



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.002498/2008-72
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.555 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2018
Recorrentes AGCO DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

ÁGIO NO EXTERIOR ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. ÁGIO DE SI MESMO. INEXISTÊNCIA DE FLUXO FINANCEIRO. GANHO DE CAPITAL NÃO TRIBUTADO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO CARACTERIZADA

Não atende aos requisitos legais exigidos para a dedutibilidade de ágio decorrente de aquisição de participação societária, sem o pagamento pelo ágio. Essa ausência de fluxo financeiro e a não tributação do ganho de capital pela investida, proveniente de mera avaliação do valor de quotas, com base em projeções de rendimentos futuros, integralizadas em empresa do mesmo grupo econômicos, seguido de incorporação reversa da investida, demonstram intuito exclusivamente fiscais. Pois evidencia a dedução de ágio de si mesmo e caracterização simulação.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE PENAIIS. INAPLICABILIDADE.

Em situações nas quais as partes deixam claras as formas jurídicas empregadas e inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos, é incabível a qualificação da multa aplicada, mesmo que o planejamento tributário seja inoponível ao Fisco, porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à glosa de amortização de ágio, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Marcelo José Luz de Macedo; por maioria de votos, em cancelar a multa qualificada, vencidos Rogério Aparecido Gil (relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo e Maria Lúcia Miceli. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões da divergência suscitada. E, ainda, por unanimidade de votos, em manter a incidência da taxa Selic como juros de mora e sua incidência sobre a multa de ofício e em negar provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o

conselheiro Ricardo Marozzi Gregório. O conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregório - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (Suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao Acórdão nº 10-19.854, de 28/05/2009 da 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre (RS) que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação. Houve **recurso de ofício**, em virtude de exoneração relativa ao fato de a fiscalização não ter considerado, na recomposição dos valores de IRPJ e CSLL devidos, os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores. Registrou-se, assim, a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Comprovada a simulação através de vasto acervo indiciário, cabível a desconsideração dos efeitos dos atos viciados e a consequente exigência dos tributos faltantes.

Cabe ao fisco, havendo na data da autuação saldo de prejuízos fiscais, ajustar o valor devido com a consideração da compensação até o limite legal, recompondo, para frente, os saldos remanescentes e suas eventuais compensações posteriores.

Lançamento Procedente em Parte.

Abrangência da fiscalização e autuações

A fiscalização inicialmente realizada na recorrente resultou nos seguintes autos de infração:

a) **dedutibilidade de custos e despesas** - Proc. 11065.002011/2008-51 (2004);

b) **glosa de adições e exclusões** - Proc. **11065.002012/2008-04** (2004) - **extinto por pagamento**;

c) **glosa de amortização de ágio** - Proc. 11065.002498/2008-72 (2004 a 2006), inicialmente distribuído para a 2ª Turma, 4ª Câmara, 1ª Seção e remetido para esta Turma;

Posteriormente, houve novas autuações:

d) **glosa de amortização de ágio** (mesmo ágio de "c") - Proc. 11065.722968/2012-02 (2007 a 2009), inicialmente distribuído para a 2ª Turma, 4ª Câmara, 1ª Seção;

Em relação aos processos "c" e "d", acima, (Procs. 11065.002498/2008-72 e 11065.722968/2012-02) esta Turma (Resolução nº 1302-000.464, de 15/02/2017, fls. 1337/1340) determinou o retorno dos autos à DRJ para apreciar matéria suscitada pela recorrente que não fora conhecida por ocasião do julgamento naquela instância *a quo* (multa sobre juros).

e) **excesso de compensação de prejuízos e base negativa de CSLL**, em função dos processos "c" e "d" (2008 e 2009), Proc. 11065.721694/2013-15 - transitado em julgado administrativo - execução **suspensa por decisão judicial** - aguardando julgamento de "c" e "d";

f) **excesso de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas** em função dos processos "a", "c" e "d" - (2010 e 2011) - Proc. 11065.72005/2015-96;

Sobrestamentos e Diligências inicialmente determinados por Resolução desta Turma

Diante de tais conexões e dependências, esta Turma determinou o sobrestamento dos Procs. 11065.002011/2008-51 e 11065.72005/2015-96, até o retorno da DRJ com as complementações das decisões. Ao retornarem os quatro processos a seguir indicados deveriam ser reunidos (Resolução nº 1302-000.464, de 15/02/2017), como foram, para julgamento conjunto:

11065002498/2008-72 - glosa de amortização de ágio (2004, 2005 e 2006) (**este processo**);

11065722968/2012-02 - glosa de amortização de ágio (2007, 2008 e 2009);

11065720055/2015-96 - excesso de compensação de prejuízos e BC negativa (relativo aos dois processos acima); e

11065.002011/2008-51 - dedutibilidade de custos e despesas.

Propomos a apreciação dos casos na ordem acima.

Passamos, assim, a relatar o presente processo (**11065002498/2008-72**).

A recorrente é integrante do grupo empresarial AGCO que se dedica a produção de máquinas e implementos agrícolas (Brasil e exterior). Para a contextualização das operações, reproduzimos os seguintes textos do Relatório de Trabalho Fiscal (fls. 1442/14520:

Operações Societárias

As operações em questão, sobre amortização de ágio, referem-se às seguintes empresas:

- a) AGCO do Brasil Com. Ind. Ltda. (AGCO Brasil), recorrente;
- b) AG CHEM Equipamentos Brasil Ltda. (AG CHEM), Brasil; e
- c) AGCO France AS (AGCO France), França.

As operações podem ser resumidas em **três grandes eventos**:

- a) **aumento de capital na AG CHEM**, integralizado pela empresa **AGCO France**, utilizando-se as **quotas por ela detidas na recorrente** (e anteriormente **adquiridas da empresa AGCO International Limited** (AGCO International), com ágio fundamentado em rentabilidade futura da recorrente);
- b) **incorporação da AG CHEM pela recorrente**, seguida de **amortização do ágio** originado da aquisição de suas quotas, pela empresa AGCO France.

Quadros antes das operações societárias

Para a análise das operações é importante termos presente como eram compostos os quadros societários da recorrente e da incorporada AG CHEM, quando ocorreu o primeiro dos três eventos (aumento e integralização do capital na empresa AG CHEM, pela empresa AGCO France, utilizando-se a quotas por ela detidas na recorrente).

Sócios da recorrente

Antes das operações em questão, a AGCO do Brasil (recorrente) tinha como sócios:

- a) **AGCO France**, com 252.420.341 quotas a valor nominal de R\$1,00 cada (**R\$ 252.420.341,00**); e
- b) **AGCO Corporation** (principal empresa do grupo, com sede nos Estados Unidos da América, sócia da Massey Ferguson Corp., com sede também nos Estados Unidos da América), com 1 quota (R\$1,00).

Sócios da AG CHEM

AG CHEM, por sua vez, tinha como sócios:

- a) AGCO France, com 265.512 quotas a valor nominal de R\$ 265.512,00, e,
- b) AGCO do Brasil (recorrente), com 1 quota a valor nominal de R\$ 1,00.

Aumento e Integralização do Capital na AG CHEM

Em 16/12/2003, conforme 13ª alteração contratual da empresa AG CHEM (fls. 470/480), ocorreu um aumento de R\$ 544.500.000,00, representado por 544.500.000 quotas no capital desta (o qual passou de R\$ 265.513,00 para R\$ 544.765.513,00).

O aumento do capital na AG CHEM foi integralmente subscrito por AGCO France e integralizado mediante a conferência da totalidade da participação societária que a AGCO France detinha na recorrente (252.420.341 quotas a valor nominal de R\$ 252.420.341,00), a valor de mercado, conforme Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, datado de 09/11/2003, às fls. 867 a 908 (que estimou o valor de mercado da recorrente, em 31/10/2003, em R\$ 544.500.000,00).

Na ocasião, o valor patrimonial do investimento da AGCO France na recorrente, transferido para AG-CHEM, era de R\$157.729.343,10. Portanto, o investimento foi recebido pela AG CHEM com um ágio de R\$386.770.656,90, conforme demonstrado abaixo:

- a) Valor "pago" por AG CHEM pelo investimento: R\$544.500.000,00
- b) Valor patrimonial do investimento: R\$157.729.343,10
- c) Ágio (a - b): R\$386.770.656,90

Segundo resposta da recorrente ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 02 (fl. 78) e "Relatório de Avaliação Econômico-Financeira" elaborado pela empresa Deloitte (fls. 867 a 908), a estimativa do valor de mercado da recorrente foi efetuada utilizando-se o método do *Income Approach* (método da lucratividade) ou "fluxo de caixa futuro descontado a valor presente", que se baseia no valor presente dos fluxos de caixa líquidos a serem gerados pelas operações da empresa no futuro (no caso, de 2003 a 2008). Ou seja, **o ágio de R\$ 386.770.656,90, teria decorrido da expectativa de rentabilidade futura da recorrente.**

Aquisição da fiscalizada e da AG CHEM, pela AGCO France

A AGCO France **pagou** à AGCO International Limited, o preço de 160,500,000.00 Euros pelas 252.420.341 quotas da fiscalizada, e de 8,540.00 Euros pelas 265.512 quotas da empresa AG CHEM.

O preço pago pela aquisição das duas empresas brasileiras foi proporcional ao valor de mercado de ambas, ou seja:

- a) **AGCO do Brasil** (fiscalizada) fora avaliada pela empresa Deloitte em R\$544.500.000,00, conforme Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, datado de 09/11/2003 (fls. 867 a 908), com base em sua expectativa de rentabilidade futura (convertendo-se o valor de EUR 160,500,000.00 para Dólar (EUA) e em seguida para Reais, tem-se a quantia de **R\$563.399.957,66**, em 01/12/2003);
- b) **AG CHEM**, por sua vez, era uma empresa praticamente inoperante (não houve registro de qualquer receita operacional no ano de 2003), cujo patrimônio líquido montava em R\$ 81.768,51, em 01/12/2003.

A AGCO France adquiriu as quotas da fiscalizada a valor de mercado (160,500,000.00 Euros). No entanto, o valor patrimonial do investimento detido por AGCO International Limited, na fiscalizada, transferido para AGCO France, era de R\$157.729.343,10, em 01/12/2003 (valor igual ao valor patrimonial das quotas da fiscalizada, detidas por AGCO France, em 16/12/2003, quando as mesmas foram transferidas para a empresa AG CHEM), ou seja, as 252.420.341 quotas da fiscalizada, adquiridas pela empresa AGCO France (de AGCO International Limited), tinham um valor patrimonial de R\$157.729.343,10.

Portanto, ainda que a figura do ágio não exista na França, pode-se dizer que, pelos conceitos da legislação brasileira, AGCO France já teria pago um ágio de R\$405.670.614,56 (R\$157.729.343,10 - R\$563.399.957,66) na aquisição de sua participação societária na fiscalizada, em 01/12/2003, "ágio" este que teve como base a rentabilidade da própria fiscalizada, baseada na expectativa de incremento de suas receitas (especialmente de exportações), em decorrência do aumento de produtividade, conforme o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, datado de 09/11/2003.

Quadros da AG CHEM e da RECORRENTE, após as operações societárias

AG CHEM

Após a operação de integralização do aumento do capital na AG CHEM (com a conferência das quotas detidas pela AGCO France na recorrente) o quadro societário desta passou a ser formado por:

- a) AGCO France, com 544.765.512 quotas a valor nominal de R\$ 544.765.512, 00; e
- b) AGCO do Brasil (recorrente), com 1 quota a valor nominal de R\$ 1,00.

Recorrente

Por sua vez, o quadro societário da recorrente passou a ser composto por:

- a) AG CHEM, com 252.420.341 quotas a valor nominal de R\$252.420.341,00; e
- b) AGCO Corporation, com 1 quota a valor nominal de R\$1,00.

Controladoras e Controladas

Como resultado da operação, AG CHEM passou a ser controladora da recorrente, e AGCO France continuou sendo controladora da AG CHEM.

Incorporação da Empresa AG CHEM pela Recorrente

Em **29/07/2004**, a recorrente incorporou a empresa AG CHEM, conforme Protocolo e Justificação de Incorporação às fls. 1174 a 1183, e 32ª Alteração do Contrato Social da recorrente (fls. 1184 a 1199).

A recorrente apresentou no Anexo XX de sua resposta ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 02 (fls. 1165 a 1168), **Lauda de**

Avaliação da AG CHEM, datado de **30/06/2004**, elaborado pela empresa Deloitte, avaliando o Patrimônio Líquido desta, para fins de incorporação, em **R\$ 421.778.426,00**.

Tendo em vista que AG CHEM (incorporada) possuía 99,99% do capital da recorrente, a parcela do Patrimônio Líquido da AG CHEM, relativa à sua participação na recorrente, **foi desconsiderada para fins do aumento do capital na recorrente** (quando da incorporação). Na ocasião o **valor do investimento** da empresa AG CHEM na recorrente estava avaliado (pelo PL) em **R\$ 290.184.607,00**. Portanto, esse valor foi descontado do PL de R\$ 421.778.426,00.

Logo, do PL da empresa AG CHEM, apurado no laudo de avaliação (R\$ 421.778.426,00), somente o montante de **R\$131.593.819,00 aumentou o capital social da recorrente**.

Assim, o capital social da recorrente, em virtude da incorporação, **aumentou de R\$ 252.420.342,00 para R\$ 384.014.161,00**, ou seja, foram emitidas 131.593.819 quotas no valor nominal de R\$ 131.593.819,00.

Quadro da recorrente, após as operações societárias

O quadro societário da recorrente, após a incorporação, passou a ser assim composto:

- a) AGCO France, com 384.014.160 quotas no valor nominal de R\$384.014.160,00; e
- b) AGCO Corporation com 1 quota no valor nominal de R\$1,00.

Amortização do Ágio na Recorrente

Com a incorporação da AG CHEM pela recorrente, o **ágio** decorrente da rentabilidade futura desta (e que fazia parte do patrimônio da AG CHEM desde que esta recebeu, da empresa AGCO France, o investimento na recorrente, em 16/12/2003) foi para a recorrente transferido.

Posteriormente à incorporação, **desde 29/07/2004, a recorrente vem registrando em sua contabilidade a amortização do ágio**. Tais registros contábeis são efetuados **a débito e a crédito de contas patrimoniais (Ativo Diferido), não produzindo efeitos sobre o lucro líquido**. Todavia, os valores correspondentes à amortização do ágio são **excluídos do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL**.

Os valores excluídos foram os seguintes, em 2004, 2005, e 2006, conforme Demonstrativos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em meio magnético, apresentados à fiscalização:

- a) ano-calendário 2004: R\$ 38.677.065,66
- b) ano-calendário 2005: R\$ 77.354.131,32
- c) ano-calendário 2006: R\$ 77.354.131,32

Motivação das Operações

A fiscalização analisou as informações e documentos apresentados pela recorrente, com base nos quais sustenta que seriam devidas as referidas exclusões e destacou os pontos a seguir resumidos:

Fundamento econômico do investimento da AGCO France na AGCO Brasil e AG CHEM

A recorrente afirma que a operação de aumento de capital na empresa AG CHEM e sua integralização pela empresa AGCO France (com quotas detidas na fiscalizada), se deu para fortalecer as suas demonstrações financeiras, que passaram a refletir valores mais próximos à realidade - ao seu valor de mercado - permitindo tanto a captação de recursos no mercado financeiro, quanto a garantia das operações de crédito (pela penhora das quotas). Segundo a recorrente, caso a integralização de capital não tivesse sido efetuada, a garantia oferecida pela AGCO France, relativamente às quotas da AG CHEM não poderia ter sido R\$544.765.513,00, mas somente de R\$ 265.513,00.

A AG CHEM ainda estaria encarregada de coordenar o estudo de viabilidade da concentração das atividades da fiscalizada com a Valtra.

Assim, a recorrente também justificou o aumento do capital na empresa AG CHEM e sua integralização pela AGCO France, pela necessidade de recursos para: efetuar o pagamento pela aquisição da Valtra e aplicar em linhas de crédito para incremento de suas vendas (entenda-se, segundo a fiscalizada, as vendas mundiais, do grupo AGCO).

Justificativas da recorrente sobre esse tópico

Em 01/12/2003, a empresa AGCO France ingressou como sócia da fiscalizada e da empresa AG CHEM, assumindo o controle destas.

O ingresso da empresa AGCO France no quadro societário das empresas brasileiras deveu-se à transferência da linha de produção de tratores e kits de produtos (CKD) (fls. 81/86), com problemas de baixa produtividade na Europa (em função de competição do mercado no setor), da Inglaterra (o parque fabril de lá foi desativado) para o Brasil e para a França, em junho de 2002.

Conforme informou a fiscalizada, "não somente as atividades operacionais, mas também as informações financeiras da Fiscalizada tiveram seu eixo transferido da Inglaterra para a França e passaram a ser integradas com a AGCO FRANCE e, por uma questão de proximidade geográfica e cultural, decidiu-se que a entidade francesa deveria ser a controladora da Fiscalizada, de modo que, esta linha de negócios integrada entre Brasil e França tivesse na entidade domiciliada neste último país, a sua interface com o mercado, principalmente com o mercado financeiro para o qual seriam demonstradas informações financeiras consolidadas para fins, inclusive, de obtenção de financiamento."

Em especial, em virtude da transferência da linha de produção da Inglaterra para o Brasil, em junho de 2002, o grupo AGCO tinha como planos para a empresa AG CHEM (que até ali se dedicava à venda de pulverizadores agrícolas), transformá-la na coordenadora da região da América do Sul e do Caribe - uma holding que comportaria o corpo diretivo para analisar e ditar as políticas e estratégias para essas regiões.

No entanto, com a queda significativa do faturamento das indústrias de tratores, em decorrência das instabilidades momentâneas no mercado mundial, no começo de 2003,

as reorganizações operacionais e societárias do grupo foram alteradas e, segundo informou a fiscalizada, os planos para a empresa AG CHEM mudaram: esta deixaria de ser a holding responsável por ditar as políticas e estratégias para a América do Sul e Caribe, e passaria a ser uma empresa subsidiária que representaria comercialmente o grupo AGCO, na venda de pulverizadores, nessas regiões e também no Oriente Médio.

Contudo, segundo a fiscalizada, com o prolongamento da guerra do Iraque, a administração do grupo ficou receosa em perder vendas para o Oriente Médio. Em função da instabilidade momentânea do mercado mundial ainda no começo de 2003, houve uma queda no faturamento das indústrias de tratores.

Paralelamente, ainda em 2003, em setembro, o grupo AGCO decidiu adquirir unidades industriais de tratores da Valtra (que pertencia à companhia finlandesa Kone, e tinha uma subsidiária brasileira). Nesse contexto, novamente os planos para a empresa AG CHEM foram alterados. Esta passaria a ser agora, a pessoa jurídica encarregada de coordenar o estudo de viabilidade da concentração das atividades da fiscalizada com a Valtra (subsidiária brasileira). No entanto, em virtude dos riscos do negócio decorrentes da Lei 6.729/79 - Lei Ferrari - a concentração das atividades da fiscalizada com a Valtra, no Brasil, não foi considerada viável.

Incorporação da Empresa AG CHEM pela Fiscalizada, em 29/07/2004

Segundo resposta ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 02, a incorporação da empresa AG CHEM foi efetuada para manter a fiscalizada competitiva no mercado. O aumento de seu capital, como reflexo patrimonial da incorporação, lhe permitiu a assunção de mais responsabilidades perante terceiros, inclusive, o próprio Fisco.

Foram alegadas as seguintes razões para que AG CHEM deixasse de existir (e fosse incorporada), conforme fl. 86:

- a) o aquecimento do mercado no ano de 2004, decorrente das exportações oriundas especificamente da linha de produção transferida da Inglaterra para o Brasil e para a França - segundo a fiscalizada, suas vendas, principalmente exportações, aumentaram em 62% de 2003 para 2004;
- b) a inviabilidade de concentração do grupo econômico no Brasil com a Valtra em virtude da Lei Ferrari (quando as unidades industriais de tratores da Valtra foram adquiridas pela AGCO Corporation, a AG CHEM seria a pessoa jurídica que coordenaria o estudo de viabilidade da concentração das atividades da fiscalizada com a Valtra, entretanto, em virtude da Lei Ferrari - Lei 6.729/79 - tal concentração das atividades não foi considerada viável);
- c) o êxito na parceria com o Rabobank - operação que teve por garantia o penhor das quotas da AG CHEM e da fiscalizada.

Destacou-se como estas razões, de acordo com a fiscalizada, refletiram na decisão do grupo AGCO de operacionalizar a incorporação da empresa AG CHEM.

Segundo a fiscalizada, em virtude do aquecimento do mercado no ano de 2004 (decorrente das exportações oriundas especificamente da linha de produção transferida da Inglaterra), constatou-se a desnecessidade de manutenção de duas estruturas

independentes no Brasil, em virtude de mudança de planos diante de um contexto econômico dinâmico. Não houve questão de incompatibilidade, apenas haviam sido delineadas funções para a AG CHEM, que se esvaíram durante os anos de 2003 e 2004, em função da instabilidade econômica, do prolongamento da guerra do Iraque, da estratégia de crescimento do grupo (de aquisição de companhias concorrentes ao invés do empenho de esforços comerciais). Na verdade, conforme explicou a fiscalizada, as razões para a extinção da AG-CHEM relacionaram-se mais com o contexto mundial do que com o local. O grupo AGCO resolveu concentrar as suas atividades na venda de tratores ao invés de pulverizadores (principalmente após a aquisição mundial da Valtra), concentração esta, que mudou o foco gerencial para a sinergia das empresas e postergação dos estudos para a criação da holding regional.

Por sua vez, a inviabilidade de concentração do grupo econômico no Brasil com a Valtra, em virtude da Lei Ferrari, frustrou os planos que tinha o Grupo AGCO para a empresa AG CHEM.

A Lei Ferrari dispõe sobre concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. Dentre seus dispositivos, destacam-se aqueles que estabelecem direitos para os concessionários, dentre os quais: área demarcada para o exercício das atividades do concessionário, distâncias mínimas entre estabelecimentos de concessionários da mesma rede, fixadas segundo critérios de potencial de mercado.

Como a Valtra e a fiscalizada possuíam concessionários que não obedeceriam distâncias mínimas, caso houvesse a concentração de suas atividades, surgiram dúvidas a respeito da violação desta lei e das regras de concentração econômica. Tal projeto foi momentaneamente frustrado.

Com relação à terceira justificativa apontada pela fiscalizada para a extinção da empresa AG CHEM - o êxito da parceria com o Rabobank - conforme resposta ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 10 (fl. 198), tal fato ficou evidente em 22/12/2003, com a abertura da linha de crédito de US\$ 300.000.000,00 para o grupo AGCO. Isto porque, conforme informou a fiscalizada, "numa perspectiva mundial tais recursos possibilitaram a aquisição da Valtra ou junto ao Grupo Kone; numa perspectiva regional possibilitou o redesenho estratégico das suas operações onde o foco comercial foi desviado das operações com pulverizadores da marca AG CHEM para a concentração das operações em tratores e colheitadeiras; bem como, numa perspectiva nacional os benefícios foram claros no sentido da definição da extinção (por incorporação) da AG CHEM (devido à acima citada mudança no foco estratégico e comercial) e, ainda, benefícios foram auferidos na mudança do perfil da dívida da Fiscalizada, o que aliviou os danosos efeitos da variação cambial."

Registros da fiscalização sobre o histórico da incorporada AG CHEM

A fiscalização, considerando a AG CHEM como figura central das operações, em virtude do aumento de capital em R\$ 544.500.000,00 e, em seguida, incorporada pela recorrente, apresentou os seguintes pontos sobre fatos que antecederam a incorporação.

Analisando-se as DIPJ apresentadas por AG CHEM nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, juntamente com seus registros contábeis, verificou-se que:

AG CHEM no ano calendário de 2002

Na DIPJ referente ao ano-calendário de 2002, AG CHEM informou uma receita operacional com revenda de mercadorias no valor de R\$ 3.211,13, apurando um prejuízo contábil e fiscal de R\$ 249.710,82.

O pequeno movimento operacional da empresa AG CHEM, no ano-calendário de 2002, pode ser também verificado através do exame de seus registros contábeis referentes a compras de mercadorias e a outros custos e despesas operacionais, conforme segue:

- a) compras de mercadorias no ano: R\$ 4.068,71;
- b) gastos com telefone e internet: R\$ 1.667,50;
- c) armazenagem: R\$ 6.213,38;
- d) material de escritório: R\$ 113,03,
- e) salários: R\$ 128,15; e
- f) férias de R\$ 4.657,08.

Considerando-se os valores irrisórios contabilizados a título de despesa com salários, no ano-calendário de 2002, a fiscalizada foi questionada sobre a contratação de terceiros, pela empresa AG CHEM, para a realização de suas atividades operacionais. Na ocasião, em sua resposta, a fiscalizada informou que aquela empresa efetuou os seguintes pagamentos, com este propósito, naquele ano (fls. 623 a 629): R\$ 992,39 pagos a Peixoto Cury Advogados, R\$ 360,00 e R\$ 2.097,29 pagos a Logimasters a título de assessoria aduaneira; R\$ 1.500,00 pagos a Interconti Serviços S/C Ltda, R\$ 3.007,15 pagos a Silva e Jacinto Serviços S/C Ltda, e R\$ 6.014,30 pagos a ALDA's Associados S/C Ltda, sendo que as três últimas empresas situam-se no mesmo endereço (Rua Luis Coelho, 223, 1o andar, Cerqueira César, SP).

Segundo informou a fiscalizada, em resposta ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 10 (fl. 184), a empresa Interconti Serviços S/C Ltda prestava serviços de assessoria administrativa e financeira para AG CHEM; a empresa Silva e Jacinto Serviços S/C Ltda prestava serviços de assessoria contábil, enquanto que ALDA's Associados S/C Ltda, prestava serviços relacionados à representação legal daquela empresa.

Como se pode perceber, tratam-se de pagamentos realizados pela empresa AG CHEM, em sua maioria, em contrapartida à prestação de serviços de advocacia e assessoria, não relacionados, portanto, diretamente, com a sua atividade operacional (venda de pulverizadores).

Com relação às contas representativas de clientes, verificou-se que estas totalizavam um saldo devedor de R\$ 234.098,35 em dezembro de 2002, e que a quase totalidade deste valor era representado por uma dívida da própria fiscalizada (R\$ 192.309,10), a qual, por sua vez, foi transferida para os anos-calendário 2003 e 2004.

Questionada, através do Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 10, sobre a origem da dívida de R\$ 192.309,10 com a empresa AG

CHEM, a fiscalizada respondeu apenas que a mesma se referia a transações mercantis (fl. 183).

Além da baixa operacionalidade, a empresa AG CHEM também não possuía registros em seu ativo imobilizado, conforme balancete relativo ao ano-calendário de 2002 (fl. 614). Intimada, através do Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 10, a esclarecer se a empresa AG CHEM possuía qualquer estrutura física nos anos-calendário de 2002 e 2003 (até a mudança de sua sede para a cidade de Canoas), a fiscalizada apresentou balancetes relativos aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001 (fls. 655 a 673), contendo registros de ativo imobilizado. Não apresentou, no entanto, qualquer comprovação da existência de imobilizações, na AG CHEM, nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Portanto, pelo acima exposto (receita operacional em valor irrisório; baixos valores de custos e despesas com salários; contratação de profissionais unicamente para prestação de serviços de assessoria jurídica, contábil, financeira e administrativa; ausência de estrutura física própria) conclui-se que **a empresa AG CHEM manteve-se praticamente inoperante no ano-calendário de 2002.**

AG CHEM no ano-calendário de 2003

Na DIPJ da empresa AG CHEM, referente ao ano-calendário de 2003, não houve registro de qualquer receita operacional, sendo que o lucro líquido do período de apuração (R\$ 6.997.114,16) decorreu do resultado positivo da equivalência patrimonial em função da participação societária na fiscalizada (de R\$ 6.987.429,98), de receitas financeiras e variações cambiais ativas. O Lucro Real, antes da compensação de prejuízos fiscais, totalizou R\$ 11.639,64.

Com relação às contas representativas de clientes, verificou-se que a dívida da fiscalizada, no valor de R\$ 192.309,10, foi transferida para o ano-calendário de 2003.

Analisando-se a contabilidade da empresa AG CHEM verificou-se que inexistia a indicação de imobilizado no balancete relativo ao ano-calendário de 2003 à fl. 562.

Questionada, através do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 10, sobre a existência de funcionários ou diretores, na AG CHEM, em 2002 e 2003 (antes da mudança da sede para Canoas/RS), a fiscalizada, em sua resposta (fl. 183), informou que aquela empresa possuía um único funcionário: o Sr. José Augusto Santanella, técnico em eletrônica, exercendo funções na área comercial. Apresentou em comprovação, folhas de pagamento do mesmo nos anos de 2000 e 2001 (fls. 675 a 711).

Pela resposta da fiscalizada, conclui-se que a empresa AG CHEM possuiu um único funcionário em seu quadro de pessoal nos anos de 2000 e 2001 (o que foi confirmado pela própria fiscalizada em sua resposta ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 12, fl. 225). Já por sua vez, para os anos de 2002 e 2003, a fiscalizada deixou de apresentar qualquer comprovação da existência de um quadro funcional próprio da empresa AG CHEM.

Mudança de sede para o endereço da fiscalizada na cidade de Canoas/RS

Conforme relatado anteriormente, em 13/02/2003, a fiscalizada tornou-se sócia da empresa AG CHEM, subscrevendo 1 (uma) quota do capital desta no valor de R\$

1,00, e, na mesma ocasião, AG CHEM transferiu sua sede para a cidade de Canoas, vindo a ocupar o conjunto 14, prédio administrativo nº 02 da Av. Guilherme Shell 10.260 (sede da fiscalizada).

Em resposta ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 02, a fiscalizada apresentou cópia do Contrato de Comodato celebrado entre ela e a empresa AG CHEM, datado de 13/02/2003 (fls. 597 a 599), através do qual aquela empresta a esta, de forma gratuita, uma área total de 175,125m², situada no conjunto 14, 1o andar do prédio administrativo nº 02 (de propriedade da comodante), localizado em Canoas/RS, na Av. Gilherme Schell, nº 10.260, para o fim específico da comodataria desenvolver o seu objeto social, o qual, segundo resposta da fiscalizada, consistia, dentre outros, na revenda de mercadorias e na participação societária em outras sociedades.

A fiscalizada informou que havia outras empresas (além da AG CHEM) que também ocupavam espaços em seu imóvel, tais como: Farmácias Panvel, Postos de Serviços do Banco Bradesco e do Banco do Brasil, Metaltork Indústria e Comércio de Autopeças Ltda, MWM International.

No entanto, com relação a estas empresas, verificou-se que:

- Conforme cláusula 12ª do contrato (fls. 510 e 511) celebrado pela fiscalizada com DIMED S/A (Farmácia Panvel), a comodataria (DIMED S/A) pagaria, mensalmente, à Associação dos Funcionários da Agco e International Engines, 2% sobre o total das faturas com a compra de medicamentos para funcionários (cobradas da Agco do Brasil Comércio Industria Ltda e International Engines South América), o que não deixa de ser uma espécie de contrapartida pela ocupação do espaço na sede da fiscalizada;
- Quanto aos postos de serviço do Banco Bradesco, instalados nas dependências da fiscalizada, é prática usual que os mesmos firmem contratos de comodato, tendo em vista a reciprocidade de interesses do Banco e da pessoa jurídica que recebe os postos em suas instalações;
- Com relação à empresa Metaltork, verificou-se que, paralelamente ao contrato de comodato (fls. 516 a 519) firmado com a fiscalizada, existe um Contrato de Fornecimento e Outras Avenças (fls. 520 a 536) entre ambas (mencionado na cláusula segunda do contrato de comodato), cuja vigência é de 1o dezembro/2006 a 30 de novembro/2009 (mesma vigência do contrato de comodato) que dispõe, na cláusula 9.7, que aquela pagará às contratantes (AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda e Valtra do Brasil Ltda) um montante equivalente a 2% sobre o valor total dos produtos fornecidos (pela empresa Metaltork às contratantes) no período de 1o de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.
- O Banco do Brasil, por sua vez, não está instalado nas dependências da fiscalizada e sim da MWM International, a qual possui uma relação jurídica com a fiscalizada, de uso recíproco de terrenos (fls. 180, 181, e 652).

Portanto, não é usual e normal para a fiscalizada permitir que empresas se instalem em sua sede de forma gratuita, sem qualquer contrapartida, conforme ocorreu com a AG CHEM.

Com relação à estrutura física (imobilizado) e humana (quadro de pessoal: empregados, diretores, etc.) da empresa AG CHEM no novo endereço (Canoas/RS), a

fiscalizada informou (fl. 124) que "com a mudança da sede da empresa de São Paulo/SP para Canoas/RS optou-se pela não imobilização, visando evitar custos fixos, isto porque havia a indefinição do papel a ser desenvolvido pela empresa no grupo econômico no contexto do planejamento estratégico mundial. Diante de tal fato, não somente a estrutura física utilizada em suas atividades, mas também os recursos humanos foram objeto de uma relação de prestação de serviços, possibilitando à AG-CHEM operar com custos variáveis e compatíveis com suas receitas".

Especificamente quanto ao quadro de pessoal, a fiscalizada complementou (fl. 124) que "a indefinição sobre a viabilidade dos negócios conduzidos pela AG-CHEM (venda de pulverizadores) após a mudança de domicílio foi um óbice ao estabelecimento de uma estrutura tanto física quanto humana. No caso específico de funcionários, a contratação traria sérios inconvenientes não só para a empresa como também para o profissional".

Como já relatado no item anterior, mesmo antes da mudança da sede para a cidade de Canoas (nos anos de 2000 e 2001), a empresa AG CHEM possuía apenas um funcionário em seu quadro de pessoal.

Assim, além de ocupar, de forma gratuita, um espaço na sede da fiscalizada, a empresa AG CHEM não tinha estrutura física e humana próprias, utilizando-se do imobilizado e do quadro de pessoal daquela, e pagando por estes, conforme NF nº 01515, no valor de R\$ 48.000,00, referente a serviços prestados pela fiscalizada no período de junho 2003 a junho 2004, à fl. 574.

Através do Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 08, a fiscalizada foi intimada a apresentar documentos (contas de água, luz, telefone, internet, contratos celebrados pela empresa no seu novo endereço, notas fiscais de vendas por ela emitidas em seu novo endereço, conhecimentos de transporte comprovando a entrega ou a busca de mercadorias/matérias primas, emitidos por transportadora, nos quais constem o endereço da empresa AG-CHEM, etc), que comprovassem a efetiva ocupação do conjunto 14, prédio administrativo nº 02 da Av Guilherme Shell 10.260, pela empresa AG CHEM, bem como o exercício de suas atividades e de seu objeto social no novo endereço.

Em resposta, foram apresentados apenas: extratos bancários das aplicações da AG CHEM nos meses agosto, outubro, novembro e dezembro de 2003; contas de telefone com vencimento fev/2004 e jun/2004; taxa de fiscalização e alvará de licença para localização (fls. 603 a 611).

Salienta-se que os valores das contas telefônicas apresentadas restringem-se, praticamente, ao preço da assinatura básica mensal, evidenciando poucas ligações telefônicas /mês, por parte da empresa AG CHEM.

Quanto aos extratos bancários apresentados, estes denotam basicamente, a existência de aplicações financeiras da empresa AG CHEM, com a quase inexistente movimentação de entradas e saídas de valores a outros fins.

Portanto, as evidências acima (ausência de receita operacional, de empregados e estrutura física própria) evidenciam que, antes e após a mudança da sede para o prédio da fiscalizada, em 13/02/2003, a empresa AG CHEM manteve-se praticamente inoperante no ano-calendário de 2003.

AG CHEM no ano-calendário de 2004 (antes de sua incorporação)

Na DIPJ da empresa AG CHEM, referente ao ano-calendário de 2004, até a sua incorporação em 29/07/2004, verificou-se um prejuízo contábil de (R\$ 392.768.021,27), decorrente de despesas operacionais que englobam um ágio de R\$ 386.770.656,90 (levado a débito de conta de resultado em 30/06/2004), em valor muito superior aos resultados positivos em participações societárias.

O Lucro Real do período, conforme ficha 9A da DIPJ da empresa, foi de R\$ 29.799,04 (antes da compensação de prejuízos fiscais), em função da adição do ágio (de R\$ 386.770.656,90) e da exclusão do resultado positivo em participações societárias.

Analisando-se o Razão da empresa AG CHEM, para o ano-calendário de 2004, verificou-se um único registro de receita operacional no Livro Razão da empresa, no valor de R\$ 485.428,21, em 24/06/2004 (conforme segue), que, pelo que se verá a seguir, não resultou da atividade operacional desta empresa.

Conta Original	Conta Estruturada	Descrição	Data Lançamento	Nº Lançamento	Histórico	Crédito
31112.001	3.1.1.02.01	VENDAS MERCADO EXTERNO	24-jun-04	3303064	INES - 02 UNID 905722 INV.	485.428,21

Trata-se o registro contábil acima (única receita operacional contabilizada pela AG CHEM no ano-calendário de 2004, até a incorporação) de uma receita de exportação do produto ESP SPRAYER REF. 7001708 (segundo a fiscalizada, um pulverizador eletrostático), que deu entrada (débito) e saída (crédito) na conta patrimonial representativa de estoque da empresa AG CHEM "1.1.5.10.11 -ESTOQUE EM BACK TO BACK", no mesmo dia, em 24/06/2004.

Através do documento intitulado Commercial Invoice/Factura Comercial nº 905722, emitido por AG CHEM, em 23/06/2004 (apresentado pela fiscalizada, em resposta ao Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 02, fl. 575), verificou-se que o país de origem da mercadoria vendida foi os EUA, e que seu destino foi a Bolívia. Através do INVOICE e do BILL OF LADING (emitido por Blue Anchor Line) também apresentados pela fiscalizada (fls. 576 e 577), verificou-se que a remetente da mercadoria, nos EUA, foi AGCO Corporation, com sede em 202, Industrial Park, Jackson, MN 56143, United States.

Ou seja, o pulverizador eletrostático vendido pela AG CHEM não estava fisicamente em seu estoque (o registro em estoque foi apenas contábil). A operação intitulada pela empresa como "back-to-back", diretamente do fornecedor no exterior para o comprador, possibilitou, segundo explicou a fiscalizada, a redução de custos com frete, seguro, e outros que existiriam caso houvesse existido a importação e a posterior exportação.

Interessante observarmos que na "invoice" emitida por Agco Corporation é referenciado como nome de contato na AG-CHEM o Sr. Eduardo Amendola, que, segundo a fiscalizada, era seu gerente de vendas, contratado em dez./ 2003, conforme documentos juntados às fls. 755 a 766.

A fiscalizada explicou que, na ocasião, foram feitos estudos que mostravam ser viável a realização da operação pela empresa AG CHEM. Segundo ela, o custo variável decorrente da participação do Sr. Eduardo foi repassado àquela empresa, e confrontado com o resultado positivo da mesma.

Também é interessante observarmos que o pagamento do produto (pulverizador eletrostático) revendido pela empresa AG CHEM em 24/06/2004, se deu por contrato de câmbio em 23/07/2004 (e, portanto, antes da incorporação da AG CHEM); por remessa da própria fiscalizada para a AGCO Corporation (fls. 585 a 589).

Portanto, é importante que se ressaltem os seguintes aspectos com relação à única operação de venda da empresa AG CHEM, no ano-calendário de 2004:

- a) a operação se deu sem o ingresso físico do produto vendido no estoque da empresa vendedora AG CHEM - o produto foi remetido da empresa Agco Corporation diretamente para o comprador na Bolívia;
- b) a operação foi realizada por um funcionário da fiscalizada, o Sr. Eduardo Amendola;
- c) quem pagou à Agco Corporation pela aquisição do produto que foi revendido pela AG CHEM foi também a fiscalizada.

Questionada sobre a razão da venda de 24/06/2004 não ter sido realizada pela própria AGCO Corporation, já que a mercadoria vendida encontrava-se fisicamente em seu estoque, a fiscalizada explicou que o esforço para prospecção do cliente, e as despesas comerciais foram por conta da empresa AG CHEM (fl. 128).

Através do Termo de Constatação e Solicitação de Informações e Documentos nº 10, solicitou-se à fiscalizada que explicasse qual foi a participação da empresa AG CHEM na operação contabilizada em 24/06/2004 e qual foi o papel desempenhado pelo seu funcionário (Sr. Eduardo Amendola). Em sua resposta (fl. 187), a fiscalizada informou que "foi de suma importância a participação da força comercial do Sr. Hugo Eduardo Amendola, dentre outras, nesta transação concretizada, mediante o contato com o cliente, negociação das cláusulas comerciais, colocação do pedido na fornecedora e acompanhamento da entrega, atividades estas que possibilitaram o reforço da marca (e empresa) perante o cliente e, conseqüentemente, a sua visibilidade neste específico mercado." A fiscalizada reforçou ainda a questão de que a estrutura comercial utilizada para o negócio fora a sua, fazendo-se necessário, portanto, o repasse dos gastos incorridos nas atividades acima à AG CHEM.

Em suma, a fiscalizada nada informou sobre a participação da empresa AG CHEM na operação de venda acima, nem tampouco confirmou o que anteriormente afirmara (quando questionada sobre a razão da operação não ter sido realizada diretamente pela AGCO Corporation), no sentido de que o esforço para prospecção do cliente, e as despesas comerciais teriam sido por conta da empresa AG CHEM.

Segundo informou a fiscalizada (fl. 128), apesar da venda ter sido realizada por seu próprio funcionário, a exposição da AG CHEM no mercado era essencial para a análise da viabilidade da manutenção desta empresa, que possuía um ativo intangível importante, ou seja, o seu fundo de comércio. A marca "AG CHEM", segundo a fiscalizada, era um ativo valioso, ligado intrinsecamente à atividade de pulverizadores agrícolas, logo, a manutenção das atividades desta era fundamental para conservar não só a sua marca, como também a sua visibilidade no mercado tendo em vista a indefinição estratégica sobre o seu papel no grupo AGCO.

Pela resposta da fiscalizada, deduz-se que, a participação da empresa AG CHEM na operação de **venda acima descrita foi inexistente**. Logo, a única receita operacional

da empresa AG CHEM, em 2004, decorreu de uma venda realizada, de fato, pela própria fiscalizada.

Com relação à existência de ativo imobilizado na AG CHEM, no ano-calendário de 2004, analisando-se a contabilidade desta, verificou-se ser este também inexistente neste ano, assim como o era nos anos de 2002 e 2003.

Quanto às contas representativas de clientes, verificou-se com relação a estas, apenas um lançamento a crédito, no valor de R\$ 41.789,25, estornado no valor de R\$ 41.309,31.

Portanto, conclui-se que, apesar das justificativas apontadas pela fiscalizada para a realização das operações descritas no item III deste relatório [operações societárias], e de suas tentativas para engrandecer a importância da empresa AG CHEM no grupo AGCO, os fatos descritos neste item VI [histórico da AG CHEM até a incorporação pela recorrente] evidenciam uma realidade incontestável: na prática, a empresa AG CHEM era uma empresa praticamente inoperante e sem visibilidade no cenário do grupo AGCO nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004.

Conclusões da fiscalização sobre as justificativas da recorrente para as exclusões

A fiscalização, considerando o conjunto dos fatos nos autos, analisou o que denominou “essência das operações”, isto é, “o que realmente aconteceu e o que quis, de fato, a fiscalizada realizar”. Concluiu que não haveria fundamento econômico na operação de capitalização da AG CHEM, nem mesmo na incorporação reversa. Ressaltou que tratou-se de uma simulação com o objetivo exclusivo de reduzir tributos. Destacam-se os seguintes apontamentos da fiscalização, nesse sentido:

- a) em 13/02/2003, a fiscalizada tornou-se sócia da empresa AG CHEM, e nesta mesma data, esta empresa mudou sua sede para a cidade de Canoas/RS, passando a ocupar, por Contrato de Comodato, o próprio prédio da fiscalizada;
- b) a empresa AGCO France adquiriu o controle da empresa AG CHEM, na mesma data em que adquiriu o controle da fiscalizada, em 01/12/2003;
- c) em 16/12/2003, AGCO France aprovou o aumento de capital da empresa AG CHEM, em R\$ 544.500.000,00, valor este que coincide com o valor de mercado da fiscalizada, segundo Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, datado de 09/11/2003, elaborado pela empresa Deloitte (fls. 867 a 908);
- d) a legislação brasileira não permite que a amortização de "ágio" pago por empresa no exterior (investidora) reduza o resultado tributável (para fins de IRPJ e de CSLL) da investida sediada no Brasil;
- e) o grupo AGCO desejava reduzir a base tributável da fiscalizada, para fins de IRPJ e CSLL;

- f) o grupo AGCO tentou provar a existência de fato da empresa AG CHEM, ou pelo menos, a substancialidade das intenções e dos planos que o grupo tinha para esta. No entanto, todas as alegações da fiscalizada não têm relevância frente ao grande objetivo do grupo AGCO: a economia tributária que seria alcançada pela dedutibilidade, pela fiscalizada, de um **ágio formado fora do País**, cujo fundamento é a sua própria rentabilidade futura. Finge-se uma realidade (percebida pelos aparentes motivos alegados pela fiscalizada para as operações de aumento de capital na empresa AG CHEM e sequencial incorporação desta pela fiscalizada) que tenta encobrir a utilização de uma **empresa praticamente irrelevante no cenário do grupo como veículo** para o aproveitamento, no Brasil, de uma "despesa", que caso contrário, não seria aceita para fins tributários;
- g) o que se seguiu à aquisição do controle societário da fiscalizada pela empresa francesa, até a incorporação da empresa AG CHEM, foram atos que visaram um único objetivo: o aproveitamento, pela própria fiscalizada, do ágio gerado pela sua rentabilidade futura (e arcado pela AGCO France quando da aquisição de seu controle), de forma a reduzir seu resultado tributável para fins de IRPJ e CSLL;
- h) A AGCO France, em realidade, não quis aumentar o capital da AG CHEM, mas transferir quotas por ela adquiridas, com ágio, para que estas fossem, em seguida, transferidas para a fiscalizada. No momento em que se deu esta transferência de quotas (para a AG CHEM), AG CHEM tornou-se controladora da fiscalizada e registrou em seu ativo permanente um ágio com aquisição de investimento naquela, ágio este que por ela não fora pago;
- i) sobre a alegação da recorrente de que o aumento de capital na AG CHEM visava fortalecê-la para a obtenção de recursos no mercado financeiro, por meio do penhor de suas quotas, a fiscalização asseverou que, as respostas da fiscalizada reforçam as conclusões desta fiscalização de que o que estava garantindo a operação de crédito obtido pelo grupo AGCO junto ao Rabobank era o valor de mercado da fiscalizada, já que a empresa AG CHEM, por si só, quase nada valia. Não procede, assim, a alegação da fiscalizada de que aumento de capital na empresa AG CHEM fora realizado para permitir a captação de recursos no mercado financeiro;
- j) com a incorporação, a fiscalizada recebeu o único bem que a empresa AG CHEM possuía: suas próprias quotas, acrescidas do ágio que a empresa AGCO France pagou quando as adquiriu de AGCO International Limited;
- k) a partir de 29/07/2004, quando se deu a incorporação da empresa AG CHEM pela fiscalizada, esta passou a lançar, mensalmente, a crédito da conta "11460.010 - Impostos Diferidos Curto Prazo", o valor de R\$2.191.700,39, o qual corresponde a 1/12 do valor de R\$ 26.300.404,68, a título de apropriação do imposto diferido;

- l) a contrapartida deste lançamento se deu a débito da conta de resultado "43210.001 - Imposto Diferido", que, como já relatado, consta, na estrutura do DRE utilizada pela fiscalizada, após o "lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL" (ponto de partida para a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL), não afetando, por isso, o resultado fiscal (Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL) do período. Todavia, em função do registro a débito de conta de resultado, ocorre uma redução do Lucro Contábil (Lucro Líquido) do período, e, por consequência, da conta de Lucros Acumulados do Patrimônio Líquido.
- m) no decorrer de cinco anos a conta Lucros Acumulados da fiscalizada teria sido reduzida em R\$ 131.502.022,00 (que equivale ao valor de R\$26.300.404,68 multiplicado por cinco);
- n) as alegações da fiscalizada para o aumento do capital da empresa AG CHEM e sua posterior incorporação não tem relevância frente ao grande objetivo do grupo AGCO: **a economia tributária, por meio da dedutibilidade, pela fiscalizada, do ágio com fundamento em sua própria rentabilidade futura, formado no exterior**. Para atingir este objetivo maior, foi utilizada uma "**empresa veículo**" (AG CHEM), cujo capital foi aumentado (com a integralização das quotas da fiscalizada a valor de mercado) em virtude de uma futura incorporação que permitiria o aproveitamento do ágio como vantagem fiscal, pela fiscalizada.
- o) **inexiste propósito negocial de natureza extra fiscal** para as operações societárias em questão;
- p) existe uma divergência entre os motivos aparentes alegados pela fiscalizada e o **motivo real do negócio**: a economia tributária alcançada através do aproveitamento de um ágio formado fora do país - o que leva, a concluirmos pela ocorrência de um negócio simulado (fundamenta em doutrina de Orlando Gomes, sobre simulação);
- q) sobre a caracterização de simulação, citou, ainda, Voto no Recurso 145.171: a simulação é provada pela "densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre as partes ligadas; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos";

Valor correto do ágio

A fiscalização registrou que a AG CHEM não amortizou contabilmente o ágio (R\$386.770.656,90), fundado em expectativa de rentabilidade futura, relativo à aquisição do investimento na recorrente, nos meses de janeiro a julho de 2004.

Salientou que, o art. 391 do RIR/99 determina que "as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 [já transcrito no item 7.1.1 deste relatório] não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 [que trata da alienação do investimento]". Em seu parágrafo primeiro, o art. 391 define que "concomitantemente com a amortização na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle no Lalur, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426)".

Por sua vez, o art. 177 da Lei 6.404/76 determina a obrigatoriedade da utilização do regime de competência para a escrituração contábil, do que se conclui que, a amortização contábil mensal do ágio na aquisição do investimento em coligada ou controlada não é uma faculdade do contribuinte.

A empresa AG CHEM adquiriu o investimento na fiscalizada em 16/12/2003, deixando de possuí-lo em 29/07/2004 (quando foi por esta incorporada). Logo, neste período, deveria ter realizado a amortização contábil do valor de R\$ 386.770.656,90, à fração de 1/60 ao mês (amortização esta, não dedutível para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme art. 391 do RIR/99), já que o prazo para a amortização do ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura coincide com aquele pelo qual os resultados futuros são projetados, que, no caso em tela, é de cinco anos, conforme Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, datado de 09/11/2003, elaborado pela empresa Debite (fls. 867 a 908).

Nesse sentido, dispõe o §2º, alínea "a" do art. 14 da Instrução CVM nº 247/96, abaixo transcrito:

"Art. 14. O ágio ou deságio computado na aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou. §2º - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma.

a) o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio.

Assim, a fiscalização destacou que, a AG CHEM deveria ter amortizado (do ágio fundado em rentabilidade futura da fiscalizada) o montante de R\$6.446.177,61 ao mês, no período de janeiro a julho de 2004 (1/60 de R\$ 386.770.656,90), o que resultaria no valor de R\$ 45.123.243,31 no período de sete meses.

Conclui que o valor de ágio que deveria ter sido absorvido pela fiscalizada, quando da incorporação da empresa AG CHEM (em 29/07/2004), seria de R\$341.647.413,59 (= R\$ 386.770.656,90 - R\$ 45.123.243,31), e não o valor de R\$ 386.770.656,90, como foi registrado pela recorrente.

Multa qualificada (150%)

A fiscalização aplicou multa de ofício qualificada de 150%, conforme previsto à época dos fatos, no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (atualmente previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), base legal do art. 957, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/99, vigente à época.

Ressaltou os fatos com base nos quais sustenta que a recorrente teria agido com evidente intuito de fraude, no presente caso concreto.

Por fim, indicou os ajuste que a recorrente deveria fazer em seu LALUR.

Impugnação

A recorrente foi intimada dos autos de infração, em 07/08/2007. Em 05/09/2007, apresentou impugnação (fls. 1540/1596). Autos de infração (fls. 1428/1441) e relatório de trabalho fiscal (1442/1510).

Acórdão da DRJ

A DRJ, como inicialmente exposto, julgou parcialmente procedente a impugnação, reconhecendo que assiste razão à recorrente, no que diz respeito à consideração dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas, no recálculo dos tributos devidos.

Recurso Voluntário

A recorrente foi intimada do acórdão da DRJ, em 21/07/2009 (fl. 1901) e, devidamente representada, interpôs recurso voluntário, em 19/08/2009 (fls. 2161/2185), cujas razões reapresentam as justificativas, os fatos e os fundamentos apresentados em suas respostas às intimações da fiscalização. No relatório, retro, foram resumidamente transcritas as razões da recorrente, as quais serão apreciadas no voto, em sequência.

Contrarrazões da PFN

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 2161/2185), por meio das quais rebateu as razões da fiscalizada requerendo o improvimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

À vista da interposição tempestiva do recurso voluntário e do atendimento aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Preliminar

Erro na invocação da norma infringida e discrepância dos fundamentos com a conclusão

A recorrente sustenta que o processo não estaria se referindo a dedutibilidade de despesas de amortização de ágio, mas a exclusões, das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, de valores relativos a reversões de provisão constituída pela AG CHEM. A provisão referia-se ao ágio registrado pela AG CHEM quando teve aumento de seu capital, integralizado pela AGCO France, utilizando-se, a valor de mercado, as quotas que a AGCO France detinha na fiscalizada (quotas essas adquiridas com ágio). Alegou que, estava obrigada a constituir tal provisão, em cumprimento às disposições da Instrução CVM nº 319/99.

Assim, por ter considerado a provisão como despesa temporariamente indedutível, concluiu que ao efetuar a reversão dessa provisão, ainda que a contrapartida fosse uma conta de receita, seria correto proceder à exclusão dos respectivos valores das bases do IRPJ e da CSLL.

Com esse entendimento, a recorrente sustenta que os dispositivos legais arguidos pela fiscalização, não seriam aplicáveis ao caso concreto, pois se referem a amortização de ágio.

Desse modo, o lançamento seria improcedente, pois não teria atendido ao disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, na medida que: (a) foi glosada exclusão referente a reversão de provisão, com fundamento no artigo 386 do RIR/99, que trata de matéria distinta, a amortização de ágio; e (b) os artigos 20 da Lei 7.689/88, 28 da Lei 9.430/96, 273 do RIR/99 e 37 da Lei 10.637/02, indicados como base da glosa de CSLL, não possuem relação com a questão discutida, pois não haveria lei que estabelecesse a indedutibilidade da amortização/exclusão do ágio para fins de apuração dessa contribuição.

Nessa linha, defende que a autoridade fiscal teria se equivocado e que esse equívoco na fundamentação legal macula o auto de infração de vício insanável. Requereu, assim, o cancelamento do auto de infração.

Não obstante, observa-se que a autoridade fiscal (Relatório de Trabalho Fiscal, fls. 1442/1510) fundamentou corretamente a autuação. Veja-se como o acórdão recorrido examinou a questão:

A Fiscalização indicou a movimentação apenas de contas patrimoniais (13310.004 e 13320.001). Observa-se, facilmente, que não há litígio em torno das contas patrimoniais movimentadas, pois são as mesmas. O contribuinte reclama que o trabalho fiscal deixou de considerar as contas de resultado. Entendo não haver sentido na reclamação, uma vez que os resultados contábeis dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 não foram impactados pela amortização do ágio, porquanto as contas de resultado receberam lançamentos a débito e a crédito no mesmo montante. Tais lançamentos tiveram, portanto, efeito nulo. E a conclusão a que se chega da análise dos documentos apresentados pelo próprio contribuinte.

Como o resultado contábil não foi impactado pela amortização do ágio, por qual meio teria havido a redução do pagamento de IRPJ e CSL em função do ágio? Através da exclusão denominada "reversão da provisão de ágio", na medida da amortização, das bases de cálculo dos respectivos tributos. É o que se verifica que ocorreu através dos documentos das folhas 1.360, 1.361 e 1.362 em relação ao IRPJ e das folhas 1.359, 1.363 e 1.364 em relação à CSL.

A Fiscalização, após exaustiva fundamentação, concluiu pela ausência de propósito negocial da operação que culminou no ágio, considerando simulada a referida operação. Diante da constatação fiscal, houve a exigência dos tributos que

deixaram de ser recolhidos. **A falta de recolhimento se deu, consoante já exposto, em razão de exclusões realizadas fora da escrita comercial, para fins fiscais.**

Os autos de infração indicam claramente que as exigências fiscais decorrem de uma "exclusão não autorizada na apuração do lucro real" (vide documento da folha 1.377), relativamente ao IRPJ, e de uma "redução indevida do lucro líquido" (vide documento da folha 1.384), relativamente à CSL.

A base legal do procedimento fiscal não apresenta qualquer incoerência com os fatos apontados como irregulares. Quanto ao IRPJ, restou corrompido o art. 250, I, do RIR/1999 (vide documento da folha 1.377 dos autos), porquanto a simulação geradora do ágio acarretou a exclusão de valores indevidos a título de reversão da provisão do ágio. Quanto à CSL, foi referida como desrespeitada a legislação que trata das possíveis exclusões ao lucro líquido (art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, entre outros - vide documento da folha 1.384), que é o elemento do qual parte a apuração da base de cálculo da contribuição. Quanto à simulação, foi referido o art. 167 do CC (vide documento da folha 1.436). A referência ao art. 386 do RIR/1999 se deu no Relatório do Trabalho Fiscal no item 7.1.1, que tratava do instituto do ágio, tendo por fim esclarecer os efeitos fiscais desejados pelo contribuinte com o negócio tido pela Fiscalização como simulado.

Com esses fundamentos, não há como concordar com a recorrente. Não se verifica o alegado erro de fundamentação, na forma isolada como afirma a fiscalizada, capaz de ensejar o cancelamento dos autos de infração.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar.

Mérito

Verifica-se que as razões da recorrente (fls. 2050/2016) são dirigidas contra os seguintes pontos do Relatório de Trabalho Fiscal (fls. 1442/1510) e do Acórdão recorrido (fls. 1969/2042):

a) **origem do ágio no exterior:** o pagamento do valor do ágio se deu no exterior. A AGCO France pagou à AGCO International Limited, R\$252.420.341,00 pela aquisição de 99,99% das quotas que essa empresa americana detinha na AGCO Brasil (recorrente). O valor contábil de tais quotas era de R\$157.729.343,10, em 01/12/2003. Portanto, AGCO France pagou à AGCO International Limited, ágio no valor de **R\$94.690.997,90** (R\$252.420.341,00 - R\$157.729.343,10), com base em laudo baseado em rentabilidade futura;

b) **avaliação da AGCO Brasil, após a aquisição pela AGCO France, sem fluxo financeiro:** após a aquisição de 99,99% das quotas da AGCO Brasil, mediante pagamento de R\$252.420.341,00 à AGCO International, a AGCO France solicitou a reavaliação, também com base em rentabilidade futura, do valor das quotas da AGCO Brasil. Considerou como **ponto de partida**, o referido **valor contábil** registrado quando a AGCO Brasil era controlada pela AGCO International Limited (**R\$157.729.343,10**, posição em 01/12/2003). O laudo apresentado concluiu pelo aumento do valor das quotas **de R\$157.729.343,10 para R\$544.500.000,00** (R\$544.500.000,00 - R\$157.729.343,10 = **R\$386.770.656,90**);

c) **aumento de capital na AG CHEM:** a AGCO France também adquiriu a AG CHEM, por R\$265.512,00, quando do investimento na AGCO Brasil. Após a reavaliação da AGCO Brasil (item b, acima), a AGCO France subscreveu aumento de capital na AG CHEM, em R\$544.500.000,00. Para integralizar esse capital, a AGCO France transferiu para a AG CHEM, as respectivas quotas detidas na AGCO Brasil, reavaliadas por R\$544.500.000,00;

d) **AG CHEM não amortizou contabilmente o ágio:** a fiscalização constatou que a AG CHEM estornou os lançamentos relativos à amortização contábil do ágio de R\$386.770.656,90. Com tal procedimento, o ágio foi integralmente transferido da AG CHEM para a AGCO Brasil, quando da incorporação reversa (AGCO Brasil/controlada, incorporou AG CHEM/controladora);

As irregularidades acima descritas ensejaram a lavratura de dois autos de infração. Um para a existência do IRPJ (fls. 1375/1381) e outro da CSLL (1382/1388). Os valores exigidos são, respectivamente, de R\$133.847.888,45 e R\$48.257.954,88.

e) **AGCO Brasil passa a deduzir as amortizações de ágio, em 29/07/2004:** os lançamentos contábeis realizados pelas empresas em questão, reproduzidos a seguir, demonstram que a forma com que foram efetuadas as escriturações resultaram em redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, mediante exclusão de receitas de reversão de provisão. O valor do ágio foi movimentado a débito e a crédito entre contas patrimoniais, sem impacto no resultado. Todavia, o valor da respectiva provisão constituída pela AG CHEM foi revertida na AGCO Brasil, em conta de resultado e, em seguida, excluída das bases de receitas tributáveis no IRPJ e na CSLL. Com isso, a AGCO Brasil deduziu valores que, em realidade, não foram pagos na aquisição pela AGCO France da participação na própria recorrente;

f) **ausência de propósito negocial, empresa veículo e simulação:** concluiu-se que os fundamentos utilizados pela recorrente não foram suficientes para demonstrar propósito negocial, mas somente intuito de reduzir tributos, na operação que resultou em aumento de capital, com ágio, da AG CHEM e depois sua incorporação pela controlada/recorrente. Argumentos como, o fortalecimento financeiro da AG CHEM para a captação de recursos no mercado financeiro, mediante penhor de suas quotas, foi refutado pela fiscalização e DRJ, com base no fato de que as instituições financeiras credoras declararam que, em realidade, era o patrimônio da AGCO Brasil que conferia garantia ao recebimento dos créditos concedidos;

g) **fundamento econômico do ágio:** não houve questionamento da fiscalização, quanto ao fundamento econômico do ágio; não se questionou sobre os laudos de avaliação de ágio com base em rentabilidade futura;

Das questões sobre o Ágio

A recorrente sustenta que o ágio objeto de questionamento não decorreu de pagamento efetuado no exterior, entre empresas estrangeiras, mas da subscrição de capital efetuada pela AGCO France na Ag-Chem, mediante o aporte das cotas da recorrente avaliadas a valor de mercado. Com a transferência da titularidade das cotas da Recorrente pela AGCO France, para a Ag-Chem, por meio de aumento de capital.

Alega que a conferência de bens em integralização de capital é ato de alienação/aquisição (artigo 30, § 30 da Lei nº 7.713, de 22.12.1988). Sendo assim, defende que a

integralização de quotas caracterizou a aquisição, com ágio, da recorrente pela Ag-Chem. Por ter adquirido a recorrente, a Ag-Chem estaria obrigada a desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e em ágio.

Em seu entendimento, a integralização das cotas da recorrente na Ag-Chem representou efetiva aquisição por esta empresa que, anteriormente, não era titular de investimento na Recorrente, fato que deflagrou a primeira aplicação de um método de avaliação do investimento adquirido (método de equivalência patrimonial). Em decorrência, foi apurado um ágio que foi devidamente registrado mediante o desdobramento do custo de aquisição.

Conclui, assim, que a conferência de cotas em forma de integralização de capital representa uma alienação para a pessoa subscritora do capital (no caso, a AGCO France) e, por outro lado, uma "aquisição" para a pessoa cujo capital foi subscrito (no caso, a Ag-Chem). Salienta que os atos jurídicos praticados se inserem nas alternativas previstas nos artigos 385 e 386 do RIR/99, de modo que há o direito à dedução fiscal do ágio.

Com base em tais fundamentos, defende, portanto, que o ágio se deu no Brasil.

Não obstante, a fiscalização constatou que a AGCO France pagou à AGCO International Limited, R\$252.420.341,00 pela aquisição de 99,99% das quotas que essa empresa americana detinha na AGCO Brasil (recorrente). Destacou-se que, o valor contábil das quotas da AGCO Brasil era de R\$157.729.343,10, em 01/12/2003. Sendo assim, demonstrou-se que, a AGCO France pagou à AGCO International Limited, ágio no valor de R\$94.690.997,90 (R\$252.420.341,00 - R\$157.729.343,10), com base em laudo baseado em rentabilidade futura.

Dessa forma, contrariamente ao que sustenta a recorrente, concluiu-se que **a formação do ágio em questão iniciou-se no exterior**, entre AGCO France e AGCO International Limited.

Em sequência, após a aquisição de 99,99% das quotas da AGCO Brasil, mediante pagamento de R\$252.420.341,00 à AGCO International, a AGCO France solicitou a reavaliação, também com base em rentabilidade futura, do valor das quotas da AGCO Brasil. Considerou como ponto de partida, o referido valor contábil registrado quando a AGCO Brasil era controlada pela AGCO International Limited (R\$157.729.343,10, posição em 01/12/2003). O laudo apresentado concluiu pelo aumento do valor de tais quotas de R\$157.729.343,10 para **R\$544.500.000,00**.

Note-se que, por ocasião dessa avaliação, a AGCO France já era a controladora da AGCO Brasil (AGCO France adquiriu AGCO Brasil da AGCO Internacional, por R\$252.420.341,00). **Não houve, portanto, pagamento (fluxo financeiro)** nessa avaliação da AGCO Brasil (de R\$157.729.343,10 para R\$544.500.000,00 = **R\$386.770.656,90**).

Quando da aquisição de 99,99% da AGCO Brasil, **a AGCO France também adquiriu a AG CHEM** (R\$265.512,00).

Assim, após a avaliação da AGCO Brasil (R\$544.500.000,00), a AGCO France subscreveu aumento de capital na AG CHEM, em R\$544.500.000,00. Para integralizar esse capital, a AGCO France transferiu para a AG CHEM, as respectivas quotas detidas na AGCO Brasil, reavaliadas por R\$544.500.000,00.

A fiscalização destacou que, de janeiro a junho de 2004, embora estivesse obrigada, a AG CHEM não amortizou contabilmente o ágio. Constatou-se que, a AG CHEM estornou os lançamentos relativos à amortização contábil do ágio de R\$386.770.656,90.

Observa-se que, **com tal procedimento**, o ágio foi integralmente transferido da AG CHEM para a AGCO Brasil, quando da incorporação reversa (AGCO Brasil/controlada, incorporou AG CHEM/controladora);

Não obstante a constatação de que não houve pagamento, no Brasil, pela AGCO France, pelo ágio de R\$386.770.656,90 registrado na AG CHEM e posteriormente amortizado e deduzido na incorporadora AGCO Brasil (recorrente), a fiscalização e a DRJ fundamentaram suas conclusões em outro fato: concluíram que as empresas do Grupo AGCO teriam simulado tais operações societárias com o intuito de reduzir indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Vejamos os fatos e fundamentos em que se basearam, fiscalização e DRJ, para concluir pela ocorrência de simulação e, por consequência, o não acolhimento das exclusões de receitas de provisão das bases do IRPJ e CSLL.

Simulação caracterizada pelo estorno pela AG CHEM da amortização contábil do ágio, previamente à sua incorporação pela recorrente

Sobre esse tópico o Acórdão recorrido assim registrou:

A norma referida pela contribuinte (art. 325 do RIR/1999) permite a amortização (1) do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada no tempo e (2) de custos, encargos ou despesas que contribuirão para a formação de resultados futuros, registrados no ativo diferido. Nenhuma dessas hipóteses permite o enquadramento do ágio.

A norma ventilada pelo impugnante não é aplicável ao caso.

O primeiro e mais relevante motivo para isso é a existência de norma específica a tratar da questão. O art. 391 do RIR/1999 esclarece que a amortização do ágio não pode impactar o lucro real, devendo a eventual amortização ser adicionada à base de cálculo do tributo. Isso, por si só, fulmina o pleito.

Não bastasse isso, a exegese do art. 325 do RIR/1999 demonstra que a norma não se aplica ao caso da amortização do ágio decorrente da aquisição de um investimento.

Consoante antes referido, o art. 325 do RIR/1999 contempla duas hipóteses. A primeira hipótese encontra obstáculo no ânimo com o qual a AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda. adquiriu a quase integralidade das quotas da AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda. A aquisição de uma participação societária equivale ao casamento, a mais antiga das sociedades. Aquele que ingressa em uma sociedade o faz, em princípio, de forma permanente. Não é por outro motivo, que o próprio contribuinte classificou seu investimento como de caráter permanente, avaliando-o pelo método da equivalência patrimonial e apurando o ágio, tudo consoante disposições da Instrução Normativa CVM nº 247, de 27 de março de 1996.

O ágio apurado quando da aquisição do investimento, tendo em vista o fundamento na expectativa de resultado futuro, deve ser amortizado no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados (art. 14, § 2º, "a", da Instrução Normativa CVM nº 247, de 1996).

Essa a determinação da lei societária, que fixa o conceito de lucro líquido do qual parte o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSL. A lei fiscal trata da amortização do ágio para fins da base de cálculo do imposto de renda, definindo que a amortização não será computada na determinação do lucro real, ou seja, deverá ser excluída. Essa disposição, de caráter específico, encontra-se insculpida no já referido art. 391 do RIR/1999. As hipóteses elencadas no inciso I do art. 325 do RIR/1999 diferem do caso do ágio na aquisição de um investimento, confira-se:

- "a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;
- d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
- e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 328; "

A segunda hipótese resta afastada de plano, uma vez que **o ágio consiste na diferença a maior entre o custo de aquisição do investimento e o seu valor patrimonial**, devendo ser registrado nas contas do grupo investimentos, do ativo permanente (art. 179, III, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Não se trata, portanto, de conta do ativo diferido (art. 179, V, da Lei nº 6.404, de 1976).

O ataque perpetrado pela Fiscalização no item VIII do "Relatório do Trabalho Fiscal" (folhas 1.437 e 1.438 dos autos), **muito mais do que explicitar a pertinência da amortização do ágio no período de 7 meses** em que a AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda. teria sido a proprietária da quase integralidade das quotas da AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda., **buscou deixar às escâncaras a prática da simulação**.

A AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda. efetuou a amortização e, antes da incorporação, estornou os lançamentos, revertendo a amortização. Confira-se o esclarecimento prestado pelo impugnante no curso da auditoria:

"k) Transcrição da Solicitação: "Explique por que razão a empresa AG-CHEM deixou de amortizar o ágio registrado à conta 1.3.3.02.01 -PROVISÃO ÁGIO AG-CHEM (cujo nome correto é "AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL"), no ano-calendário 2004? "

A Fiscalizada informa que, inicialmente, no ano-calendário de 2004, conforme atestado por esta Fiscalização, o ágio foi amortizado durante 3 (três) meses. Posteriormente, por um equívoco contábil, ocorreu a reversão dos lançamentos.

Assim, o ágio foi sim amortizado em 2004. O que ocorreu foi que, posteriormente, por equívoco, foi procedida a reversão do lançamento.

Por fim, a Fiscalizada informa que o estorno da amortização contábil do ágio não produziu e nem produzirá efeito adverso para o Fisco. "

Assim, durante os trabalhos de fiscalização, foi alegado que **o estorno seria um equívoco sem efeitos para o Fisco**. Ao que tudo indica, naquela oportunidade, o impugnante concordava com a interpretação fiscal esposada no item VIII do "Relatório do Trabalho Fiscal". Nem poderia ser diferente, pois **a norma societária é clara quanto ao dever de amortizar o ágio fundado na expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados**. Efetuada a amortização, o valor deve ser adicionado à base de cálculo do IRPJ (art. 391 do RIR/1999). Essa adição afasta do Fisco Federal os efeitos da despesa societária. I

O estorno perpetrado, entretanto, demonstra que o ágio, registrado nos livros da AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda., tinha por destino final a AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda.. Outra não pode ser a interpretação do ato contábil (estorno), que colimava manter íntegro o benefício fiscal que adviria da amortização. Em última análise, o estorno desnuda a vontade ínsita à operação, que consiste em uma complexa sucessão de atos societários simulados que colimavam reduzir os encargos tributários do impugnante.

Outros atos considerados simulados

A DRJ ainda registrou os seguintes fatos, com base nos quais manteve a conclusão da fiscalização de que houve simulação:

O relevante, no caso dos autos, é a identificação da existência ou não de propósito negocial nos atos tidos por simulados. A conjuntura de provas, aí incluídos os indícios, é que permitirá a formação da convicção. Quanto à assertiva do contribuinte, que indica plano de transformação da AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda., que passaria de revendedora de mercadorias a holding, para, mais adiante, ser uma empresa subsidiária, que representaria comercialmente a AGCO na América do Sul, Caribe e Oriente Médio, não identifiquei elementos de prova nos autos que possam dar sustentação ao alegado. Os propalados estudos de novas possibilidades de atuação da AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda. ou (a) jamais saíram do plano da idéia e jamais foram documentados, porquanto não existem nos autos provas desse planejamento, ou (b) nunca existiram. Diante dos reflexos que decisão desse jaez traria para a sociedade isoladamente considerada e para o grupo ao qual pertence, salientando-se ser um grupo de envergadura mundial, não considero crível que tais possibilidades jamais tenham sido objeto de documentação. Por tal motivo, fixo minha convicção no sentido de que jamais existiram, de fato, as intenções propaladas pela impugnante.

(...)

A inexistência de outra causa econômica real, distinta da simples economia fiscal, somada a outros indícios, leva à caracterização de simulação.

(...)

a Ag-Chem seria uma "empresa de passagem", criada apenas para transferir patrimônio.

Propósito negocial

A recorrente, de seu lado, para afastar o entendimento de que teria havido simulação e para demonstrar que houve propósito negocial no aumento do capital da AG CHEM, mediante a integralização, a valor de mercado, das quotas que a AGCO France detinha na recorrente, sustentou que:

- a) a aquisição da Ag-Chem pelo Grupo AGCO teve sim propósitos extra fiscais. Diz que a Ag-Chem foi constituída em 1999. Portanto, muito antes de sua incorporação pela recorrente, que só viria a acontecer anos mais tarde, em 2004. Ag-Chem não era empresa ligada ao Grupo AGCO, não teve duração efêmera e tampouco foi criada apenas por motivos fiscais;
- b) a Ag-Chem, devido ao seu pequeno porte no Brasil, sempre realizou poucas operações comerciais por ano, mesmo antes de pertencer ao Grupo AGCO, devido não só à sua estrutura relativamente pequena, mas à natureza do seu portfolio de produtos, caracterizado por máquinas agrícolas de grande porte (colheitadeiras e pulverizadores). Tal fato está comprovado nos autos e foi inclusive reconhecido pela Fiscalização. Não houve qualquer alteração na política de atuação Ag-Chem após a sua aquisição pelo Grupo AGCO;
- c) a Ag-Chem registrou no período fiscalizado resultados de equivalência patrimonial, receitas financeiras, além de despesas decorrente de prestação de serviços de terceiros etc. Todas essas informações podem ser observadas no Anexo 9 da Impugnação, no qual consta cópia das Fichas 5 e 6 da DIPJ da Ag-Chem;
- d) a Ag-Chem realizava atividades distintas e complementares às praticadas pela AGCO, que lhe traziam resultados, e que o pouco volume de negócios realizados anualmente foi uma constante na sua existência (absolutamente razoável diante da natureza de seu portfolio de máquinas agrícolas de grande porte, como pulverizadores e colheitadeiras), não sendo uma política implementada pelo Grupo AGCO e, em grande parte se devia à sua estrutura enxuta, no Brasil;
- e) o aumento de capital (fl. 496) fez parte de uma estratégia financeira de compatibilizar o valor patrimonial (contábil) dos ativos ao seu valor de mercado, mediante o aumento da limitação da responsabilidade dos sócios (ressalte-se que a operação poderia ter sido efetuada com a criação de reserva), possibilitando o oferecimento de garantia (e, por conseguinte, alavancagem na obtenção de recursos no mercado financeiro) no valor de R\$ 544.765.512;
- f) a fiscalização entende que teria havido simulação, pois os atos suspeitos teriam sido praticados por empresas ligadas. No entanto, não é essa a situação dos autos. Conforme se verifica da documentação acostada ao processo, a Ag-Chem Equipment e a sua controlada, a Ag-Chem, eram empresas com interesses próprios, pertencentes a grupo econômico distinto do Grupo AGCO; e
- g) a sucessão de atos objeto de análise desse processo, a reorganização levada a efeito foi necessária ao crescimento dos negócios do Grupo AGCO e à melhora da sua situação financeira. Os atos que se sucederam e, em especial o aumento de capital da Ag-Chem, tiveram o propósito econômico maior de viabilizar a captação de recursos junto ao mercado financeiro, e não, como alega a Fiscalização, meramente reduzir encargos tributários.

Em que pese a defesa da recorrente, não há como divergir da fiscalização e da DRJ, quanto à conclusão de que as operações constituem-se em atos simulados, realizados com o único objetivo de gerar ágio na AG CHEM -- sem o respectivo pagamento à investida e sem que essa oferecesse a tributação o valor correspondente ao ágio -- para posteriormente a recorrente, mediante incorporação reversa, colher os benefícios fiscais de sua amortização.

Nessa linha, veja-se, a seguir, os registros contábeis destacados pela fiscalização, por meio dos quais se conclui que o ágio foi formado a partir de operações simuladas, com propósito precípuo de reduzir tributos:

Lançamentos Contábeis Realizados por Conta do Aumento de Capital na AG CHEM e sua Integralização pela AGCO France, com Quotas Detidas na Recorrente

Analisando-se o Razão da conta "25110.001 - Capital Subscrito", na contabilidade da empresa AG CHEM, verifica-se o registro, em 17/12/2003, do aumento de R\$544.500.000,00 sobre o capital social desta empresa, que passou de R\$ 265.513,00 para R\$ 544.765.513,00.

Por conta da integralização do aumento do capital na empresa AG CHEM, realizado pela empresa AGCO France, utilizando-se as quotas que já detinha na recorrente, aquela empresa (AG CHEM) tornou-se controladora desta (recorrente), tendo realizado os seguintes lançamentos contábeis em 17/12/2003:

Conta Estruturada	Descrição	Data Lançamento	Nº Lançamento	Histórico	Débito	Crédito
1.3.1.01.01	AGCO DO BRASIL COM E IND. LTDA	17-dez-03	3046889	AUMENTO CAPITAL N/DATA/CFE 139ALT CONTR SOC	157.729.343,10	0,00
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	17-dez-03	3046889	AUMENTO CAPITAL N/DATA/CFE 139ALT CONTR SOC	386.770.656,90	0,00
2.3.1.01.01	CAPITAL SUBSCRITO	17-dez-03	3046889	AUMENTO CAPITAL N/DATA/CFE 139ALT CONTR SOC	0,00	544.500.000,00

Ambas as rubricas contábeis debitadas pertencem ao Ativo Permanente (conta "1.3.1.01.01 - Investimentos") e (conta "1.3.3.02.01 - Ativo Diferido").

Em 31/12/2003, foi realizado um lançamento a débito da conta "1.3.1.01.01 - AGCO DO BRASIL COM E IND LTDA", a título de **equivalência patrimonial**. Com este lançamento, o valor do investimento detido por AG CHEM na recorrente passou de R\$157.729.343,10 para R\$ 164.716.773,08, conforme demonstra o razão da conta "1310101", abaixo:

Conta Estruturada	Descrição	Data Lançamento	Nº Lançamento	Histórico	Débito	Crédito	Saldo Final
1.3.1.01.01	AGCO DO BRASIL COM E IND. LTDA	17-dez-03	3046889	AUMENTO CAPITAL N/DATA/CFE 139ALT CONTR SOC	157.729.343,10	0,00	157.729.343,10
1.3.1.01.01	AGCO DO BRASIL COM E IND. LTDA	31-dez-03	3047908	AG AJUSTE EQUIVALENCIA DEZ/03	6.987.429,98	0,00	164.716.773,08

Analisando-se o balanço da empresa AG CHEM (fl. 562), na data de 31/12/2003, verificam-se os seguintes saldos nas contas patrimoniais de investimento e ativo diferido:

Conta Estruturada	Descrição	Saldo Inicial	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C SF
1.3	ATIVO PERMANENTE	0,00	551.487.429,98	0,00	551.487.429,98	D
1.3.1	INVESTIMENTOS	0,00	164.716.773,08	0,00	164.716.773,08	D
1.3.1.01	PARTIC. EM EMPRESAS COLIGADAS	0,00	164.716.773,08	0,00	164.716.773,08	D
1.3.1.01.01	AGCO DO BRASIL COM E IND. LTDA	0,00	164.716.773,08	0,00	164.716.773,08	D
1.3.3	ATIVO DIFERIDO	0,00	386.770.656,90	0,00	386.770.656,90	D
1.3.3.02	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	0,00	386.770.656,90	0,00	386.770.656,90	D
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	0,00	386.770.656,90	0,00	386.770.656,90	D

Lançamentos Contábeis Realizados por Conta do Evento de Incorporação da AG CHEM pela Recorrente**Lançamentos realizados na empresa AG CHEM**

Em 30/06/2004, a empresa AG CHEM realizou um lançamento de R\$386.770.656,90 a crédito da conta "1330301 - PROVISÃO AGIO" (conta redutora do Ativo Diferido) e a débito de conta de resultado "4.2.2.02.01 - AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL". Posteriormente, a empresa adicionou o valor de R\$ 386.770.656,90 ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Conta Estruturada	Descrição	Data Lançamento	Nº Lançamento	Histórico	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Final	D/C SF
1.3.3.03.01	PROVISÃO AGIO	30-Jun-04	3369905	PROV AGIO AVALIACAO	0,00	0,00	386.770.656,90	386.770.656,90	C
4.2.2.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	30-Jun-04	3369905	PROV AGIO AVALIACAO	0,00	386.770.656,90	0,00	386.770.656,90	D

Assim, o Ativo Diferido da AG CHEM passou a apresentar saldo "zero", conforme balancete abaixo, em 30/06/2004, pois a conta "1.3.3.02.01 - AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL", com saldo devedor de R\$386.770.656,90, ganhou uma conta redutora "1.3.3.03.01 - PROVISÃO AGIO AG CHEM" com saldo credor de R\$ 386.770.656,90.

Conta Estruturada	Descrição	Saldo Inicial	D/C SI	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C SF
1.3.3	ATIVO DIFERIDO	386.770.656,90	D	27.225.000,00	413.995.656,90	0,00	
1.3.3.02	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	386.770.656,90	D	27.225.000,00	27.225.000,00	386.770.656,90	D
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	386.770.656,90	D	27.225.000,00	27.225.000,00	386.770.656,90	D
1.3.3.03	PROVISÃO AGIO AG CHEM	0,00		0,00	386.770.656,90	386.770.656,90	C
1.3.3.03.01	PROVISÃO AGIO AG CHEM	0,00		0,00	386.770.656,90	386.770.656,90	C

Expectativa de economia futura de tributos

Ainda em 30/06/2004, a AG CHEM efetuou registros contábeis referentes à expectativa de "economia" futura de tributos (redução do IRPJ e da CSLL), em função da amortização do ágio (nos próximos cinco anos), tendo em vista que o motivador do ágio foi a expectativa de rentabilidade futura da recorrente neste período. O cálculo do valor contabilizado encontra-se demonstrado abaixo:

- a) Valor do Ágio no Investimento na AGCO do Brasil: R\$ 386.770.656,90
- b) Alíquotas do IRPJ e da CSLL (considerando adicional de 10% do IRPJ): 34%
- c) Redução futura do IRPJ e da CSLL (a x b) = R\$ 131.502.022,00

O valor de R\$131.502.022,00 foi registrado em 30/06/2004, a crédito da conta de resultado "4.3.2.01.01 - Impostos Diferidos" e a débito das contas patrimoniais "1.1.4.07.10 - Impostos Diferidos" do Ativo Circulante (R\$26.300.404,66) e "1.2.3.01.01 - Impostos Diferidos" do Ativo Realizável a Longo Prazo (R\$105.201.618,69).

Cabe salientar que tal registro contábil **não trouxe reflexo para o resultado fiscal** (Lucro Real e base de cálculo da CSLL) do período, pois a conta de resultado creditada consta, na estrutura do DRE utilizada pela recorrente, **após o "lucro líquido**

antes do IRPJ e da CSLL", que é o ponto de partida para a apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Conta Estruturada	Descrição	Data Lançament	Nº Lançament	Histórico	DCS	Débito	Crédito	Saldo Final	DCS
1.1.4.07.10	IMPOSTOS DIFERIDOS	30-jun-04	229	3359805	PROV IMPOSTOS DIFERIDO	26.300.404,66	0,00	26.300.404,66	D
1.2.3.01.01	IMPOSTOS DIFERIDOS	30-jun-04	231	3359805	PROV IMPOSTOS DIFERIDO	105.201.618,69	0,00	105.201.618,69	D
4.3.2.01.01	IMPOSTOS DIFERIDOS	30-jun-04	251	3359805	PROV IMPOSTOS DIFERIDO	0,00	131.502.023,35	131.502.023,35	C

De janeiro a março de 2004, AG CHEM realizou lançamentos mensais, transcritos no quadro abaixo, no valor de R\$ 9.075.000,00 cada, a crédito da conta "1.3.3.02.01 - AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL", tendo como contrapartida débitos à conta de resultado "4.2.2.01.01 - AMORTIZAÇÃO DO DIFERIDO", a título de amortização do ágio no investimento detido na recorrente.

Em 30/06/2004, **AG CHEM anulou os efeitos dos lançamentos anteriores** (de amortização do ágio) com um lançamento de R\$27.225.000,00 a débito da conta "1.3.3.02.01 - AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL", e a crédito da conta de resultado "4.2.2.01.01 - AMORTIZAÇÃO DO DIFERIDO".

Conta Estruturada	Descrição	Data Lançament	Nº Lançament	Histórico	Saldo Anterior	DCS	Débito	Crédito	Saldo Final	DCS
4.2.2.01.01	AMORTIZAÇÃO DO DIFERIDO	31-jan-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	0,00		9.075.000,00	0,00	9.075.000,00	D
4.2.2.01.01	AMORTIZAÇÃO DO DIFERIDO	29-fev-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	9.075.000,00	D	9.075.000,00	0,00	18.150.000,00	D
4.2.2.01.01	AMORTIZAÇÃO DO DIFERIDO	31-mar-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	18.150.000,00	D	9.075.000,00	0,00	27.225.000,00	D
4.2.2.01.01	AMORTIZAÇÃO DO DIFERIDO	30-jun-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	27.225.000,00	D	0,00	27.225.000,00	0,00	

Conta Estruturada	Descrição	Data Lançament	Nº Lançament	Histórico	Saldo Anterior	DCS	Débito	Crédito	Saldo Final	DCS
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	31-jan-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	386.770.656,90	D	0,00	9.075.000,00	377.695.656,90	D
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	29-fev-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	377.695.656,90	D	0,00	9.075.000,00	368.620.656,90	D
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	31-mar-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	368.620.656,90	D	0,00	9.075.000,00	359.545.656,90	D
1.3.3.02.01	AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	30-jun-04	269648	APROPRIAÇÃO JAN04	359.545.656,90	D	27.225.000,00	0,00	386.770.656,90	D

A **AG CHEM, portanto, não amortizou o ágio** relativo à aquisição do investimento na recorrente, que monta em R\$386.770.656,90, nos meses de janeiro a julho de 2004.

Ao longo do ano-calendário de 2004, a empresa AG CHEM realizou outros lançamentos a débito da conta "1.3.1.01.01 - AGCO DO BRASIL COM E IND. LTDA.", a título de **equivalência patrimonial**. Quando de sua incorporação, a conta representativa do investimento na recorrente tinha um saldo de R\$ 290.184.607,76 (conforme balancete à fl. 569).

Dessa forma, eram os seguintes os saldos das contas representativas do investimento detido por AG CHEM (na recorrente), do seu Capital Social, Prejuízos Acumulados e Impostos Diferidos, quando do evento da incorporação, em 29/07/2004 (fls. 569 a 570):

Conta 1310101 – AGCO DO BRASIL COM E IND LTDA	R\$ 290.184.607,76 (D)	
Conta 1330201 – AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL	R\$ 386.770.656,90 (D)	
(-) Conta 1330301 – PROVISÃO AGIO		R\$ 386.770.656,90 (C)
Conta 2310101 – CAPITAL SOCIAL		R\$ 544.765.513,00 (C)
(-) Conta 2320102 - PREJUÍZOS ACUMULADOS	R\$ 122.987.086,16 (D)	
Conta 1.1.4.07.10 – Impostos Diferidos Curto Prazo	R\$ 26.300.404,66 (D)	
Conta 1.2.3.01.01 – Impostos Diferidos Longo Prazo	R\$ 105.201.618,69 (D)	

Lançamentos realizados na recorrente quando da incorporação da empresa AG CHEM

Quando da incorporação, os saldos da conta "1.3.3.02.01 - AVALIAÇÃO AGCO DO BRASIL" (devedora na AG CHEM) e de sua redutora, conta "1.3.3.0301 - PROVISÃO AGIO AG CHEM" (credora na AG CHEM), foram transferidos para as contas "13.310.003 - AGIO AG-CHEM" e "13.320.001 - PROVISÃO AGIO AG-CHEM", respectivamente, na recorrente.

Por sua vez, também foram transferidos os saldos das contas de "Impostos Diferidos" (contas "1.1.4.07.10" e "1.2.3.01.01" na AG CHEM), para as contas "11460.010" e "12410.001" na recorrente, respectivamente.

A seguir, os lançamentos realizados na recorrente, contra conta de incorporação, em 29/07/2004 (data da incorporação da empresa AG CHEM).

Contas do Grupo Ativo

Conta 13.310.003 - AGIO AG-CHEM	R\$ 386.770.656,90 (D)
(-) Conta 13.320.001 - PROVISÃO AGIO AG-CHEM	R\$ 386.770.656,90 (C)
Conta 11460.010 - Impostos Diferidos Curto Prazo	R\$ 26.300.404,66 (D)
Conta 12410.001 - Impostos Diferidos Longo Prazo	R\$ 105.201.618,69 (D)

Pela incorporação, o capital social da recorrente aumentou em **R\$131.593.819,00**, pela emissão de 131.593.819 quotas. Isso porque o Laudo de Avaliação da AG CHEM, datado de 30/06/2004 (fls.1165 a 1168), elaborado pela empresa Deloitte, avaliou o PL desta (para fins de incorporação pela recorrente), em R\$ 421.778.426,00.

Tendo em vista que AG CHEM (incorporada) possuía 99,99% do capital da recorrente, a parcela de seu Patrimônio Líquido relativa à participação detida na recorrente foi **desconsiderada para fins de aumento do capital social desta**. Na ocasião o valor do investimento da AG CHEM na recorrente estava avaliado (pelo PL) em R\$ 290.184.607,00 e, portanto, este valor foi descontado do PL da AG CHEM (R\$ 421.778.426,00). Logo, do patrimônio da AG CHEM apurado no laudo de avaliação (R\$421.778.426,00), somente o montante de R\$ 131.593.819,00 aumentou o capital social da recorrente.

Por ocasião do aumento de capital da recorrente, a conta patrimonial "25110.001 - Capital Subscrito" foi creditada e debitada pelo valor de R\$ 544.765.513,00 e, em seguida, creditada pelo valor de R\$ 131.593.819,00. O capital social da recorrente ficou com o saldo de **R\$384.014.161,00** após a operação de incorporação da AG CHEM.

Capital Social Subscrito

Saldo Inicial	R\$ 252.420.342,00
Registro do aumento do capital pela incorporação da AG CHEM	R\$ 131.593.819,00
Saldo Final	R\$ 384.014.161,00 (representando 384.014.161 quotas)

Lançamentos Realizados por Conta da Amortização do Ágio na Recorrente

A cada ano, após a incorporação, desde 29/07/2004, a recorrente **vem registrando a amortização do ágio a crédito da conta patrimonial** "13310.004 - Amortização Ágio AG CHEM" (redutora da conta patrimonial "13310.003 - Ágio AG CHEM"), contra **débito da conta patrimonial** "13320.001 - Provisão Ágio AG CHEM" (mantendo assim inalterado seu Ativo Diferido), e **excluindo** os valores

correspondentes ao Ágio do lucro líquido, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Os valores excluídos do lucro líquido, para fins de apuração do Lucro Real e da base de Cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2004, 2005, e 2006, conforme Demonstrativos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em meio magnético, apresentados a esta fiscalização (fls. 1359 a 1364) foram os seguintes:

- a) ano-calendário 2004: R\$ 38.677.065,66
- b) ano-calendário 2005: R\$ 77.354.131,32
- c) ano-calendário 2006: R\$ 77.354.131,32

Impostos diferidos

Com relação às contas representativas de impostos diferidos, em 31/12/2004, a recorrente realizou um lançamento de R\$13.150.202,33 a crédito da conta "12410.001 - Impostos Diferidos Longo Prazo" e a débito da conta "11460.010 - Impostos Diferidos Curto Prazo".

O valor lançado (R\$13.150.202,33) representa 34% (Alíquotas do IRPJ e da CSLL - considerando adicional de 10% do IRPJ) sobre o valor de R\$38.677.065,66, excluído do lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, em 31/12/2004, por conta da amortização do ágio.

Nos anos de 2005 e 2006, a recorrente continuou reclassificando os valores correspondentes a 34% do ágio amortizado: R\$ 26.300.404,68 em 2005 e 2006 ($R\$ 77.354.131,32 \times 34\% = R\$ 26.300.404,68$) da conta "12410.001" (Impostos Diferidos Longo Prazo) para a conta "11460.010" (Impostos Diferidos Curto Prazo - Circulante).

Ainda com relação às contas de impostos diferidos, além dos lançamentos de reclassificação (do longo para o curto prazo), a fiscalizada lançou mês a mês (em 2004, 2005 e 2006), a crédito da conta "11460.010 - Impostos Diferidos Curto Prazo", o valor de R\$ 2.191.700,39, o qual corresponde a 1/12 do valor de R\$ 26.300.404,68, a título de apropriação do imposto diferido. No ano-calendário de 2004 o valor lançado foi de R\$ 13.150.202,33 (o que representa 6 x R\$ 2.191.700,39).

A contrapartida deste lançamento se deu a débito da conta de resultado "43210.001 - Imposto Diferido". Cabe salientar que tal registro contábil não trouxe reflexo para o resultado fiscal (Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL) do período, pois a conta de resultado debitada consta, na estrutura do DRE utilizada pela fiscalizada, após o "lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL", que é o ponto de partida para a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL (conforme Demonstrativo do Resultado constante na ficha 06 A da DIPJ da fiscalizada). **Todavia, em função do registro a débito da conta de resultado, ocorreu a redução do Lucro Contábil (Lucro Líquido) do período.**

Portanto, dois foram os lançamentos envolvendo as contas de impostos diferidos: um lançamento a título de reclassificação de valores do longo para o curto prazo, e **outro lançamento a título de apropriação do imposto diferido**, conforme segue, como exemplo, para o ano-calendário de 2004):

Conta 11460.010 – Impostos Diferidos Curto Prazo		
Saldo Inicial (01/08/2004)	RS 26.900.404,66 (D)	
Reclassificação do Longo para o Curto Prazo	RS 13.150.202,33 (D)	
Apropriação do Imposto Diferido		RS 13.150.202,33 (C)
Conta 12410.001 – Impostos Diferidos Longo Prazo		
Saldo Inicial (01/08/2004)	RS 105.201.618,69 (D)	
Reclassificação do Longo para o Curto Prazo		RS 13.150.202,33 (C)
Conta 43210.001 – Imposto Diferido		
Apropriação do Imposto Diferido	RS 13.150.202,33 (D)	

Assim, os registros contábeis demonstram que, a forma com que foram efetuadas as escriturações, resultaram em redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, mediante a exclusão de receitas de reversão de provisão. O valor do ágio foi movimentado a débito e a crédito entre contas patrimoniais, sem impacto no resultado. Todavia, o valor da respectiva provisão constituída pela AG CHEM foi revertida na AGCO Brasil, em conta de resultado e, em seguida, excluída das bases de receitas tributáveis no IRPJ e na CSLL. Com isso, a AGCO Brasil deduziu valores que, em realidade, não foram pagos na aquisição pela AGCO France da participação na própria recorrente, ficando patente a caracterização de simulação nas operações societárias, sem real propósito negocial, sem fluxo financeiro relativo ao pagamento do ágio e sem a respectiva tributação sobre o ganho de capital pela investida.

Conclui-se, portanto, que cumpre manter a decisão da DRJ.

Multa de ofício qualificada (150%)

A fiscalização, considerando a conduta adotada pela recorrente, formalizou Representação Fiscal para Fins Penais (processo administrativo nº 11065.002501/2008-58) e aplicou multa de ofício qualificada de 150% (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, à época dos fatos; atualmente previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), com base nos seguintes fundamentos:

- a aplicação da multa qualificada, prevista no inciso II do art. 957 do RIR/99, vigente à época, pressupunha que fosse comprovado o evidente intuito de fraude, presente no caso concreto.
- a fraude, num sentido mais abrangente, consiste em uma ação ou omissão, promovida com má-fé, tendente a ocultar uma verdade ou a fugir de um dever.
- no caso da multa qualificada, a legislação tributária faz menção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos, definindo três situações distintas: sonegação, fraude e conluio.

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir

ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72."

- nas três situações previstas na Lei 4.502/64 há que ser caracterizado o dolo. Por sua vez, o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei n- 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Isto significa que o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

- no caso concreto, por tudo que já foi exposto, houve uma ação dolosa tendente a alterar características essenciais dos fatos, o que configura fraude. A título de ilustração, citamos Silva, De Plácido e, Vocabulário Jurídico - 11a ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993, que esclarece o conceito de fraude:

"por fraude, derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má fé, logro), entende-se geralmente por engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

E a prova da fraude se faz por todos os meios permitidos em Direito, admitindo-se mesmo sua evidência em face de indícios e conjecturas, tanto bastando a verificação do prejuízo ocasionado a outrem pela prática do ato oculto ou enganoso. A fraude, assim, firma-se na evidência do prejuízo causado intencionalmente, pela oculta maquinação. "

Ao apreciar a impugnação, a DRJ registrou que:

A reclamação do contribuinte parte da premissa de que os negócios apontados pela Fiscalização como simulados não objetivaram exclusivamente benefícios fiscais. A premissa, tendo em vista toda a análise até aqui efetuada, é falsa. Os elementos constantes dos autos demonstram, à saciedade, que as operações societárias que culminaram na possibilidade da exclusão da denominada "reversão da provisão de ágio" dos resultados tributáveis da AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda. foram plasmadas exclusivamente com esse fito.

Dessa forma, como a assunção do controle da AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda. pela AG-CHEM Equipamentos Brasil Ltda. se deu apenas no plano formal, de maneira totalmente desconectada com a realidade, correta a conclusão fiscal no sentido da aplicação do art. 167 do CC. Atos societários e lançamentos contábeis escriturados sem que isso represente a verdade dos fatos podem e devem ser desconsiderados para fins fiscais, acarretando a exigência dos tributos faltantes.

Quanto à fraude, cabível salientar que no auto de infração restou expresso que se aplicava "a multa de ofício qualificada de 150%, conforme previsto, à época dos fatos, no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (atualmente previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), base legal do art. 957, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/99" (vide documento da folha 1.438 dos autos).

Com base nos fatos e fundamentos retro, nos quais apoiei-me para manter a conclusão da fiscalização e da DRJ de que, no caso, houve simulação com o intuito de fraudar o fisco, mantenho a multa qualificada.

Selic sobre valores devidos e sobre multa

Quanto às razões da DRJ e da recorrente, quanto à incidência de juros de mora (Selic) sobre os valores devidos e sobre a multa de ofício, tem-se que as discussões sobre essas duas matérias foram dirimidas por meio das Súmulas Carf nº 4 e 108 a seguir transcritas:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Recurso de ofício

O recurso de ofício (art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997) deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

A DRJ assim destacou:

Dos equívocos no cálculo da suposta exigência

A reclamação é procedente.

É pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de que a autoridade lançadora deve contemplar no lançamento de ofício eventual **saldo de prejuízos fiscais** ou **bases negativas** compensáveis, independentemente da opção do contribuinte. Confira-se ementa de acórdão emanado dos Conselhos de Contribuintes nesse sentido:

IRPJ- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - Cabe ao fisco, havendo na data da autuação saldo de prejuízos fiscais, ajustar o valor devido com a consideração da compensação até o limite legal, recompondo, para frente, os saldos remanescentes e suas eventuais compensações posteriores. Resultando dessa recomposição compensação indevida em anos posteriores cabe lançamento de ofício, desde que não decaído o direito do fisco. " (1º CC, Ac. 107-09117 - 7a C. - Luiz Martins Valero, Sessão de 5 de julho de 2007)

Os termos do trabalho fiscal indicam ter sido precisamente essa a intenção da autoridade administrativa. Confira-se, nesse sentido, o item X do "Relatório do Trabalho Fiscal" (folhas 1.439 a 1.441 dos autos). Por equívoco, entretanto, a compensação deixou de ser contemplada no cálculo final da exigência. Assim, tendo em vista a indicação pela própria Fiscalização dos valores passíveis de compensação, seja de prejuízos fiscais, seja de bases negativas da CSL, aponto, abaixo, as reduções cabíveis a serem implementadas na exigência fiscal constante desse processo.

Diante da demonstração quanto à existência de prejuízos fiscais e de bases negativas, reconhecidos pela própria fiscalização e à vista dos fundamentos acima, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório - Redator Designado

Sem embargo da excelente fundamentação contida no voto do ilustre relator, a maioria da turma entendeu que deveria **divergir de suas conclusões quanto à qualificação das multas aplicadas**.

No tocante ao assunto, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

¹ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco²:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução

² Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista⁴.

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado que encobre o real ou dissimulado (simulação relativa ou dissimulação) que teria dado ensejo à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base no argumento de que ficou comprovado o evidente intuito de fraude. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não se pode concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que se possa vislumbrar simulação no caso exposto, ela está maculada meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, deve-se afastar a qualificação das multas aplicadas.

(assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregório

Declaração de Voto

³ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 258.

⁴ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 259.

Fl. 41 do Acórdão n.º 1302-003.555 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.002498/2008-72

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Em julgados recentes realizados por este Colegiado em que, assim como no presente feito, votei pelo provimento dos recursos voluntários em relação ao objeto principal da demanda, me posicionei de forma contrária ao entendimento já sedimentado pela maioria de meus pares em relação ao mister de votar, de forma autônoma, sobre os pedidos sucessivos manejados pela parte recorrente.

Em casos tais, a lógica pela qual me norteava era de que, uma vez, v.g, votando pelo cancelamento da autuação, quanto ao tema central da matéria em litígio, todas as demais questões subsidiárias, conseqüência de meu entendimento, restariam inadvertidamente prejudicadas, ao menos para mim. Assim, o que sustentara então era de que, se para mim o crédito tributário não subsistia, também não subsistiriam os conseqüentes encargos, tais como multa e juros.

Neste cenário, vinha dando provimento aos próprios pedidos sucessivos, não pela correção da tese proposta (e.g., inexistência de dolo a justificar a multa de ofício ou a legalidade ou ilegalidade da incidência de juros moratórios sobre a predita multa); se o crédito em si, na minha visão, era indevido, por certo as conseqüentes penalidades e respectivos encargos também o seriam...

Todavia, e como já dito, tal posicionamento e minoritário nesta Turma; do ponto de vista prático, a minha insistência nele em nada contribuirá para a resolução do conflito e só servirá para gerar desconforto entre meus pares.

Daí a revisão do meu entendimento até aqui adotado a fim de, a par de meu descontentamento, dobrar-me à posição dominante do colegiado; particularmente no caso vertente, mesmo que defenda a lógica daquilo que vinha decidindo até então, proponho-me a analisar, autonomamente, de forma específica, o tema concernente à incidência dos juros sobre multa e, neste ponto, afiliando-me à decisão tomada pelo nobre Relator, e pelo restante da turma, inclusive por força dos preceitos da Sumula 108, por considerar descabida a tese proposta quanto a este pedido sucessivo.

Assim, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, a fim de manter a incidência de juros sobre multa, a teor do comando inserto na citada Súmula 108.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca