



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

Processo n° 11060.724851/2014-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.618 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. ÁGIO INTERNO
Recorrente FORMOSA PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. FATO GERADOR.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que for firmado incondicionalmente contrato particular de compra e venda de imóvel, apurando-se e tributando-se, então, o resultado da operação quanto a IRPJ e CSLL.

EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio, com utilização de empresa veículo, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA. RESPONSABILIDADE.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula STJ n° 554).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido os Conselheiros Jose Roberto Adelino da Silva e Breno do Carmo Moreira Viera que votaram por cancelar a multa qualificada. Votou pelas conclusões do relator o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado), Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 11-53.480, de 27 de junho de 2016, da 4ª Turma da DRJ de Recife PE (DRJ/REC), que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se a norma de decadência do art. 173, I, do CTN nos casos de tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação quando o sujeito passivo não realizar os pagamentos ditos antecipados, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. FATO GERADOR.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que for firmado incondicionalmente contrato particular de compra e venda de imóvel, apurando-se e tributando-se, então, o resultado da operação quanto a IRPJ e CSLL.

EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio, com utilização de empresa veículo, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA. RESPONSABILIDADE.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Infrações Recorrentes

A Fiscalização concluiu pela ocorrência das seguintes infrações:

- a) receitas financeiras e variações monetárias ativas. Omissão de receitas financeiras. R\$ 168.553,99 - fato gerador: 31/12/2009 - multa: 150 %;
- b) resultados não operacionais. Omissão de receitas não operacionais. R\$4.184.587,18 - fato gerador: 31/12/2008 - multa: 150%.

A Recorrente, Formosa Participações Ltda. (**Formosa**) foi Recorrente como sujeito passivo, na condição de sucessora, por incorporação de Dona Teodora Participações Ltda. (**Dona Teodora**).

Constituída em 2004, sob a forma de sociedade empresária de responsabilidade limitada, a Recorrente originou-se da cisão parcial da Planalto Transportes Ltda. (**Planalto**).

Na época do procedimento fiscal, eram detentoras do capital da Recorrente as pessoas jurídicas: **a) Planalto Transportes Ltda.**; **b) JMT Administração e Participações Ltda.**; **c) Veísa Veículos Ltda.**; e as pessoas físicas **d) José Moacyr Teixeira Neto**; **e) Pedro Antônio Teixeira**; **f) Maria Consuelo Teixeira dal Ponte**; **g) Maria Regina Teixeira**; e **h) Dileta Fricks Pereira**.

A Recorrente, juntamente com Dona Teodora foram constituídas para o **fim comum** de "**desvincular os imóveis não operacionais das empresas operacionais**" do **Grupo Planalto** (fls. 69).

Inicialmente, o **capital** da Recorrente era de **R\$100.000,00** e o de **Dona Teodora, R\$1.318.170,92**.

A **Planalto** detinha 99,79% de **Dona Teodora**, **JMT Administração e Participações Ltda.** era **proprietária** de 96,87% do capital da **Recorrente** e de 96,87% de **Planalto Transportes**.

As duas empresas detinham iguais objetos sociais - participação no capital social de outras sociedades e locação e administração de bens móveis ou imóveis a si pertencentes - e "praticamente" a mesma sede, na R. Dona Teodora, 435, Sala 05, Porto Alegre (RS).

A empresa **Dona Teodora manteve-se inativa**, desde a sua constituição e foi **incorporada pela Recorrente em 30/04/2008**, quando a empresa **Planalto** passou a deter 97,50% da Recorrente, cabendo 2,36% para **JMT Administração e Participações**. As participações societárias estão especificadas no anexo 2 do relatório de fiscalização (fls. 761).

A Recorrente teve a sede transferida para a cidade de Formosa, no Estado de Goiás, mediante alteração do contrato social de 12/08/2005 (fls. 100).

O Relatório Fiscal apresentou o seguinte resumo da sequência de eventos societários:

"- Em 15/08/2004, a DONA TEODORA PART. é constituída pela subscrição, pelas empresas VEÍSA VEÍCULOS e PLANALTO TRANSP., das quotas de R\$ 2.758,10 e R\$ 1.315.412,82, representadas pelo imóvel de São Gabriel (RS) (VEÍSA VEÍCULOS) e pelos imóveis de Passo Fundo - RS (PLANALTO TRANSP.) (vide Anexo 2);

- Em 15/08/2004, a FORMOSA PART. é constituída pela cisão parcial da PLANALTO TRANSP., com capital social de R\$ 100.000,00, com a atribuição aos seis sócios que constavam em sua alteração de contrato social de 15/08/2004, em substituição às parcelas das quotas que detinham na PLANALTO TRANSP. (vide Anexo 2);

- Em 15/08/2004, a PLANALTO TRANSP. efetuou a alteração de seu contrato social, que dispõe que a parcela de R\$ 100.000,00 fica extinta de seu capital social, que fica reduzido de R\$ 12.926.000,00 para R\$ 12.826.000,00 (vide Anexo 2);

- Em 28/12/2004, os imóveis de Passo Fundo (RS), que haviam sido subscritos pela PLANALTO TRANSP. no capital social da DONA TEODORA PART., pelo valor de R\$ 1.315.412,82, **são avaliados**, pelo Laudo no. 943-2004, confeccionado pela BAI/RS, pelo valor de mercado de **R\$ 3.500.000,00**;

- Em 29/12/2004, a PLANALTO TRANSP. ingressou no quadro societário da FORMOSA PART. com a quota de **R\$ 4.000.000,00**, a qual, adicionada às demais quotas no valor de R\$ 100.000,00, resultou no capital social de R\$ 4.100.000,00, de acordo com a alteração de contrato social da FORMOSA PART. de 12/08/2005, rratificado pela alteração do contrato social de 07/12/2009 (vide Anexo 2);

- Em 30/04/2008, as empresas DONA TEODORA PART. (sociedade incorporada) e FORMOSA PART. (sociedade incorporadora) constituíram Protocolo de Incorporação, onde consta como condição, dentre outras, que **o Ativo Permanente da sociedade incorporada (imóveis) será avaliado a valor de mercado, enquanto que seu patrimônio líquido, assim como seus elementos ativos e passivos serão avaliados por seus valores contábeis evidenciados no Balanço Patrimonial de 30/04/2008, nos termos do artigo 224, inciso III da Lei no. 6.404/76**;

- Em 30/04/2008, a **FORMOSA PART. efetuou a incorporação total da DONA TEODORA PART.**, ocorrida através de Laudo de Avaliação assinado pelos contadores da FORMOSA PART. em 30/04/2008, onde constam os elementos ativos e passivos que integram o Balanço Patrimonial encerrado em 30/04/2008 da DONA TEODORA PART. (incorporada), constituídos por imóveis e capital social nos valores de **R\$ 1.318.170,92**, com a informação de que os imóveis de Passo Fundo (RS) foram **avaliados a valor de mercado, pelo valor de R\$ 4.000.000,00**, obtido por empresa especializada, bem como a informação de que a BAI/RS iria avaliar os referidos imóveis;

- Em 30/04/2008, a **DONA TEODORA PART.** efetuou a alteração de seu contrato social, com a aprovação do protocolo de incorporação e do Laudo de Avaliação, a **extinção do capital social e da sociedade devido à incorporação**, sendo atribuída à empresa **VEÍSA VEÍCULOS** uma quota no valor de R\$ 2.758,10 no capital social da FORMOSA PART. (vide Anexo 2);

- Em 30/04/2008, a **PLANALTO TRANSP.** efetuou a alteração de seu contrato social, onde o capital social de **R\$ 4.100.000,00** foi aumentado para **R\$4.102.758,00**, pela integralização pela empresa **VEÍSA VEÍCULOS**, no valor de **R\$ 2.758,10**, quanto à quota que a mesma detinha no capital social da **DONA TEODORA PART.** (incorporada) (vide Anexo 2);
- Na **DIPJ** exercício **2005**, ano **2004** da **PLANALTO TRANSP.**, consta a informação, na **Ficha 51** (Participação Permanente em Coligadas ou Controladas), de sua participação societária de 97,57% no capital social da **FORMOSA PART.**, pelo valor de R\$ 4.000.000,00, bem como a informação, na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), do valor de R\$ 2.684.587,18, como exclusão do lucro real do ano de 2004, em face de **diferimento de tributação de ágio**, nos termos do artigo 36 da Lei nº 10.637/2002 (vide Anexo 3);
- Na **DIPJ** exercício **2005**, ano **2004** da **FORMOSA PART.**, consta a informação do valor de **R\$ 4.100.000,00 como capital registrado na Ficha 56B (Outras Informações)**, sendo que a **PLANALTO TRANSP.** constou como **sócia na Ficha 49** (Identificação de Sócios ou Titular) apenas na **DIPJ** exercício 2006, ano 2005 (vide Anexo 3);
- Na **DIPJ** exercício **2007**, ano **2006** da **FORMOSA PART.**, consta a informação, na **Ficha 52** (Participação Permanente em Coligadas ou Controladas), de sua participação societária de 99,79% no capital social da **DONA TEODORA PART.**, com valor de **R\$ 4.000.000,00**, a qual foi **baixada na DIPJ** exercício **2011**, ano **2010**, em face da incorporação da mesma (vide Anexo 3);
- Os valores de **R\$ 1.315.412,82** e **R\$ 2.684.587,18**, no **total de R\$ 4.000.000,00**, constam na contabilidade da **FORMOSA PART.**, relativamente à sua participação societária na **DONA TEODORA PART.**, como saldos iniciais, em 01/01/2008, das contas de ativo permanente "Dona Teodora Part. Ltda - Capital" (códigos 01.3.1.2.01.0001 e 1030) e "Dona Teodora Part. Ltda - **Ágio**" (códigos 01.3.1.2.01.0002 e 1031), do Grupo "Investimento" (códigos 01.3.1 e 1015) (vide Anexo 4)."

Ágio

Trata-se também de **ágio de R\$ 2.684.587,18**, originário da integralização do capital por **Planalto Transportes na Recorrente**:

"Como reconhecido na resposta entregue em 01/12/2014 (fls. 68 a 206), em atendimento ao Item 1 do TIAF de 22/10/2014 (fls. 02 a 25), o **ágio de R\$2.684.587,18**, apurado pela **PLANALTO TRANSP.** em **29/12/2004**, quando da **integralização do capital social da FORMOSA PART. foi informado**, como **exclusão do lucro real do ano de 2004**, na **Ficha 09A** (Demonstração do Lucro Real) de sua **DIPJ** exercício 2005, ano 2004 (fls. 282 a 451), nos termos do artigo 36 da Lei nº 10.637/2002.

Ou seja, em 29/12/2004, a **PLANALTO TRANSP.**, controladora da **DONA TEODORA PART.**, integralizou o capital social da **FORMOSA PART.**, conferindo a sua participação societária de 99,79% na **DONA TEODORA PART.**, a qual **foi reavaliada, de R\$ 1.315.412,82, para R\$ 4.000.000,00, com o ágio de R\$ 2.684.587,18.**

Por sua vez, a **FORMOSA PART.** registrou contabilmente a sua participação na **DONA TEODORA PART.**, desdobrada em equivalência patrimonial (R\$ 1.315.412,82) e ágio (R\$ 2.684.587,18), enquanto que a **PLANALTO TRANSP.** ficou obrigada a controlar na

Parte B do LALUR o ganho de capital diferido, decorrente da reavaliação, para tributá-lo quando da ocorrência das hipóteses previstas no artigo 36, § 1º, incisos I e II da Lei no. 10.637/2002, o qual foi REVOGADO, a partir de 21/11/2005, pelo artigo 133, inciso III da Lei no. 11.196/2005.

Posteriormente, em 30/04/2008, a FORMOSA PART. incorporou a DONA TEODORA PART., tendo os imóveis de Passo Fundo (RS) da sociedade incorporada sido avaliados a valor de mercado (R\$ 4.000.000,00).

Entretanto, como salientado no Relatório de Fiscalização, a referida incorporação foi contabilizada pela FORMOSA PART., apenas em 06/01/2010, como mostra o Anexo 4.

Para a Fiscalização, a reorganização societária do Grupo Planalto teria sido realizada mediante operações estruturadas em sequência, com a utilização **de empresa veículo - Dona Teodora** - em razão da sua constituição com o **fim único de servir de instrumento para a criação e transferência de ágio para a Recorrente**, concluindo-se com a alienação dos imóveis de Passo Fundo (RS) (matrículas 44.299 e 82.259) por Dona Teodora à Comercial Zaffari Ltda. (Zaffari), em 15/03/2008, operação que foi assim descrita no relatório fiscal:

"Ou seja, no período de 18/03/2008 a 15/01/2009, a FORMOSA PART. recebeu da COMERCIAL ZAFFARI o montante de R\$ 5.668.553,99, correspondente ao valor de R\$ 5.500.000,00, pago pela COMERCIAL ZAFFARI à DONA TEODORA PART., pela compra, em 20/03/2008, dos imóveis de Passo Fundo (RS), adicionado à receita financeira de R\$ 168.553,99, contabilizada em 03/03/2010 pelo lançamento a débito da conta de passivo circulante "Comercial Zaffari Ltda." (código 2043), em contrapartida do lançamento a crédito da conta de resultado "Receitas Financeiras" (código 5029), com o histórico "Vlr Atual. Monetária Vlrs Parcelas Compra Imóvel PF Matric. 82259 c/prédio e terreno Matric. 44299 Comp. Zaffari Ltda", como mostra o Anexo 4 ao Relatório de Fiscalização.

Entretanto, como salientado anteriormente, a **apuração do ganho de capital de R\$ 1.500.000,00 na alienação dos imóveis de Passo Fundo - RS** foi contabilizada, pela FORMOSA PART., **apenas em 03/03/2010**, pelo lançamento a débito da conta de passivo circulante "Comercial Zaffari Ltda." (código 2043), do Grupo "Recebimentos Antecipados" (código 2041), em contrapartida do lançamento a crédito da conta de resultado "Ganhos / Perdas de Capital" (código 5031), do Grupo "Resultado Não Operacional" (código 5024), pelo valor de venda de **R\$ 5.500.000,00** dos referidos imóveis à COMERCIAL ZAFFARI, bem como pelo **lançamento do valor de R\$ 4.000.000,00** a débito da conta da conta de resultado "Ganhos/Perdas de Capital" (código 5031), em contrapartida do lançamento a crédito da conta de ativo não-circulante "Prédios" (código 1091), do Grupo "Imobilizado" (código 1089), pelo valor contábil (custo de aquisição) dos referidos imóveis.

Verificou-se, assim, que a **FORMOSA PART. descumpriu o disposto no artigo 421, caput do RIR/99**, e que **não caberia o diferimento**, no todo ou em parte, do ganho de capital, uma vez que não ocorreram recebimentos após o término do ano seguinte (ano de 2009) ao ano da contratação (ano de 2008), ou seja, não ocorreram recebimentos no ano de 2010."

Entendeu a Fiscalização que **o ganho decorrente da venda dos imóveis deveria ser apurado em 15/03/2008, ano em que foi firmado de forma irrevogável e**

irretratável o compromisso particular de compra e venda (fls. 223), e não em 03/03/2010, ano do registro da escritura pública, como fez a Recorrente.

Constou do contrato, na cláusula 9.5, a informação de que o "compromitente vendedor" Dona Teodora se encontrava em "processo de incorporação" pela Formosa (Recorrente).

O histórico de alienações desses imóveis está detalhado no anexo 1 (fls. 760).

Sobre a utilização de **empresa veículo**, afirmou a autoridade fiscal:

"No planejamento tributário em comento, verificamos, também, a utilização de EMPRESA VEÍCULO, uma vez que a **DONA TEODORA PART.** foi criada com o objetivo específico de servir de instrumento para a criação e transferência do ágio para a FORMOSA PART.

(...)

Ou seja, a DONA TEODORA PART. serviu APENAS para a alienação dos imóveis de Passo Fundo - RS, de sua propriedade, bem como serviu apenas para que a PLANALTO TRANSP. utilizasse sua participação societária, devidamente reavaliada, para a integralização do capital social da FORMOSA PART., em 29/12/2004, sendo que, após o registro contábil de sua incorporação total pela FORMOSA PART., em 06/01/2010, o valor do ágio de R\$ 2.684.587,18 foi incorporado, na mesma data, ao valor contábil dos imóveis, com o registro contábil, em 03/03/2010, da alienação dos referidos imóveis pela FORMOSA PART. à COMERCIAL ZAFFARI, sem que a PLANALTO TRANSP. tributasse o ganho de capital diferido decorrente da reavaliação de sua participação societária na DONA TEODORA PART., nos termos do artigo 36 da Lei no. 10.637/2002.

Salientou-se que, em consulta aos Livros LALUR dos anos de 2008 a 2013 da PLANALTO TRANSP., não havia registro, na Parte B, de folha específica para o controle individualizado do ganho de capital diferido, decorrente da reavaliação da participação societária que a mesma detinha na DONA TEODORA PART., nos termos do disposto no artigo 36 da Lei no. 10.637/2002, e sequer de registros a débito (valores que constituirão adições ao lucro líquido de exercícios futuros, para determinação do lucro real respectivo, nos termos da IN/SRF no. 28, de 13/06/1978) dos referidos Livros LALUR, quanto à tributação do ganho de capital diferido, pela ocorrência das hipóteses previstas no artigo 36, § 1º, incisos I e II da Lei no. 10.637/2002."

O relatório fiscal contém referência a registro de **perda de capital de R\$ 1.577.901,33 em 06/01/2010**, relativa a **alienação de ações da Remington Stell**, que teria "compensado" o ganho de R\$ 1.500.000,00 originário da venda dos imóveis de Passo Fundo - RS.

Há processo de representação fiscal para fins penais (11060.724852/201410) apenso aos presentes autos.

Não obstante as razões sustentadas pela Recorrente em sua Impugnação (fls. 781), a DRJ/REC julgou-a improcedente.

Recurso Voluntário

A Recorrente foi regularmente intimada do Acórdão recorrido, em 06/07/2016 (fl. 861) e interpôs Recurso Voluntário, em 29/07/2016 (fl. 862), cujas razões são a seguir sintetizadas.

Suscitou **preliminar de decadência** com suporte no **art. 150, § 4º** do CTN e jurisprudência do STJ. Especificamente acerca do ágio, afirmou que o auto de infração está fundamentado em atos jurídicos, constituição e contabilização do ágio, alcançados pela decadência no momento da sua lavratura, sendo, portanto, definitivo (o ágio) após cinco anos da celebração dos atos societários.

No **mérito**, destacou a realização de diversas alterações contratuais na estrita "liberdade contratual", todas elas arquivadas na Junta Comercial, sem qualquer questionamento. Os atos praticados seriam livres e literalmente permitidos e "as oportunidades de praticá-los não podem sofrer qualquer ingerência da RFB, pois, o Estado não possui essa atribuição ou prerrogativa de assim o fazer, sob pena de afrontar a liberdade negocial de cada Recorrente."

Na sua interpretação, o art. 36 da Lei 10.637/2002 seria incentivador da capitalização com ganho de capital, propiciando a reorganização societária e contábil. Entretanto, a fiscalização teria considerado proibido o que a lei "faculta e incentiva", além de alegar que "o Recorrente agiu maliciosamente".

Em seu entendimento, **a venda dos imóveis só teria se "aperfeiçoado" no momento da transferência, com registro dos títulos translativos no Registro de Imóveis, segundo o art. 1.245 do Código Civil**, o que ocorreu em **março de 2010**, ano no qual o **ganho de capital foi reconhecido**.

No caso do lucro real, o ganho passa a ser reconhecido a partir dos eventos que transferem o patrimônio, de acordo com o regime contábil de competência. Deve-se considerar o comando do art. 110 do CTN, que impõe a observância da lei civil "para os efeitos da legislação tributária".

A **integralização seria forma de alienação** e "se esta implicar ganho de capital, este deveria ter sido pago, caso não houvesse a prescrição contida no art. 36 da Lei 10.637/2002".

Informou ter contabilizado o valor da perda com as ações da Remington Stell no período da alienação, compondo o resultado juntamente com o ganho na venda dos imóveis, em 2010.

Conclusões da Recorrente:

"O que se refere é que há dois regimes jurídicos que sempre partem da natureza jurídica de eventos alinhados segundo os critérios jurídicos tributários. O lucro presumido é que permitiria a exigência do IR e da CSLL em 2008 pelo regime de caixa. Como a Recorrente está submetida ao regime do **lucro real** ela somente deve refletir nos seus resultados - os eventos - segundo a eficácia técnica da legislação aplicável às transferências patrimoniais, sob pena de violação direta ao artigo 1.245, do Código Civil combinado com o artigo 110, do Código Tributário Nacional."

Sustentou ser o termo empresa-veículo uma "invenção fiscal desprovida de conteúdo substancial" e refutou a classificação de Dona Teodora como inativa, eis que não teria realizado muitas operações em razão da "escassez de boas oportunidades rentáveis."

Quanto à receita financeira, afirmou:

"Em relação a este tema, cabe simplesmente pontuar que, as parcelas que foram destacadas como receitas financeiras integram parcelas acessórias ao principal - preço de vendas dos bens - e que foram inclusos na composição do ganho de capital, oferecido à tributação"

Careceria de fundamento a aplicação da multa qualificada, em razão da ausência de operações sem autorização literal na legislação aplicável e das figuras da fraude e da simulação. Citou o princípio constitucional da personalização da pena para refutar a multa a si aplicada na condição de sucessora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Conheço do recurso.

Da Inconstitucionalidade

Questionamentos acerca de inconstitucionalidade de lei não serão objeto do presente julgamento administrativo por se tratar de matéria reservada ao exame pelo Poder Judiciário, segundo dispõe o art. 102 da Constituição da República.

Tal entendimento se encontra pacificado na jurisprudência administrativa, como se observa no enunciado da Súmula Carf nº 2, *verbis*:

"Súmula CARF nº 2: O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Da preliminar de decadência

Esclareça-se, inicialmente, que a glosa fiscal do ágio se refere ao período de apuração, no qual ocorreram os efeitos tributários da dedução do ágio, em 2008, portanto.

Aplica-se a norma de decadência do art. 173, I, do CTN nos casos de tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação, quando o sujeito passivo **não realizar os pagamentos ditos antecipados**, contando-se o **prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim já vem decidindo, a tempo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão 9302-003.062, de 13/02/2014:

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO, ART. 173, I. DO CTN. Não comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no Art. 173, I, do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

Conforme citado no julgado acima, a interpretação do STJ restou consolidada com o julgamento do REsp 973.733/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, processado sob o rito do art. 543-C do CPC, de recurso repetitivo.

Constata-se que a Recorrente não realizou pagamentos de IRPJ e CSLL relativamente a fatos geradores do ano-calendário 2008, segundo se vê na DIPJ do exercício correspondente (fls. 356), o que atrai para o caso a norma do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

O fato gerador ocorreu em 31/12/2008, sendo possível a realização do lançamento de ofício pela autoridade fiscal a partir de 01/01/2009. Contando-se, portanto, o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que se poderia fazer o lançamento (2009), **é válido o auto de infração lavrado até 31/12/2014**. No caso concreto, o lançamento se completou com **a ciência da Recorrente** ocorrida em **24/12/2014** (fls. 771).

À vista de tais constatações, rejeita-se a preliminar de decadência.

Do ganho de capital

Conforme relatado, as partes não divergem quanto à efetiva contabilização em 2010, pela Recorrente, do ganho de capital decorrente da alienação dos ditos imóveis de Passo Fundo (RS). O litígio surge com o entendimento fiscal de obrigatoriedade de tal reconhecimento contábil **em 2008**, e, conseqüentemente, a obrigatoriedade de oferecimento à tributação nesse período de apuração.

Discute-se, portanto, a contabilização e a tributação do **ganho no período em que foi firmado o compromisso particular de compra e venda, em 2008**, como entendeu a autoridade fiscal, ou a sua escrituração (e tributação) em momento posterior, em **2010, por ocasião do registro dos títulos translativos no Registro de Imóveis**, como efetivamente fez a Recorrente em observância ao regime contábil de competência, segundo alegou.

Viu-se acima, no relatório, que o **Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel, de 15/03/2008**, foi firmado em **caráter irrevogável e irretratável**, segundo a sua cláusula 8a (fls. 226), e **incondicionalmente**.

Entendeu a fiscalização que o ganho decorrente da venda dos imóveis deveria ser apurado e tributado em **2008**, (fls. 223), e **não em 2010**, ano do registro da escritura pública, como fez a Recorrente.

A interpretação da Receita Federal foi apresentada no relatório fiscal com a citação da Decisão SRRF/9a RF/DISIT nº 119, de 18/09/1999, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ

Ementa: A assinatura de contrato particular de compra e venda é suficiente para que se considere ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro incidente sobre o resultado obtido na alienação de imóveis. Contudo, em se tratando de permuta de bens imóveis deve-se adotar os procedimentos constantes da IN SRF nº 107/1988. Dispositivos Legais: IN SRF nº 107, de 14 de julho de 1988; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 219, parágrafo único." (Destaque acrescido).

Esse entendimento da Administração Tributária está harmonizado com a melhor doutrina, a exemplo da adotada pelo professor Luciano Amaro:

Tratando-se de situação de fato, diz o Código Tributário Nacional, tem-se por ocorrido o fato gerador 'desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios' (art. 116, I). Com essa perífrase, procura talvez o Código definir o óbvio, ou seja, afirma-se que uma situação material existe desde que ela esteja apta a produzir seus efeitos.

Com base em tais fundamentos, a DRJ concluiu que está correta a tributação promovida pela fiscalização. Da mesma forma, registrou que não cabe falar no caso sobre a hipótese de postergação de pagamento do tributo em 2010. Tendo em vista que, **verificou-se a anulação da tributação do ganho, relativo aos imóveis pelo registro da perda decorrente da alienação das ações da Remington Stell no mesmo período de apuração**, conforme relatado. Veja-se como a Fiscalização demonstrou esses fatos:

O recebimento do valor de R\$ 42.370,32 foi contabilizado em 30/04/2010 pelo lançamento contábil a débito da conta de ativo circulante "HSBC c/0160/13919-67" (código 1041), do Grupo "Bancos Conta Movimento" (código 1039), em contrapartida do lançamento a crédito da conta de passivo circulante "Adiantamento de Clientes." (código 2044), do Grupo "Recebimentos Antecipados" (código 2041), sendo que em 01/05/2014, os saldos das contas de ativo circulante "Edison Moreno Garcia" (código 1057), do Grupo "Clientes" (código 1054), e da conta de passivo circulante "Adiantamento de Clientes." (código 2044) foram mutuamente baixados.

Ou seja, a referida operação teria produzido uma **perda de capital de R\$ 1.577.901,33**, em decorrência da venda em 06/01/2010, pelo valor de R\$ 42.370,32, de 19.000 ações ordinárias ao portador da empresa **REMINGTON STELL** ao Sr. EDISON MORENO GARCIA, com valor unitário de R\$ 85,28 e custo de aquisição de R\$ 1.620.271,65 (R\$ 85,28 x 19.000 = R\$ 1.620.320,00).

Tal perda de capital acabou por **COMPENSAR o ganho de capital de R\$ 1.500.000,00** apurado pela **FORMOSA PART.** em **03/03/2010**, na alienação dos imóveis de Passo Fundo - RS, o que resultou na informação prestada na linha "63. - Outras Despesas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores" da Ficha 06A (Demonstração do Resultado) da DIPJ exercício 2011, ano 2010 da FORMOSA PART., no valor de R\$ 77.901,33 (R\$ 1.577.901,33 - R\$ 1.500.000,00).

Verifica-se, portanto, que **em realidade a Recorrente não ofereceu à tributação o ganho de capital** auferido na alienação do imóvel em questão, nem por ocasião da formalização do instrumento particular de compra e venda, em 2008, nem mesmo em 2010, quando lavrou-se a escritura pública translativa da propriedade do imóvel e respectivos registros públicos.

De todo modo, o artigo 116, *caput* do CTN, dispõe que salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, **desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios**, tratando-se de situação de fato, (inciso I), ou desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, tratando-se de situação jurídica (inciso II).

Por sua vez, o artigo 117 do CTN dispõe que para os efeitos do artigo 116, inciso II (situação jurídica), e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos **condicionais reputam-se perfeitos e acabados**, desde o momento de seu implemento, sendo SUSPENSIVA a condição (inciso I), ou desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, sendo **resolutória** a condição (inciso II).

Finalmente, o artigo 118 do CTN dispõe que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (inciso I), e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (inciso II).

Assim, com base em tais fundamentos, considero como fato gerador, a data do instrumento particular formalizado em caráter irrevogável e irretratável e mantenho a conclusão do acórdão recorrido a esse respeito.

Do ágio

O acórdão recorrido registrou entendimento, baseado em jurisprudência administrativa que tem conceituado como **empresa veículo** a pessoa jurídica criada no seio de um grupo empresarial **sem propósito negocial ou objetivo de exploração de atividade econômica**, servindo apenas de **meio (veículo) para transferência de ágio de outra sociedade com o fim único de proporcionar artificialmente as condições para amortização do valor transferido**, conferindo aparência de legalidade à conseqüente redução da base de cálculo tributável.

A **ausência de propósito negocial** ou a **inexistência de fundamento econômico** vêm, via de regra, associadas à utilização de empresa veículo, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação.

A DRJ ainda salientou que, no exame de casos de amortização de ágio, faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, **criando-se tão-somente as condições para a redução da base de cálculo artificialmente**. Deve-se, afinal, procurar identificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi artificialmente montada com o fim único de economia tributária.

O Acórdão recorrido destaca que, sob o enfoque dado por James Marins, pode-se definir planejamento tributário como o estudo do conjunto de atividades econômico-financeiras atuais e futuras do Recorrente comparativamente as suas obrigações tributárias com o objetivo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades, de modo que "venha a sofrer o menor ônus tributário possível."

Ainda segundo o referido doutrinador, elisão fiscal é sinônimo de planejamento tributário *stricto sensu*. Nessa linha, "a simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela."

Não se questiona o fato de que, é dado às pessoas liberdade negocial plena nos limites da legalidade, no exercício da sua autonomia de vontade. No entanto, não se pode perder de vista o comando do art. 118 do CTN, ao estabelecer que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (i) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos Recorrentes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e (ii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Contratos ou negócios pactuados com a finalidade única de redução ou afastamento da tributação não podem ser opostos ao Fisco (art. 123 do CTN). Ao aplicador da lei tributária cabe identificar os efeitos econômicos dos atos pactuados para fins de identificação das suas conseqüências tributárias. Segundo Rubens Gomes de Souza, "os atos, contratos, ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes."

Em suma, os fatos devem ser investigados conjunta e diligentemente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e simulação. O aplicador da lei deve extrair do conjunto de atos praticados a sua real essência, de tal forma a identificar os seus efeitos no âmbito tributário.

O conjunto de operações societárias descrito no Relatório Fiscal, sintetizada no relato que antecede este voto revela que, a utilização de **Dona Teodora** teve como único objetivo, o de proporcionar economia tributária planejada pelo grupo empresarial, sem qualquer finalidade negocial ou societária, sem qualquer fundamento econômico. A empresa permaneceu sem realizar operações relativas ao seu objeto social, com os imóveis de sua propriedade, desde a constituição até a incorporação pela Recorrente.

Sobre esses fatos que envolvem a contabilização e a amortização de ágio, tem-se que, o artigo 385, *caput* e incisos I e II do RIR/99 dispõe que 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 **valor de patrimônio líquido** na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 386 (inciso I), e **ágio** ou **deságio** na **aquisição**, que será a **diferença** entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o artigo 385, inciso I (inciso II).

O artigo 385, § 1º do RIR/99 dispõe que o valor de patrimônio líquido e o **ágio** ou **deságio** serão registrados em **subcontas distintas** do custo de aquisição do investimento, o § 2º dispõe que o lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu **fundamento econômico**, através do **valor de mercado** de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade (inciso I), o valor de **rentabilidade** da coligada ou controlada, com base em **previsão dos resultados nos exercícios futuros** (inciso II), ou o fundo de comércio, intangíveis e **outras razões econômicas** (inciso III), enquanto que o § 3º dispõe que o lançamento com os fundamentos de que tratam o artigo 385, § 2º, incisos I e II deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

O artigo 386, caput e incisos I e II do RIR/99 dispõe que 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 385 do RIR/99 **deverá registrar o valor do ágio** ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o artigo 385, § 2º, inciso I, **em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa** (inciso I), **ou deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o artigo 385, § 2º, inciso III, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização** (inciso II), **ou poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o artigo 385, § 2º, inciso II**, 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 (inciso III), ou deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o artigo 385, § 2º, inciso II, 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 (inciso IV).

O artigo 386, § 1º do RIR/99 dispõe que o valor registrado na forma do artigo 386, 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.

O artigo 224, caput da Lei no. 6.404, de 15/12/1976, dispõe que as condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá, dentre outras condições, o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição (inciso I), os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão (inciso II), os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores (inciso III), a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra (inciso IV), o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação (inciso V), o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação (inciso VI), e todas as demais condições a que estiver sujeita a operação (inciso VII).

Por sua vez, o artigo 225, caput da Lei no. 6.404/76 dispõe que as operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia geral das companhias interessadas mediante justificção, na qual **serão expostos os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização** (inciso I), as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista (inciso II), a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir (inciso III), e o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes (inciso IV).

Diante de tais fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, neste caso, quanto à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, pois os fatos, fundamentos e documentos constantes dos autos não atendem às exigências legais acima expostas para tanto. Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso voluntário, neste ponto.

Da receita financeira

Quanto à receita financeira, a Recorrente apenas afirmou:

"Em relação a este tema, cabe simplesmente pontuar que, as parcelas que foram destacadas como receitas financeiras integram parcelas acessórias ao principal - preço de vendas dos bens - e que foram inclusos na composição do ganho de capital, oferecido à tributação"

Examinando-se os demonstrativos de cálculos do ganho de capital integrantes do relatório fiscal e dos autos de infração, constata-se a **correção da apuração** dos tributos devidos, com a devida tributação da receita financeira.

Da multa

O exame do conjunto de operações realizadas, detalhadas no relatório fiscal, confirma a alegação da autoridade fiscal acerca da ocorrência de operações estruturadas em sequência com a utilização de empresa veículo, sem qualquer finalidade negocial.

Tal contexto autoriza a imposição da **multa qualificada** no percentual de 150%, em razão da **caracterização de simulação** montada para o fim exclusivo de economia tributária, restando demonstrado **o intuito de fraude**.

A questão relativa à aplicação da multa na condição de sucessora se resolve com a interpretação contida na Súmula STJ nº 554, assim enunciada:

Súmula 554 - Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. (Súmula 554, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJ 15/12/2015)

Tributação reflexa (CSLL)

Como o processo também trata de lançamentos do tipo conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo (CSLL), no que couber, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência administrativa, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Processo nº 11060.724851/2014-67
Acórdão n.º **1302-002.618**

S1-C3T2
Fl. 17
