de identificação formal do negócio e o elemento subjetivo constituído pela vontade do conteúdo; a causalista, na qual a simulação é a divergência entre a intenção prática e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio fundado na causa do respectivo negócio e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática; e a voluntarista, para qual a simulação decorre de uma vontade declarada pelas partes, deliberadamente desconforme com a intenção dos sujeitos. Destarte, o autor conclui que a grande dificuldade se concentra mais na definição de negócio jurídico, ou seja,

uma tomada de posição prévia sobre o tipo de orientação a respeito da teoria dos negócios jurídicos em geral, do que propriamente na demarcação correta do conceito de simulação.

A simulação *lato sensu*, pode ser dividida em simulação absoluta e relativa, residindo a diferença entre elas no querer, ou não, a realização do ato que aparece, ou de outro ato qualquer.

Na simulação absoluta o ato é inexistente, não entra no mundo jurídico, pois nenhum ato jurídico se teve a intenção de praticar, nem o aparente, nem qualquer outro. Já na simulação relativa existe um ato que aparece, porém não condiz com a real intenção do agente quanto ao seu conteúdo, no todo ou em parte, que se realiza com o intuito de dissimular outro ato cujas conseqüências jurídicas são as efetivamente desejadas. Desse modo, pode-se observar que existem dois tipos de ato na simulação relativa, o ato simulado, aquele que aparece; e o ato dissimulado aquele que realmente se pretende, mas que não está aparente.

Assim, quando lícita a conduta e oponível ao Fisco está-se diante do que se denomina elisão ou elisão fiscal. Quando ilícita a conduta fica caracterizada a evasão fiscal, resultante de fenômenos de diferentes tonalidades (erro de interpretação ou qualificação, simulação, fraude à lei, sonegação, fraude penal, etc.), embora aquele que costuma gerar maiores divergências na experiência prática seja o da simulação.

A distinção entre a elisão protegida pelo ordenamento e a evasão por ele repelida é tema extremante tormentoso, que tem ocupado lugar de destaque nos debates doutrinários e no julgamento de inúmeros casos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Muitas vezes a partir das mesmas premissas teóricas e de circunstâncias fáticas muito assemelhadas tem-se alcançado resultados completamente díspares — ou se considera legítima a atuação do contribuinte por caracterizar elisão fiscal, mantendo-se o tratamento fiscal menos oneroso, ou se considera sua conduta como ilícita, desconsiderando-se seus efeitos e lançando-se a diferença de imposto com a multa qualificada por evidente intuito de fraude, para alguns de inexorável aplicação sempre que caracterizada a simulação, gerando insegurança na atuação dos contribuintes e da administração fiscal.

Tal discrepância se explica, em parte, pelo fato de que a qualificação dos atos como simulados (e, portanto ilícitos) se faz a partir das circunstâncias de cada caso em concreto, não sendo possível, nessa matéria, considerações apriorísticas sobre outro tipo de negócio jurídico ou estrutura sem que sejam levadas em conta, na situação concreta, a efetiva realização do ato, suas causas e motivações.

O que é preocupante, entretanto, é que por conta de um debate por demais centrado em dicotomias de base constitucional (por exemplo, se nosso ordenamento admite uma norma "anti-elisão" ou se tal norma seria ofensiva ao princípio da estrita legalidade), não tem havido progresso significativo no sentido da sistematização dos requisitos substanciais (e não meramente formais) necessários à caracterização da elisão e da evasão (notadamente da simulação) no caso concreto.

Nesse sentido, é mister que este Conselho Administrativo, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforce no sentido de procurar estabelecer parâmetros

para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira no trato da elisão fiscal revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos na medida em que não define a priori se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão. Foi assim que, por exemplo, a experiência das cortes inglesas cunhou a doutrina do "step transaction", ou literalmente transações estruturadas em seqüência. Tal doutrina, construída inicialmente no final da década de setenta, já foi revista pelas cortes da Inglaterra em outras ocasiões, quando se tratou de flexibilizar ou enrijecer os parâmetros anteriormente fixados conforme o viés axiológico prevalente em determinado momento histórico, sem que sua estrutura conceitual básica fosse alterada.

Assim, a celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. A realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Feitas essas considerações, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e conduz à elisão fiscal quando preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Anterioridade ao fato gerador. Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;
- b) Licitude dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e,
- c) Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados.

Como assevera com o tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira (in "Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário", Quartier Latin, p. 200), o terceiro requisito (não caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).

De fato, a caracterização de simulação implica a ilicitude dos atos praticados, o que resulta no não preenchimento do segundo requisito. A ênfase à simulação, segregando-a em requisito apartado, decorre da circunstância de que experiência indica que na grande maioria dos casos (eu diria que em mais de 90% dos casos) é a sua verificação que conduz à evasão fiscal e à descaracterização dos efeitos fiscais mais vantajosos visados pelo contribuinte.

Voltando à simulação, que é um dos objetos de discussão nos presentes autos, é em sua caracterização que surgem as maiores divergências, embora muitas vezes elas não restem bem explicadas conceitualmente.

Nunca foi tradição de nosso ordenamento a instituição de uma regulação tributária de simulação, permanecendo esta no âmbito do direito privado, embora com possibilidade de utilização na esfera fiscal.

O art. 102 do Código Civil de 1916 (reproduzido sem alterações no art. 167, parágrafo 1º do Código Civil de 2002), vigente à época dos fatos examinados nos presentes autos, assim estabelecia:

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I — quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem se confere, ou transmitem;

II — quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;

III — quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Todas as hipóteses no dispositivo conduzem a uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. Nesse sentido, as hipóteses dos incisos I (declaração não verdadeira quanto à pessoa a quem se transmite o direito) e III (declaração não verdadeira quanto ao tempo da prática do ato) não deixam de estar contidas naquela mais genérica contida no inciso II, que sintetiza a formulação da simulação como o vício que inquina os atos que não sejam reais por conter declaração ou confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

Tal declaração falsa pode ter por objetivo fingir uma realidade inexistente (simulação absoluta) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (simulação relativa ou dissimulação).

E é precisamente neste ponto que residem as grandes divergências práticas de qualificação dos atos na esfera fiscal, muitas vezes envoltas em falsas dicotomias como aquela que trata da prevalência da forma sobre a substância ou vice-versa.

Em matéria fiscal parece haver três aspectos envolvidos na adequada caracterização dos atos simulados pela fiscalização e desconstituição de seus efeitos.

O aspecto relativo à substância dos atos praticados é o que envolve maior carga de subjetivismo, já que tem relação direta com a aferição da existência de uma declaração não verdadeira ou de uma divergência entre a vontade real e a declarada.

Como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal divergência, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as conseqüências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Marco Aurélio Greco aponta com bastante propriedade as preocupações que surgem quando o contribuinte tenta neutralizar os efeitos indesejáveis da forma fiscalmente menos onerosa por ele escolhida ("Planejamento Tributário". Dialética, 2004. p. 358):

Outro conjunto de hipóteses que merece atenção é aquele da inclusão – em negócios jurídicos típicos — de cláusulas neutralizadoras de seus efeitos indesejáveis. Vale dizer, as partes, por via indireta, não assume plenamente as consequências que decorrem de seus negócios típicos; formatam o negócio para atender exclusiva ou preponderantemente ao seu interesse de sofrer menos tributação.

No presente caso, ao contrário do que se pretende imputar à Recorrente, não se verifica a ocorrência de fraude ou mesmo de simulação. Todos os negócios celebrados conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares, os negócios contem declarações, condições e cláusulas verdadeiras e nenhum documento foi antedatado ou pós-datado. Ademais, as operações foram todas celebradas com base em razões empresariais extra-tributárias, o que elimina de plano qualquer eventual alegação de simulação como vício do motivo do negócio jurídico.

No caso em análise os institutos jurídicos utilizados foram lícitos e não ocorreu qualquer ato contrário à legislação, não havendo nenhuma falsificação de documentos ou omissão de informações.

Todos os atos jurídicos relativos às reorganizações operacionais e societária levadas a efeito estão devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como na escrita contábil e fiscal da Recorrente, consoante se depreende da farta documentação constante dos autos. Os procedimentos e operações praticados pela Recorrente foram revestidos das formas legais, sendo que as operações foram inclusive informadas em DIPJ, conforme determina a legislação.

Todos os direitos transmitidos ou conferidos nas operações examinadas o foram, de forma fiel e clara, para as mesmas pessoas (jurídicas) a quem eles estavam sendo transmitidos ou conferidos. Não houve qualquer aparência distinta da realidade. Todas as operações foram devidamente registradas, tiveram seus efeitos contábeis, fiscais e societários reconhecidos (não somente no Brasil, mas nas diversas outras jurisdições aqui envolvidas) e tiveram suporte em documentação hábil e idônea, colacionada pela Recorrente a estes autos.

Segundo consta do termo de Verificação Fiscal, a Recorrente teria utilizado empresa veículo para transferência do ágio relativo à aquisição da TECVAL, com o único objetivo de antecipar os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio, nos termos do art. 386 do RIR/99.

Ora, além de não ter a autoridade fiscal lançadora edificado qualquer prova de fraude, a recorrente apresentou documentos que demonstram que as operações societárias foram efetivamente realizadas: houve real investimento e conseqüente transferência de titularidade das ações. Ficou demonstrado, também, que a adoção de valor de mercado deu-se por imposição legislativa, e, em conseqüência, o ágio foi licitamente gerado.

Cumpra destacar que, conforme reconhecem a própria Fiscalização e a decisão recorrida, “a questão tratada nos autos trata de amortização de ágio em casos de incorporação. Contudo, ao contrário das operações em que o ágio surgiu em operações intragrupo, no presente caso a situação é distinta. O ágio por rentabilidade futura teve origem em operação entre partes independentes, efetivamente existindo, fato incontroverso nos autos”.

A situação destes casos em regra se resume da seguinte forma: 1º) a empresa "A", controladora de "B", subscreve e integraliza capital na empresa "C", utilizando ações de "B"; 2º) na integralização, as ações de "B" são recebidas por "C" por valor maior do que o valor patrimonial, sendo a diferença justificada por laudo de avaliação, em razão de expectativa de resultado futuro; 3º) com a integralização, a empresa "A" apura ganho de capital pela alienação do controle de "B" e a empresa "C" registra ágio pela aquisição a valor maior do que o valor patrimonial das ações que adquiriu; 4º) a empresa "B" (controlada) incorpora a empresa "C" (controladora) e passa a contabilizar a amortização do ágio.

No caso em questão, o exame dos atos praticados pela contribuinte não aponta para a incoerência dos atos ou para tentativa de desconstituição de seus efeitos indesejáveis.

Observa-se, que a reestruturação societária foi devidamente comunicada ao mercado, através do fato relevante em 15 de outubro de 2008, pelo qual foi definida a realização das seguintes operações:

- a) – Incorporação da Cordoaria São Leopoldo Offshore S/A, Metalúrgica Nova Americana (MNA) e Metalúrgica Ipê Ltda. pela LUPATECH;
- b) - Incorporação da GVS Participações Ltda. K&S Tubular Services Ltda., Gávea Sensors Sistemas e Medição Ltda., Lupatech Petroima Equipamentos para Petróleo Ltda., sendo que a incorporação da Fiberware Equipamentos Serviços para Indústria Ltda. ocorreria apenas se, na data-base das incorporações, sua aquisição estivesse concluída;
- c) – Incorporação da Carbox Fundação de Precisão Ltda., pela Mípel Indústria e Comércio de Válvulas Ltda.; e
- d) – Incorporação da TCV Participações Ltda. pela Tecval S/A Válvulas Industriais, apenas se, na data-base da incorporações, sua aquisição estivesse concluída.

Resta claro nos autos, que previu-se que se operação de aquisição do controle da TECVAL pela TCV estivesse definitivamente concluída na data-base do evento de

incorporação, o acervo patrimonial líquido da TCV poderia ser absorvido por incorporação pela TECVAL.

Assim, ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, não se trata de criação de sociedade sem qualquer finalidade empresarial ou negocial. O objetivo declarado da constituição da TCV, uma sociedade holding de propósito específico, era o de viabilizar a aquisição do controle acionário da Tecval, e assim foi feito. Após o cumprimento desse objetivo, a empresa já poderia ser incorporada, como efetivamente ocorreu.

Não faz nenhum sentido a argumentação da decisão recorrida no sentido de que, efetivamente houve duas operações: Lupatech teria adquirido o controle direto de Tecval em 30/09/2008; esta foi incorporada por aquela passados pouco mais de dois anos de sua aquisição, mais precisamente em 29/10/2010, e somente a partir daí é que, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, do RIR/99 - exato momento em que a participação deixou de existir – é que o ágio poderia começar a ser amortizado. Assim sendo, a decisão recorrida, considerou que a criação de TCV, sua utilização para aquisição de Tecval e a incorporação de desta por aquele teve como único propósito antecipar o momento em que o ágio poderia ter sido amortizado.

Ora, não há dúvidas de que todas as operações realizadas encontram-se de acordo com as normas vigentes e que interpretação dos fatos realizada pela decisão recorrida foi equivocada, já que TCV não foi utilizada como empresa veículo para transferência de ágio, mas sim empresa veículo para aquisição de TCV.

Da mesma forma, observa-se que não se tratou de simulação, ou mesmo negócio jurídico indireto, uma vez que não houve sequer planejamento tributário com o intuito de recolher menos tributos. A criação de TCV e a aquisição de Tecval por esta, teria sido o único modo do Grupo Lupatech expandir sua linha de equipamentos e serviços com alto grau de complexidade tecnológica, focados nos mercados de Petróleo e Gás e de controle de fluídos, bem como acesso a novos clientes e mercados.

Assim, resta claro nos autos, que a razão esta com a recorrente, já que a incorporação da Tecval pela recorrente decorreu do fato de que não lhe era conveniente a manutenção de uma estrutura societária tão complexa. Evidentemente, a estrutura societária resultante, em que havia vários níveis de participação societária era excessivamente complexa e indesejável, razão porque se optou pelo instituto da incorporação como meio de simplificar a estrutura societária. A opção pela incorporação reversa se deu pelo simples fato de que seria muito menos burocrático e custoso incorporar as sociedades de participações na recorrente (sociedade operacional) que proceder ao inverso. Assim, concordo que não há qualquer estranheza ou motivo inconfessável que tenha levado os acionistas a deliberar a incorporação da Tecval na recorrente.

Quando da realização das operações por Tecval e Lupatech, as sociedades limitadas não só podiam como estavam, sim, obrigadas a considerar a figura do ágio por expectativa de rentabilidade futura, nada havendo que disciplinasse tratamento diferenciado para as transações entre empresas sob controle comum. Apenas no caso das companhias abertas, e somente para elas, a elaboração de demonstrações consolidadas era obrigatória. E nestas, sim, os resultados obtidos em transações entre empresas sob controle comum deveriam ser eliminados, de forma que nas transações com geração daquele ágio, o resultado obtido pela alienadora do investimento e o ágio registrado na adquirente seriam eliminados. Mas isso somente nas demonstrações consolidadas, o que não é o caso em tela, pois estamos tratando

das demonstrações individuais das citadas empresas. Mesmo nas companhias abertas o lucro na vendedora e o ágio na adquirente permaneciam em suas demonstrações financeiras individuais.

Observa-se, que em razão da reorganização societária deliberada pelos acionistas controladores da ora recorrente, nada havia de disposição contrária à época da operação que não permitisse que o ágio existente na Tecval, integrante do investimento que essa possuía na Lupatech, fosse transferido para esta última no processo de incorporação.

No decorrer das discussões, parece-me que um dos motivos para a lavratura dos Autos de Infrações foi as Instruções da CVM, principalmente a de nº 247/1996, cujos arts. 13 e 14 encontram-se abaixo transcritos:

*DO ÁGIO OU DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO
AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA
PATRIMONIAL*

*Art. 13 - **Para efeito de contabilização**, o custo de aquisição de investimento em coligada e controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:*

I - equivalência patrimonial baseada em demonstrações contábeis elaboradas nos termos do artigo 10; e

II - ágio ou deságio na aquisição ou na subscrição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

§ 1º O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2º O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Por oportuno, destaco abaixo alguns aspectos que considero relevantes extraídos da Nota Explicativa à Instrução CVM 247/96:

NOTA EXPLICATIVA À INSTRUÇÃO CVM Nº 247, DE 27.03.96.

Ref.: Instrução CVM nº 247, de 27.03.96, que dispõe sobre a avaliação de investimentos em controladas e coligadas e sobre a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas.

INTRODUÇÃO

A evolução da prática contábil internacional, desde a emissão das Instruções CVM nº 01/78 e nº 15/80, tornou imprescindível a realização de uma revisão das referidas normas, com o objetivo de atualizá-las.

Com o processo de globalização dos mercados e com o incremento dos fluxos de capitais, tanto aqueles diretamente aportados no Brasil, quanto aqueles obtidos por entidades brasileiras no mercado internacional, cresceu também a necessidade de harmonização dos procedimentos contábeis e do nível de divulgação feito pelas companhias abertas.

Neste sentido, a atual Instrução buscou não apenas corrigir e consolidar as referidas Instruções nº 01/78 e nº 15/80, como também incorporar alguns avanços que já fazem parte das práticas internacionais.

Depreende-se do acima exposto que a citada instrução CVM foi editada tão somente para a normatização dos procedimentos contábeis das sociedades de capital aberto, sem qualquer efeito para as empresas de capital fechado e muito menos, sem competência para alterar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que somente é factível com a edição de lei.

Por outro lado, a norma legal que rege a matéria tributária sob exame, encontra-se inserida na Lei nº 9.532, de 1997, em seu artigo 7º (e reproduzido no artigo 386 do RIR/99, inciso III), abaixo transcrito:

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;

[...]

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 em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

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 subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

É importante destacar que as instruções emanadas pela CVM são atos administrativos, portanto, infralegais, que não geram quaisquer efeitos fiscais, visto que têm por objeto a regulação das normas contábeis e são endereçadas as companhias de capital aberto.

Da simples comparação entre a lei tributária e a Instrução CVM, constata-se a distinção entre a forma de apuração do ágio. A Instrução CVM 247/96, prevê duas formas de apuração do ágio, quais sejam: a) que o ágio pode ser apurado mediante a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da controlada; e b) o ágio pode ser apurado mediante a diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da controlada.

Por seu turno, a norma legal em vigor, artigo 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, dispõe que o ágio será apurado pela diferença entre o valor do custo de aquisição da participação societária e o valor do patrimônio líquido proporcional da empresa investida. Não resta qualquer dúvida que o ágio correspondente a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens da controlada não encontra respaldo legal e, portanto, não pode ser utilizado para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ.

Esta distinção também ocorre em relação ao prazo de amortização do ágio, no qual a norma legal prevê um determinado prazo, enquanto que a instrução CVM, para fins de apuração do lucro contábil, determina que as companhias de capital aberto realizem a amortização de acordo com o prazo de concessão.

Não vejo nenhum empecilho para as empresas sujeitas as determinações da CVM em atenderem aos dois dispositivos (a instrução CVM e a norma legal), visto que no caso da instrução, para fins de apuração do lucro contábil, não existe um prazo pré-estabelecido para a amortização do ágio, visto que o mesmo fica vinculado ao prazo da concessão, enquanto que a lei fiscal prevê a amortização em 60 meses, independentemente do prazo de concessão.

Com isso, fica bem claro que as determinações emanadas pela CVM não possuem qualquer cunho tributário, visto que objetivam regular o mercado de ações e, em especial a relação dos investidores com as empresas.

Nesse sentido cabe transcrever as ementas de decisões proferidas por este Tribunal Administrativo:

Acórdão nº 107-06373, de 22 de agosto de 2001

IRPJ - REDUÇÃO DO LUCRO REAL - O lucro contábil não se confunde com o lucro real, base de cálculo do IRPJ, portanto, a necessidade de atendimento às normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, não autoriza a inobservância da legislação tributária.

Acórdão n.º 101-93.692, de 05 de dezembro de 2002

IRPJ. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO VALOR PRESENTE DE VALORES DE VENDAS E COMPRAS. Não previsão na legislação tributária para se fazer o ajuste das contas Clientes e Fornecedores ao valor presente, segregando as receitas e despesas financeiras para apropriação no momento de suas realizações. O ajuste admitido pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários não pode gerar efeitos tributários e constitui inobservância do regime de competência e configura hipótese de postergação de pagamento de imposto, devendo o lançamento da diferença, porventura encontrada, ser efetuado na forma prevista no artigo 219 do RIR/94 e Parecer Normativo COSIT n.º 02/96.

Acórdão n.º 103-20.475, de 07 de dezembro de 2000:

CSLL. APURAÇÃO DE RESULTADO. AJUSTE AO VALOR PRESENTE. Não há previsão na legislação tributária para se fazer o ajuste das contas Fornecedores e Clientes ao Valor Presente. Tal procedimento, mesmo que admitido pela CVM, tendo em vista que as normas daquele órgão não força para gerar efeitos tributários, constitui inobservância do regime de competência e configura hipótese de postergação do pagamento da CSLL, devendo o lançamento da diferença porventura encontrada, ser efetuado na forma prevista no art. 219 do RIR/94 c/c o PN COSIT n.º 02/96.

Admitir que a CVM, através de um ato administrativo, possui competência para alterar o prazo estabelecido em lei para fins de reconhecer como despesa o valor investido em ágio fere o princípio da legalidade em matéria tributária, o qual tem como prevê que só pode ser atribuída uma carga tributária a uma pessoa física ou jurídica mediante o comando de uma lei, e, por outro lado, que o Estado não tem nenhum direito além daquele que a lei expressamente lhe concede, visto que a redução do prazo para amortização do ágio trata-se efetivamente do aumento da carga tributária.

Portanto, o ponto de partida para a determinação do lucro tributável é o lucro líquido do período, conforme definido no artigo 248 do RIR/99, que nada mais é do que o lucro contábil apurado pelas pessoas jurídicas. Portanto, o lucro real, que serve de base para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, deriva do lucro líquido contábil, apurado de acordo com as determinações previstas pela lei comercial, o qual, posteriormente, deve ser ajustado por adições e exclusões determinadas pela norma tributária.

O lucro contábil, que é apurado antes do lucro tributável, ou seja, aquele serve de ponto de partida para este, tem como norte a Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e que deve obedecer, conforme determinação do artigo 177, os princípios fundamentais de contabilidade, in verbis:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Assim como a CVM que tem a competência de regular o sistema contábil e as demonstrações financeiras das companhias de capital aberto, também o Banco Central, na área financeira, tem a função de guardião do mercado financeiro e, conseqüentemente, da higidez do mesmo, há décadas padronizou as regras contábeis para as instituições financeiras, visto que tem competência para tanto, porém, referidas normas, não afetam o lucro tributável das instituições por ele reguladas permanecendo sempre em vigor as regras emanadas pelas leis que ditam as regras em relação a forma de apuração e cálculo dos tributos.

Indiscutivelmente, duas são as formas de se avaliar o investimento em outra sociedade: (i) pelo custo de aquisição, isto é, a quantidade de capital efetivamente aplicado na sociedade na aquisição do investimento; e (ii) pelo método do patrimônio líquido ou da equivalência patrimonial, que é a determinação do valor do investimento mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da sociedade investida, da porcentagem de participação da investidora no capital daquela.

Consiste o ágio no sobre preço que o adquirente paga em relação à parcela do patrimônio líquido (valor contábil) da empresa que está sendo adquirida. Representa a diferença positiva entre o montante pelo qual os bens e direitos estão registrados nos livros comerciais e o valor efetivamente pago pela pessoa física ou jurídica na sua aquisição.

Entende a contribuinte, que é inconcebível qualquer argumentação de que o ágio teria sido gerado internamente, pois as operações que lhe deram causa foram feitas entre grupos independentes e em condições de mercado.

A autoridade fiscal lançadora entende, que a irregularidade é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio.

Ora, a norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

Assim, é possível que uma empresa “Investidora” possua ações de uma companhia (“Investida”) e, desejando subscrever capital em outra empresa “Nova Investida”, resolva realizar o aumento de capital na “Nova Investida”, mediante conferência das ações da antiga “Investida”. Nessa situação, a “Investidora” deixa de ser investidora direta da antiga “Investida” e passa a ser investidora direta da “Nova Investida”. A “Nova Investida”, por sua vez, passa a ser investidora direta da antiga “Investida”.

Nos termos dos arts. 7º e 8º, da Lei das S/A, o ativo recebido pela nova investida (participação societária) deve ser coerente com o valor do capital social realizado, conforme avaliação.

Nota-se que a empresa “Nova Investida”: (1) recebe ações da antiga “Investida” e (2) entrega, à “Investidora”, ações (ou quotas de capital) de sua própria emissão. Caso o valor “pago” pela “Nova Investida” (representado pelo valor de seu capital, entregue à “Investidora” na forma de ações ou quotas de capital de sua emissão) seja maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga “Investida”, entregue pela “Investidora” à empresa “Nova Investida”), nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela “Investidora” na antiga “Investida” podendo, inclusive ser gerado um ganho de capital para a “Investidora”.

A Lei nº 10.637, de 2002, conversão da Medida Provisória nº 66 de 2002, deixou essa situação bem clara em seu art. 36 (revogado pela Lei 11.196, de 2005) quando determinou, à época, o diferimento da tributação do ganho de capital acima referido, conforme a seguir reproduzido:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Ora, a determinação legal (atualmente já revogada) de diferimento da tributação de ganho de capital em evento de subscrição e integralização de capital (correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica), implica a existência de ganho de capital por parte da investidora. Ganho de capital decorre de baixa de ativo e, assim, não há falar em transferência. Por outro lado, a empresa que recebe o investimento fica obrigada a avaliá-lo, podendo surgir – ou não – um ágio.

Repare que, conforme exemplo acima apresentado, verifica-se a possibilidade de surgimento de ágio na empresa nova investida, sem que haja anteriormente qualquer ágio no patrimônio da empresa Investidora. Isso comprova que não há nesse tipo de operação transferência de ágio anterior, mas – tão somente – surgimento de ágio novo, que demanda fundamentação própria.

Esse é o tratamento previsto nos arts. 385 e 386 do RIR/99, verbis:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá,

por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei n 2 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei n 2 1.598, de 1977, art. 20, § 19.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I- valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II- valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III -fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n2 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

Art.386.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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, 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 o inciso III do §2º do artigo anterior, 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 o inciso II do §2º do artigo anterior, 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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

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

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

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - 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;

II - 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 do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Conforme se observa, os arts. 385 e 386 do RIR/1999, acima transcritos, definem o que é ágio, regra o seu registro e é dele que se infere os pressupostos do ágio. Como se lê, o ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Além disso, conforme a legislação tributária, para fins fiscais, o ágio surge na aquisição de quotas/ações por valor maior que o patrimonial.

Tanto faz que a aquisição decorra de uma compra, ou decorra da aceitação que a subscrição seja feita por entrega de quotas/ações, recebidas por valor acima do valor patrimonial. A aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies.

Por isso, se a integralização na empresa "C" é feita, pela entrega de quotas da empresa "B", por valor superior ao valor patrimonial das ações/quotas da empresa "B", a empresa "C" adquire essas ações/quotas do mesmo modo que as adquiriria se as estivesse comprando. Pretender dizer que só ocorre aquisição se houver a compra da participação é um grave equívoco, baseado em uma alteração arbitrária e sem fundamento do conceito de aquisição. Mais grave é o erro se pretender dizer que tal operação só seja considerada aquisição se "A" e "C" não forem do mesmo grupo econômico.

Assim, a discussão a respeito de a participação societária na Recorrente ter sido adquirida pela Tecval com ágio depende necessariamente da avaliação de qual seria o custo de aquisição da participação societária detida na Recorrente pela Tecval, que agora detém o investimento. Se o custo de aquisição da participação que a Tecval passou então a deter na Recorrente for superior ao patrimônio líquido da Recorrente, como de fato o era, a Tecval tinha a obrigação legal de contabilizar essa diferença como ágio relativo ao investimento que passou a deter na Recorrente.

No caso dos autos, a Tecval, quando adquiriu as quotas da Recorrente, procedeu exatamente como manda a legislação de regência, e desdobrou, em sua contabilidade, o custo de aquisição do investimento que passou a deter na Recorrente em: (i) valor de patrimônio líquido da Recorrente, e (ii) ágio. Isso porque o valor da contribuição em questão foi o mesmo valor pelo qual a sociedade adquiriu a Recorrente, ou seja, valor de mercado da Recorrente e este valor de mercado era superior ao patrimônio líquido da Recorrente.

Aliás, é que esse ágio se apresenta com a justificativa econômica de expectativa de rentabilidade futura da Recorrente. Uma vez que foi o valor justo de mercado dessa sociedade que, em última análise, determinou o valor desse ágio, e tendo em vista que esse valor de mercado foi calculado com base na projeção de resultados da Recorrente, trazida a valor presente por meio do método do fluxo de caixa descontado, é consequência lógica que esse ágio tenha como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da Recorrente.

Ora, todos os dispositivos legais e doutrinários invocados pela fiscalização para pretender que a ora recorrente não poderia ter registrado o ágio decorrente das operações de aumento de capital com participação societária na Tecval são explícitos em corroborar a

correção do procedimento contábil adotado pela recorrente no sentido de reconhecer o ágio, nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, de acordo com os arts. 385 e 386 do Decreto 3.000, de 1999, é cabível o registro de ágio na aquisição de ações.

No que tange ao fundamento econômico, conforme a legislação fiscal, ele decorre das situações previstas no art. 20, § 2º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. É também um grave erro confundir fundamento econômico com pagamento. Também está equivocado limitar a existência de fundamento econômico às operações com terceiros estranhos ao grupo econômico.

Pagamento é a contrapartida da compra e venda, uma das formas de aquisição da participação. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. O fato de a operação ser entre empresas do grupo não altera a mais valia das ações negociadas.

A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser exposto (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado. No caso presente o fundamento econômico foi rentabilidade futura avaliada por laudo e esta hipótese está prevista na regra de tributação. Portanto, no caso concreto existe o fundamento econômico do ágio.

Concordo com a ora recorrente, que historicamente sempre houve no Brasil uma dissonância entre os métodos e procedimentos contábeis prescritos pela profissão contábil e aqueles derivados da legislação tributária. Não obstante o legislador houvesse propugnado por uma estrita separação entre a contabilidade como um sistema de registro de atos e fatos econômico-financeiros de um empreendimento empresarial, conforme o disposto no art. 177, § 2º, da Lei de Sociedades por Ações, e a contabilidade para fins tributários, sempre houve uma forte influência da legislação tributária sobre as práticas contábeis adotadas pelas pessoas jurídicas brasileiras.

A legislação fiscal brasileira reconhece que a contribuição de participação societária em aumento de capital social de uma sociedade constitui, para essa sociedade que recebe o investimento, uma verdadeira forma de "aquisição". Assim, a Tecval ficou obrigada pela legislação em vigor a fazer a avaliação do investimento que passou a deter na recorrente pelo método de equivalência patrimonial, desdobrando seu custo de aquisição nesse investimento em (i) patrimônio líquido da sociedade investida e (ii) ágio ou deságio. No caso, como o valor de mercado era superior ao valor de patrimônio líquido, o investimento da Tecval para aquisição da recorrente (Lupatech) se deu com ágio.

Assim, demonstrado de forma cabal e inequívoca a correção do procedimento contábil e fiscal adotado pela Tecval, quando da aquisição das ações da ora recorrente, decorre, em razão do evento incorporação da Tecval pela ora recorrente, a aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 (art. 386 do RIR/99).

Consequentemente, tendo em vista que o ágio registrado pela Tecval foi justificado economicamente como sendo a expectativa de rentabilidade futura, e a ora recorrente contabilizou o mesmo como um ativo diferido. Sua amortização, portanto, passou a ser feita em um prazo não inferior a cinco anos, bem como a despesa operacional decorrente

passou a ser tratada como uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais endossa o procedimento realizada pela recorrente, conforme pode ser visto no julgado abaixo mencionado, do qual se transcreve as suas respectivas ementas:

Acórdão nº 1101-00.708, de 11/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerado adequada a contabilização de ágio, surgido em

operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO.

Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse accidental.

SEGURANÇA JURÍDICA.

A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.

No que diz respeito a tributação decorrente da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, é de se dizer, que como se infere do relato, a exigência decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, o autuado não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da Recorrente.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Da indedutibilidade do ágio.

Ouso discordar do i. Conselheiro-Relator quanto à possibilidade, no caso concreto, de aproveitamento da amortização do ágio para fins tributários. A discussão posta gira em torno dos motivos e finalidades da criação da empresa-veículo TCV e do propósito negocial da transação.

Da análise das peças dos autos, particularmente do relatório fiscal, da impugnação e do recurso apresentados, alguns fatos são incontroversos a respeito da TCV: i) teve vida efêmera, mais precisamente 108 dias (de 05/08/2008 a 20/11/2008); ii) a única operação realizada foi a aquisição de Tecval, tendo sido, ao final, por esta incorporada; iii) não possuía empregados; iv) não possuía sede própria, estabelecendo-se no mesmo endereço de Lupatech; v) identidade de diretores entre TCV e Lupatech; vi) os recursos para aquisição de Tecval foram oriundos, em sua totalidade, de Lupatech, ainda que por meio indireto, utilizando-se da controlada Metalúrgica Nova Americana (MNA).

A Fiscalização é incisiva ao afirmar que o único propósito da criação da TCV teria sido o de possibilitar que o ágio gerado na aquisição de Tecval pudesse ser amortizado antes da incorporação de Tecval por Lupatech: TCV teria sido criada, na realidade, para adquirir Lupatech e ser por essa incorporada para que, antes que Lupatech incorporasse Tecval, de direito, o ágio já pudesse reduzir o resultado tributável do Grupo Lupatech, e, por conseguinte, reduzir o montante de IRPJ e CSLL devido.

A Autuada, por seu turno, rebate um a um os argumentos da Fiscalização, afirmando que TCV não foi empresa veículo de ágio e sim empresa veículo para aquisição; alega ainda que sem TCV não teria sido possível adquirir Tecval.

Em julgamento nesta Turma, assim se pronuncia o i. Conselheiro-Relator:

“[...]

Não faz nenhum sentido a argumentação da decisão recorrida no sentido de que, efetivamente houve duas operações: Lupatech teria adquirido o controle direto de Tecval em 30/09/2008; esta foi incorporada por aquela passados pouco mais de dois anos de sua aquisição, mais precisamente em 29/10/2010, e somente a partir daí é que, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, do RIR/99 - exato momento em que a participação deixou de existir – é que o ágio poderia começar a ser amortizado. Assim sendo, a decisão recorrida, considerou que a criação de TCV, sua utilização

para aquisição de Tecval e a incorporação de desta por aquele teve como único propósito antecipar o momento em que o ágio poderia ter sido amortizado.

Ora, não há dúvidas de que todas as operações realizadas encontram-se de acordo com as normas vigentes e que interpretação dos fatos realizada pela decisão recorrida foi equivocada, já que TCV não foi utilizada como empresa veículo para transferência de ágio, mas sim empresa veículo para aquisição de TCV. (sic)

Da mesma forma, observa-se que não se tratou de simulação, ou mesmo negócio jurídico indireto, uma vez que não houve sequer planejamento tributário com o intuito de recolher menos tributos. A criação de TCV e a aquisição de Tecval por esta, teria sido o único modo do Grupo Lupatech expandir sua linha de equipamentos e serviços com alto grau de complexidade tecnológica, focados nos mercados de Petróleo e Gás e de controle de fluidos, bem como acesso a novos clientes e mercados.

Assim, resta claro nos autos, que a razão esta com a recorrente, já que a incorporação da Tecval pela recorrente decorreu do fato de que não lhe era conveniente a manutenção de uma estrutura societária tão complexa. Evidentemente, a estrutura societária resultante, em que havia vários níveis de participação societária era excessivamente complexa e indesejável, razão porque se optou pelo instituto da incorporação como meio de simplificar a estrutura societária. A opção pela incorporação reversa se deu pelo simples fato de que seria muito menos burocrático e custoso incorporar as sociedades de participações na recorrente (sociedade operacional) que proceder ao inverso. Assim, concordo que não há qualquer estranheza ou motivo inconfessável que tenha levado os acionistas a deliberar a incorporação da Tecval na recorrente.

...”

Por certo, tem o contribuinte o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe convier, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução de tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite, como bem posto na decisão recorrida, é que os atos e negócios praticados se fundamentem em uma aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial.

Entendo ser exatamente essa a situação que se apresenta nos autos: não se vislumbra o propósito negocial nas ações da Contribuinte, que tiveram como conseqüência o lançamento que ora se analisa.

Nesse sentido, adoto como razão de decidir os bem postos fundamentos contidos na decisão recorrida, nos termos a seguir transcritos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 198-208):

*... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa.
(pág. 190)*

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar.

Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”. (in LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20).

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da

sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (*in* “Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para esquivar-se do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido.

Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso *Gregory v. Helvering*, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso *Gregory v. Helvering* e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas. (in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231). (grifo nosso)

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

*Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o **princípio da capacidade contributiva** que – por ser um princípio constitucional tributário – **acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva**. (in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319). (grifo nosso)*

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador”. (in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343). (grifo nosso)

Acrescenta ainda que se tratam de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais. (in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344).

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropela a legalidade e a tipicidade. [...]

Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

*Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.** (in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54) (grifo nosso)*

Portanto, as alegações da Impugnante quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela fiscalização, inferências “sub-liminares” a possível simulação, ou possíveis infringências da autoridade fiscal aos princípios da legalidade, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

Necessária ainda se faz a análise da questão atinente à simulação trazida à baila pela Impugnante, de fato não citada frontalmente pela autoridade fiscal.

Em primeiro lugar, devemos responder se é necessária a descrição do conceito jurídico em que se enquadram determinados fatos. Marco Aurélio Greco assim expôs sobre o tema:

[...] o foco da prova neste campo não é determinado conceito jurídico que expresse uma patologia do negócio jurídico. Ou seja, o foco da prova no planejamento tributário não é a simulação, a fraude à lei ou o abuso em si mesmos considerados. O reconhecimento da existência de um caso de simulação, fraude ou abuso será decorrência de uma prova anteriormente produzida que estará focada no caso em si, naquilo que ocorreu em função da conclusão que se extrair a partir disto, então, será possível afirmar ter ou não ocorrido a patologia do negócio jurídico.

Por isso, pouco ajuda iniciar o debate sobre a prova pensando numa das patologias. Ao contrário, pensar nelas ofusca a análise e lança na bruma exatamente aquilo que deve ser o núcleo da preocupação nessa análise. Em suma, o tema da prova no planejamento tributário não é um debate “conceitual” ligado às patologias. (in GRECO, Marco Aurélio. *A Prova no Planejamento Tributário*. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). *A prova no Processo Tributário*. São Paulo, Dialética, 2010, p. 191-201). (grifo nosso)

[..]

Provar o que não está escrito

O primeiro ponto sensível é ter bem nítido que aquilo que deve ser provado é que não está escrito. Objeto da prova no planejamento tributário transcende o texto escrito.

[...]

Provar o ocorrido

O segundo ponto consiste em determinar o que ocorreu, se aquilo descrito no texto ou se outro evento.

A prova direta de que teria ocorrido evento diverso daquele descrito no texto raramente existe. É uma exceção. Pode existir a prova direta de alguns elementos ou aspectos de algo mais amplo, mas a prova do planejamento tributário realizado se dá, como regra, através do exame do conjunto de elementos que cercam o caso.

Manifestar vontade sem escrever

[...]

No planejamento, busca-se provar certa operação ou negócio, o que envolve identificar a vontade manifestada pelas partes.

Ocorre que a vontade pode ser manifestada tanto pela palavra escrita, como pela conduta humana. O agir, independente de estar acompanhado de palavras, é uma forma suficiente de o ser humano manifestar sua vontade. Portanto, se a prova, neste campo, visa demonstrar algo que não está escrito – mas que corresponda à manifestação de vontade das partes – assume relevância a identificação do agir das partes.

[...]

Ou seja, a somatória de escritos e condutas pode adquirir um perfil não coincidente com o texto escrito a denotar a existência de uma intenção que consubstancia manifestação de vontade diferente daquela que resultar apenas do texto.

Conflito de qualificações

[...]

A experiência jurídica apresenta muito freqüentemente situações em que há conflitos de qualificação; vale dizer, em que distintas pessoas enquadram os mesmos fatos em categorias distintas. Isto é facilmente identificado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça naquilo que é denominado de “qualificação ou valoração jurídica de fato certo”.

São casos em que, apesar de o Tribunal não poder rever a prova dos fatos, assume serem eles certos, mas reconhece que as partes não estão discutindo sobre a existência do fato, mas sobre a sua valoração ou qualificação.

Comportamento concludente Na medida em que o foco da análise abrange o que está escrito, mas também as condutas realizadas, assume relevância o denominado “comportamento concludente”, que corresponde à ação que denota certa manifestação de vontade ainda que não expressa em palavras.

Esta idéia não é original; está subjacente ao preceito do Código Comercial que, apesar de ter sido revogado, permanece como critério de interpretação. Trata-se do artigo 131.3 que previa claramente que “o fato dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato de celebração do mesmo contrato”.

Vale dizer, para bem explicar qual o sentido do contrato, cumpre verificar como as partes se comportaram, que ação realizaram, pois esta deve estar em sintonia com o negócio jurídico celebrado e, se houver discrepância entre o texto escrito e o comportamento, “a melhor explicação” é a que resulta deste comportamento e não do que foi escrito pelas partes.

Este mesmo entendimento se extrai do artigo 112 do Código Civil, ao acentuar que a literalidade das palavras não é decisiva quando for possível identificar a intenção consubstanciada no texto, o que se dá verificando o comportamento realizado pelas partes.

Exame do contexto

Examinar o contexto da operação realizada implica examinar seus antecedentes e conseqüentes, onde se encontram, respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio. Motivo da operação deve ser uma razão prévia e real, enquanto finalidade da operação deve predominantemente não tributária. Sublinhe-se que esta finalidade (ou a intenção acima referida) é a objetiva, que resulta dos fatos e das condutas; não se trata de uma finalidade ou intenção subjetiva que ~~estaria~~ estaria na mente das pessoas.

Motivo que não seja real e prévio à operação, assim como finalidade exclusiva ou predominantemente tributária são razões que fragilizam, ou mesmo contaminam, planejamentos tributários feitos.

Distribuição do ônus da prova

Em operações de planejamento tributário, contribuinte e Fisco podem ser chamados a prova fatos relevantes para a conclusão que postulam.

Do lado do contribuinte, na medida em que motivo e finalidade passam a ser relevantes para a oponibilidade da operação e de seus efeitos ao Fisco, dele espera-se uma justificativa do porquê e do para quê realizou a operação. Se o contribuinte não justificar o que fez, isto não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza pois, se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção da sua qualificação dos fatos.

Como provar

[...] a falta de inerência, de relevância (entre motivo e operação), ou a falta de pertinência (entre operação e finalidade) bem como a falta de congruência entre os três elementos é um indicador de a operação apresentada pelo contribuinte não ser aquela que resulta dos textos e das condutas, mas o que realmente existiu foi outra operação, esta sim que atende a outra estrutura de inerência, relevância, pertinência e congruência.

Portanto, vê-se com cristalina clareza que o mais importante é a correta descrição dos fatos e não sua qualificação. Nesse aspecto, a Fiscalização foi exemplar: preocupou-se com os fatos efetivamente ocorridos e não sua qualificação jurídica. E isso, repise-se, em nada prejudicou a Impugnante, que pôde se defender de todos os pontos abordados na autuação.

Cumpr-me analisar o ocorrido no caso concreto.

3.1 CRIAÇÃO DE TCV E O “PROPÓSITO NEGOCIAL”

Da análise do relatório fiscal e da impugnação apresentada, alguns fatos são incontroversos:

- A respeito de TCV:

- teve vida efêmera, mais precisamente 108 dias (de 05/08/2008 a 20/11/2008);
- a única operação realizada foi a aquisição de Tecval, tendo sido, ao final, por esta incorporada;
- não possuía empregados;
- não possuía sede própria, estabelecendo-se no mesmo endereço de Lupatech;
- identidade de diretores entre TCV e Lupatech;

- os recursos para aquisição de Tecval foram oriundos, em sua totalidade, de Lupatech, ainda que por meio indireto, utilizando-se da controlada Metalúrgica Nova Americana (MNA).

Sem dúvida, esses são os fatos, frise-se, incontroversos. A discussão posta gira em torno dos motivos e finalidades da criação de TCV. A Fiscalização é incisiva ao afirmar que o único propósito de TCV foi possibilitar que o ágio gerado na aquisição de Tecval pudesse ser amortizado antes da incorporação de Tecval por Lupatech: TCV teria sido criada nesse interim para adquirir Lupatech e ser por essa incorporada para que, antes que Lupatech incorporasse Tecval, de direito, o ágio já pudesse reduzir o resultado tributável do Grupo Lupatech, e, por conseguinte, reduzir o montante de IRPJ e CSLL devido. Já a Impugnante rebate um a um dos argumentos da Fiscalização, afirmando e reafirmando que TCV não foi empresa veículo de ágio e sim empresa veículo para aquisição; alega ainda que sem TCV não seria possível adquirir Tecval.

Pois bem. A discussão posta é analisar quem se desincumbiu do ônus da prova. Conforme já salientado, entendo que o trabalho do Fisco não merece reparos.

Em primeiro lugar, faz-se necessário discorrer sobre a força probatória dos indícios. Sabe-se que os indícios e presunções constituem prova. Já no art. 136 do antigo Código Civil previa-se que os indícios são substratos fáticos que formam a presunção.

Gilberto de Ulhôa Canto (*in Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4*) ensina:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

Porque na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexa causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Já Moacyr Amaral Santos (Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º volume, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1977, p. 436/437), assim leciona:

[...] prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo.

A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção [...]

Um dos maiores especialistas sobre provas no Direito Processual Civil brasileiro, **Darci Guimarães Ribeiro** – assim se manifesta sobre os indícios:

Nas presumptiones hominis, também conhecidas por simples, comuns ou de homem, e que, para os criminalistas, chamam-se indícios e, para os ingleses, denominam-se circunstâncias, o raciocínio dedutivo é feito pelo homem. Aqui, o legislador não quis legalmente presumir o fato desconhecido, deixando, em especial, ao juiz fazer o raciocínio necessário, a fim de chegar à descoberta do fato desconhecido, utilizando a experiência comum ou técnica, a fim de obter o convencimento necessário. [...] Enquanto as presunções legais servem para dar segurança a certas situações de ordem social, política, familiar e patrimonial, as presunções feitas pelo homem-juiz cumprem uma função exclusivamente processual, porque estão diretamente ligadas ao princípio da persuasão racional da prova, contido no art. 131 do CPC. [...] Seu campo de atuação é vastíssimo, tanto no processo civil quanto no processo penal, máxime para apreender os conceitos de simulação, dolo, fraude, má-fé, boa-fé, intenção de doar, pessoa honesta, etc. (in RIBEIRO, Darci Guimarães. Provas Atípicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 103).

Corroborando essas teses, a jurisprudência administrativa segue a mesma direção:

MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. (Acórdão nº 105-4.032/90, 1º Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).

Observe-se o que diz Paulo Celso B. Bonilha (in *Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92*):

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Desse modo, pode-se afirmar que indício é o fato conhecido do qual se parte para o desconhecido e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos (*op.cit.*):

Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Sobre o tema, evoca-se o voto vencedor do acórdão nº CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que toma por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 26/11/2013 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinado digitalmente em 22/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 25/11/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 97.)

Como visto, os indícios, ou fatos conhecidos, são as bases para construção da prova. No caso concreto, a Fiscalização demonstrou de forma inequívoca uma série de fatos e apontou como única finalidade destes a antecipação do momento que vultosos valores poderiam ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Todos os indícios coligidos possuem consistência e vínculo com a infração apontada.

Oportuna, neste ponto, a lição de Maria Rita Ferragut (Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120), ao tratar da força probatória das presunções e indícios, bem como da imperatividade de seu uso na esfera tributária:

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas presumem”.

O conjunto de indícios e presunções é chamado pela doutrina de prova indireta. Sobre o tema, Antônio da Silva Cabral (*Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, página 305*) assim se pronunciou:

Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.

Sobre o tema, prossegue o mesmo autor (Op. cit., página 312):

O julgador de uma causa não esteve em contato com os fatos, não conheceu as circunstâncias e as pessoas que atuaram. Tudo isso é dado no processo e ele procura, manipulando as provas, chegar ao verdadeiro conhecimento dos fatos para, depois, aplicar a norma.

Como todo ser humano que se debruça sobre os fatos, tem ele de valer-se por vezes, da experiência adquirida com o trato da coisa pública. As presunções e os indícios servem, pois, para o julgador chegar à verdade dos fatos.

Alberto Xavier (Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, editora Forense, 1998, pág. 133), quando analisa o lançamento, assim se manifesta:

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema prova.

Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que no caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Para concluir que o propósito da criação de TCV foi iminente fiscal, a autoridade fiscal afirmou que TCV não poderia ser considerada uma sociedade, a teor do disposto nos artigos 966 e 981 do Estatuto Civil. A Impugnante rechaça o entendimento do Fisco, contrapondo inúmeros argumentos.

Convém, nesse momento, discorrer sobre o conceito de empresa.

A conceituação jurídica de empresa, parte da noção econômica, que se vincula à ideia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, insumos e tecnologia para a realização de uma atividade econômica). Desse modo, pode-se afirmar que a empresa consiste na unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importando qual o estágio da produção. (NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010).

No Direito italiano – com forte influência para o Direito Comercial pátrio –, o Código Civil de 1942 adotou a Teoria da Empresa para definir o campo de aplicação do Direito Comercial. Todavia, a legislação italiana não formulou um conceito jurídico sobre o que seja empresa, restando à doutrina fazê-lo. Nesse sentido, destaca-se a teoria dos perfis da empresa elaborada por Alberto Asquini. (ASQUINI, Alberto. *Perfis de Empresa*. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro n. 104. Trad. Fábio Konder Comparato. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez. 1996, p. 109-126)

Ao analisar o Código Civil italiano, Asquini concluiu pela diversidade de perfis no conceito, de forma a compreender a empresa como “um fenômeno jurídico poliédrico, o qual tem sob o aspecto jurídico não um, mas diversos perfis em relação aos diversos elementos que ali concorrem”. Os perfis de empresa por ele identificados são os seguintes: subjetivo, funcional, objetivo ou patrimonial e corporativo.

O **perfil subjetivo** identifica a empresa com a figura do **empresário**, cujo conceito é fornecido pelo artigo 2.084 do Código Civil Italiano (bastante semelhante ao artigo 966 de nosso Código Civil) como "aquele que exercita profissionalmente atividade econômica organizada com o fim da produção e da troca de bens ou serviços". O **perfil funcional** identifica empresa com atividade empresarial, ou seja, ela (empresa) seria compreendida como um conjunto de atos tendentes a organizar os fatores da produção para a distribuição ou produção de certos bens ou serviços.

Por sua vez, o **perfil objetivo ou patrimonial** identificaria a empresa com o conjunto de bens destinado ao exercício da atividade empresarial, ao passo que, de acordo com o **perfil corporativo**, seria *"aquela especial organização de pessoas que é formada pelo empresário e por seus prestadores de serviço, seus colaboradores (...) um núcleo social organizado em função de um fim econômico comum"*. Quanto a esse último perfil (corporativo), verifica-se que ele foi desconsiderado doutrinariamente, por lastrear-se não com fundamento em dados objetivamente apreciáveis, mas tão somente na ideologia fascista, fortemente marcante na elaboração do Código Civil italiano de 1942.

A utilidade dessa teoria reside no fato de que, à exceção do perfil corporativo – de natureza eminentemente político-ideológica –, os perfis restantes demonstram três realidades intimamente ligadas, e muito importantes na teoria da empresa: a empresa (perfil funcional), o empresário (perfil subjetivo) e o estabelecimento empresarial (perfil objetivo ou patrimonial).

No ordenamento jurídico nacional, o Direito de Empresa encontra-se atualmente previsto nos artigos 966 a 1.195 do Código Civil.

Com base nos ensinamentos de Asquini pode-se afirmar, portanto, que empresa é a atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços, equivalendo ao perfil funcional da teoria do citado doutrinador italiano.

Por atividade entende-se o conjunto de atos destinados a uma finalidade comum, não bastando, portanto, a ocorrência de um ato isolado para a caracterização de empresa. Faz-se necessária, para tanto, a realização de uma sequência de atos dirigidos a uma mesma finalidade, que, em razão do caráter econômico apresentado, exige que ela tenha o condão de criar novas utilidades, novas riquezas, afastando-se, desse modo, as atividades de mero gozo. Essa criação de novas riquezas abrange a transformação de matéria-prima (indústria), bem como também a atividade de intermediação na circulação de bens (comércio em sentido estrito).

A economicidade da atividade empresarial impõe que ela deva ser dirigida ao mercado, o que significa dizer que ela deve destinar-se à satisfação de necessidades alheias, de maneira que o titular da atividade deve ser diverso do destinatário último do produto ou do serviço. Nesse contexto, não caracteriza empresa a atividade daquele que cultiva ou fabrica para o próprio consumo. A finalidade perseguida pela atividade empresarial é o lucro (busca de excedente econômico para o fim de acumulação).

Outro traço característico da empresa consiste na organização dos fatores da produção, pois o fim lucrativo de criação de novas riquezas pressupõe atos coordenados, inter-relacionados e programados para a consecução de tal objetivo. Essa organização pode variar de acordo com as necessidades da atividade explorada, sendo que os fatores de produção tradicionalmente são divididos em: a) capital; b) trabalho ou mão-de-obra; c) tecnologia; e d) matéria-prima.

Fábio Ulhôa Coelho diz que na ausência de um desses fatores não se fala mais em organização. Isso significa que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresário. Por exemplo: um bar ou armazém cujo atendimento é feito apenas pelos proprietários, sem utilização de mão-de-obra, será uma sociedade simples. Isso implica que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresa.

Contudo, a doutrina e a jurisprudência dominantes sustentam que, se a natureza da atividade realizada prescindir na sua organização de um desses quatro fatores (por exemplo, força de trabalho), não há que se falar em descaracterização da atividade de empresa, desde que presentes e organizados os fatores de produção imprescindíveis para a consecução da atividade especificamente considerada.

No caso concreto, não há dúvidas que TCV não preenche tais requisitos.

Os argumentos trazidos pela Impugnante não se mostram consistentes a ponto de alterar minha convicção sobre sua total inoperância. Os fatos são evidentes: TCV não possuía sede, estrutura operacional, empregados e tampouco atividade operacional. A Impugnante alega que teria operado e a comprovação seria a aquisição de Tecval! Ora, não é crível que se possa crer nessa versão.

Os valores aportados na constituição de TCV foram justamente os necessários para a aquisição de Tecval. Nenhum centavo a mais. Aliás, alguns recursos não entregues diretamente por TCV na aquisição de Tecval tiveram caminho *sui generis*. Após saírem de Lupatech, transitarem por MNA, chegaram às mãos dos sócios de Tecval e posteriormente foram contabilizados em Tecval como empréstimos de sócios. Tudo absolutamente garantido por Lupatech, em negociação complexa, mas que, mediante inúmeros contratos de mútuos, penhor e outros negócios jurídicos, demonstram que a realidade foi uma só: Lupatech adquiriu Tecval e, por algum motivo, decidiu fazer um longo caminho de seus recursos até as mãos dos sócios de Tecval.

Vejamos a conclusão da Fiscalização, absolutamente fundamentada nos documentos acostados aos autos (fls. 3708 e 3709):

[...]Lupatech forneceu à Metalúrgica MNA o suporte financeiro para que esta emprestasse R\$ 10.000.000,00 às pessoas físicas sócias da fiscalizada, a esta em última instância. O valor permaneceu na fiscalizada até a aprovação da operação de venda desta para Lupatech, conforme será relatado. Na prática, o fluxo financeiro se deu diretamente entre Metalúrgica MNA e Tecval (após ter havido um fluxo financeiro prévio entre Lupatech e Metalúrgica MNA).

A esse respeito, a Impugnante alega que (fls. 3813-3814):

117. Neste particular, o que se deve ater, puramente, é ao fato de que, poucos dias depois da celebração do MOU, já em meio ao processo de realização da due diligence, o GRUPO LUPATECH tomou

conhecimento de que TECVAL necessitava de recursos financeiros imediatos para honrar seus compromissos financeiros, recursos dos quais os sócios Vendedores da TECVAL não dispunham. (grifo nosso)

118. *Ciente do grande passo que poderia dar com a oficialização da aquisição do controle societário da TECVAL, caso se verificassem as condições necessárias para um bom negócio, o HRUPO LUPATECH se comprometeu a emprestar recursos aos sócios Vendedores, que por sua vez, se comprometeram a emprestar a mesma quantia à TECVAL.*

119. *As condições estabelecidas, para tanto, era que sobre os recursos emprestados haveria incidência de juros - prevendo-se, porém, que em caso de sucesso nas I negociações - e somente nesse caso -, tais recursos poderiam ser computados como adiantamento do pagamento do preço de aquisição, hipótese em que os juros não seriam devidos.*

120. *Um dado de suma importância a ser destacado em relação a esta fase da operação, e que escapou do campo de análise da D. Fiscalização, é o de que a entrega de recursos na forma de empréstimo não foi uma mera liberalidade ou "benesse" do GRUPO LUPATECH.*

121. *Havia um propósito negocial importantíssimo que impunha ao GRUPO LUPATECH contribuir com a transferência de recursos na forma de empréstimo. E é muito simples: no mundo dos negócios, só faz sentido econômico adquirir participação societária em uma sociedade que tenha capacidade de geração de fluxos de caixa positivos, sendo um dos componentes para garantia desses fluxos a existência de um nível de endividamento equilibrado, compatível com as entradas de recursos. (grifo nosso)*

E veja-se que a Fiscalização foi mais adiante a respeito de suas alegações (fl. 3719):

Em 22/10/2008, utilizando-se do valor recebido de TCV e de Lupatech em última instância, Tecval efetuou a liquidação do empréstimo de recursos contratado com os Srs. José Edmir Barboza e Sergio Aparecido Sanches Dias (ex-sócios de Tecval), no valor de R\$ 10.000.000,00, em 28/07/2008 e 15/09/2008, tendo contabilizado:

Data Cód. Conta Conta D/C Valor Histórico

*22/10/2008 2.01.01.002.00020 Empréstimo Pessoa Física D
10.000.000,00 Transferência entre Contas conf. Extrato*

*22/10/2008 1.01.01.002.00001 Banco Real C/C 3706714-4 C
10.000.000,00 Transferência entre Contas conf. Extrato*

O lançamento acima evidencia que em 22/10/2008, os ex-sócios da fiscalizada receberam o adiantamento de R\$ 10.000.000,00 pela venda desta à Lupatech, já que a data de fechamento foi 21/10/2008. Antes desta data, como relatado, havia sido acordado entre compradores e vendedores que tal valor permanecesse na fiscalizada, para utilização em seus negócios de forma a honrar seus compromissos financeiros até a data de sua venda.

As alegações da Impugnante contrapondo tais fatos e informando que os valores do mútuo eram necessários aos compromissos de Tecval foram desacompanhadas de qualquer documentação comprobatória.

Outro aspecto merece destaque. Percebe-se que TCV foi criada com o único intuito de adquirir Tecval e logo em seguida ser por esta incorporada. Aliás, a citação de TCV no Memorando de Entendimentos antes mesmo de sua constituição demonstra que sua existência, de fato, era irrelevante, uma vez que a aquisição, na realidade, seria realizada por Lupatech, dirigida e representada pelos mesmos diretores que constariam como tais na futura constituição de TCV.

Não há como aceitar os argumentos contrários trazidos pela Impugnante no sentido de ser necessária a criação de TCV para, depois de 108 dias, justificar a extinção dessa mesma empresa, por incorporação, baseada no objetivo de simplificação da estrutura societária do grupo econômico. Pode-se observar tais afirmativas no próprio Protocolo e Justificação de Incorporação da TCV por Tecval (fls. 279 a 292), no qual consta expressamente que

A Incorporação faz parte de um processo de reorganização societária que tem por objetivo a simplificação da estrutura societária do grupo econômico a que pertencem a TECVAL e a TCV, e justifica-se pelo fato de que a Incorporação representará ganhos de sinergia para a TECVAL e resultará na simplificação da estrutura societária atual, através da consolidação das atividades da TECVAL e da TCV na primeira, com a conseqüente redução de custos financeiros, operacionais e a racionalização das atividades da TECVAL. (fl. 284) [grifo nosso]

Ora, não é crível que em 108 dias o mesmo grupo econômico justifique a criação de uma empresa e, ao final, altere completamente o seu comportamento justificando que se faz necessária a simplificação da estrutura do grupo econômico, mediante extinção, mediante incorporação, da empresa recém criada. Trata-se da máxima do *venire contra factum proprium*, ou seja, vedação ao comportamento contraditório.

Outro fato merece destaque relativamente ao Protocolo de Justificação: a quais redução de custos financeiros e operacionais se referem, já que a autoridade fiscal apontou a inexistência desses e a própria Impugnante confirma tais conclusões, alegando, inclusive ser normal tal ausência de custos e despesas em *holdings*? Novamente, caem por terra os argumentos arrolados pela defesa.

Ademais, em nenhum momento a Impugnante esclarece o porquê da criação de TCV. A pseudo justificativa trazida aos autos pode ser considerada um argumento sem conteúdo. Explico. O que vem a significar uma empresa veículo para aquisição de participação? Trata-se, a meu ver, de explicação que nada esclarece. A Impugnante deveria demonstrar algo bem simples: por que não fez a aquisição de Tecval diretamente por Lupatech, sem a criação de TCV? A alegação de que necessitava manter as operações segregadas em nada interfere em minha conclusão: bastaria adquirir Tecval diretamente, sem contudo, incorporá-la! Repise-se: não há um só elemento objetivo trazido pela Impugnante que justifique o porquê da criação de TCV, empresa efêmera, que realizou um único negócio durante sua existência (a aquisição de Tecval), servindo, sem sombra de dúvidas, para antecipar a amortização de ágio. Outra finalidade deveria ser comprovada pela Impugnante, que não se desincumbiu de seu ônus probatório.

Merece aprofundamento, ainda, a questão das operações estruturadas em seqüência. Greco (*in GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 462-476*) trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturadas em Sequência

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)

Uso de Sociedades

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) (grifos nossos)

Na mesma linha de raciocínio desenvolvida, trata-se, aqui, do exame de operações realizadas em seqüência, cujos fatos, de per si, não denotam qualquer infração, mas, em seu conjunto, demonstram inequivocamente que o único propósito negocial das operações foi antecipar a diminuição da carga tributária incidente sobre o negócio efetivamente realizado.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto pois as operações perpetradas pela Impugnante foram estruturadas em seqüência (a - constituição de nova empresa - TCV; b – aquisição de Tecval; c – incorporação de TCV por Tecval (duração de TCV: 108 dias); d – antecipação da exclusão do ágio das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Ou seja, utilizou-se de uma

sociedade de passagem com único intuito de antecipar a amortização do ágio criado na aquisição de Tecval.

Impende-se repetir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco: a motivação e a finalidade dos atos necessitam ser comprovadas pelo próprio contribuinte, desde que a Fiscalização tenha trazido elementos que demonstrem que a motivação e a finalidade mostrem-se preponderantemente fiscais. A Fiscalização, sem sombra de dúvidas, cumpriu com sua parte. Caberia à Impugnante fazer a sua.

Nesse contexto, conclui-se que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe o art. 333 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe: [...]

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217) Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal N°8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA - NEGATIVA DE REGISTRO - TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS - ART. 333, INCISO II, DO CPC - PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE - 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ - ROMS 9685 - RS – 6ª T. - Rel. Min. Fernando Gonçalves -DJU 20.08.2001 - p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS - FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO - NÃO INCIDÊNCIA - COMPENSAÇÃO - AJUSTE ANUAL - ÔNUS DA PROVA - O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao

contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ - REsp 229118 – DF - 1ª T. - Rel. Min. Garcia Vieira - DJU 07.02.2000 - p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO - IMPRESCINDIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA - 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ - REsp 237.009 - (1999/0099660-7) - SP – 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU 27.05.2002 - p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IRPF - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - VERBAS INDENIZATÓRIAS - RETENÇÃO NA FONTE - ÔNUS DA PROVA - VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA - SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES - Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor - Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ - RESP 232729 - DF - 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU18.02.2002 - p. 00294)

Por fim, cabe ressaltar que as normas legais citadas pelo autuante não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante dela. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o mascaramento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos. De igual forma, o princípio da livre iniciativa insculpido na Constituição Federal não possui o condão de transformar os fatos efetivamente ocorridos.

[...]

Assim sendo, entendo que o lançamento impugnado não está em descompasso com a legislação vigente.” (grifei).

De se concluir que a Recorrente se utilizou de empresa veículo (TVC) para transferência do ágio relativo à aquisição da TECVAL. Até aí não se vislumbra ato ofensivo à legislação tributária.

Ao meu sentir, entretanto, a criação da TVC e todas as operações realizadas em seqüência, apesar de não denotarem infração quando vistas isoladamente, demonstram inequivocamente, quando analisadas em conjunto, que o único propósito das operações foi o de antecipar os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio, nos termos do art. 386 do RIR/99. Isto, **sim, é ofensivo à legislação tributária conforme arrazoado neste Voto.**

Mantenho, pois, o entendimento da decisão recorrida para negar provimento ao recurso neste ponto.

Quanto à alegação preliminar de nulidade por cerceamento de direito de defesa, entendo descabida a pretensão da Recorrente. A decisão recorrida se sustenta, nesse ponto, por seus próprios fundamentos. Adoto-os, pois, para afastar a preliminar levantada pela Recorrente.

Da qualificadora da multa de ofício.

Nesse ponto, há que se concordar com a argumentação trazida no voto vencido.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

Dessa forma, por entender não restarem caracterizadas razões suficientes para a imputação da qualificadora da multa de ofício, considero, tal qual entendimento do i. Conselheiro relator do voto vencido, que deve ser essa ajustada para o percentual de 75% conforme previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirma que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está, pois, na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Também nesse sentido é a multa de ofício débito decorrente de tributos e contribuições. Isso porque ela resulta, nos exatos termos da alínea *a* do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à *falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.*

A jurisprudência neste Conselho é predominante no sentido de que é cabível a apreciação da matéria pelo contencioso administrativo e de que a aplicação da taxa Selic à multa de ofício é correta.

Nesse sentido já se manifestou este E. Colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Aplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Processo nº 11020.724809/2011-70
Acórdão n.º **1402-001.404**

S1-C4T2
Fl. 4.297

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado.

CÓPIA