



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

Processo nº 11065.722629/2013-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.110 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2016
Matéria IRPJ e CSLL- Amortização de Ágio
Recorrente CAIMI & LIAISON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COURO E SINTÉTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO. EXCLUSÕES INDEVIDAS. PARTES RELACIONADAS. OPERAÇÕES SEQUENCIAIS. SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correto o acórdão recorrido que manteve crédito tributário apurado com base nas exclusões indevidas ao lucro líquido, a título de amortização de ágio gerado artificialmente entre empresas ligadas, mediante operações estruturadas em sequência, nas quais restou comprovada a simulação.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - Aplica-se à CSLL a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os diretores respondem, solidariamente, pelo crédito tributário nos casos em que as obrigações tributárias resultem de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, mormente quando participaram diretamente de todos atos simulados.

CERCEAMENTO DE DEFESA. DIREITO AO CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA

O procedimento fiscal é de cunho inquisitorial, ou seja, transcorre sem que a autoridade fiscal esteja obrigada a reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa.

MULTA QUALIFICADA.

A prática de atos simulados, com o evidente intuito de fraudar o Fisco justifica a imputação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que votaram pelo provimento parcial, afastando a multa qualificada e a responsabilidade solidária.

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavio Franco Correa, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2009 a 2011, que deixaram de ser recolhidos pelo contribuinte em razão da exclusão indevida ao lucro líquido das amortizações de ágio, com aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, multas isoladas sobre estimativas desses tributos, bem assim, da compensação indevida dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

O lançamento relativo à compensação indevida dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL foi efetuado em virtude de ação fiscal anterior, sobre os mesmos fatos objeto do presente processo, porém, referentes aos anos-calendário de 2005 a 2008. Essa autuação invalidou o saldo de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa de CSLL existentes em 31/12/2008, compensada pelo contribuinte nos anos-calendário de 2009 a 2011. O processo administrativo nº 11065.002149/2009-31, contendo os autos de infração da ação fiscal anterior, teve seu recurso voluntário analisado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deste Conselho, em 12/04/2012, que manteve integralmente o lançamento, nos termos do acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Contra a decisão, o contribuinte apresentou recurso especial que, após juízo de admissibilidade ao qual foi dado seguimento parcial, encontra-se pendente de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho.

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal (fls. 1408 a 1434), a fiscalização identificou a prática de diversos eventos societários simulados que tinham como objetivo a criação de ágio amortizável e a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme a seguir, transcrito:

"4 - SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DA FISCALIZADA

Em conformidade com o Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Empresária Limitada (fls. 451 a 459), com data de 29 de dezembro de 2004, registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 26 de abril de 2005, sob o nº 43205494264, a fiscalizada foi constituída com capital social de R\$ 28.000.000,00.

Este capital social foi subscrito pelas sócias CAIMI SAC, empresa com sede no Chile, doravante denominada CAIMI CHILE, e Jofecred Fomento Mercantil Ltda, empresa com sede na Av. Pedro Adams Filho, 2727 - sala A - Novo Hamburgo/RS, doravante denominada JOFECRED, na proporção de 50% do capital social para cada sócia (R\$ 14.000.000,00 para cada sócia).

A CAIMI CHILE integralizou o capital social subscrito, em 29/12/2004, mediante a cessão e transferência da quota de capital social, com valor nominal de R\$ 3.000.000,00, na sociedade empresária limitada CAIMI DO BRASIL LTDA., doravante denominada CAIMI BRASIL, pelo valor de R\$ 14.000.000,00.

A JOFECRED integralizou o capital social subscrito, em 29/12/2004, mediante a cessão e transferência da quota do capital social, com valor nominal de R\$ 110.000,00, na sociedade empresária limitada LIAISON COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA., doravante denominada LIAISON, pelo valor de R\$ 14.000.000,00.

Em ambos os casos, o valor do capital social integralizado é bastante superior ao valor patrimonial das participações societárias recebidas pela fiscalizada, gerando ágio na aquisição de investimentos. O fundamento econômico do ágio foi a expectativa de rentabilidade futura, conforme Laudos de Avaliação datados de 29/12/2004, (fls.482 a 484 e 491 e 492)

Em conformidade com a escrituração contábil da fiscalizada (fls.505 a 511), em relação à participação societária na LIAISON, o ágio foi de R\$ 13.448.044,50 e, relativamente à CAIMI BRASIL, o ágio foi de R\$ 11.453.726,02.

Portanto, por ocasião da sua constituição, em 29 de dezembro de 2004, a fiscalizada recebeu dos seus sócios, a título de integralização do capital social subscrito, participações

societárias em CAIMI BRASIL e LIAISON, com expressivos ágios, cujo fundamento é a expectativa de rentabilidade futura destas empresas.

5 - INCORPORAÇÃO DA CAIMI BRASIL E DA LIAISON PELA FISCALIZADA

Em 30 de julho de 2005, em conformidade com a primeira alteração do contrato social, arquivada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 25 de agosto de 2005, sob o nº 2619005 (fls. fls. 465 a 475), a fiscalizada incorporou as empresas CAIMI BRASIL e LIAISON.

Em conformidade com o Protocolo e Justificativa de Incorporação de Sociedade (fls. 487 a 490), datado de 04 de julho de 2005, a incorporação da LIAISON foi realizada em função das "significativas vantagens do ponto de vista operacional, com a redução de custos e despesas administrativas, diante da racionalização dos serviços de controladoria, finanças e contabilidade, eliminando a duplicidade e superposição de atividades".

O acervo líquido da incorporada (LIAISON), em conformidade com Laudo de Avaliação (fls. fls. 491 e 492) elaborado por ML Pagini e Associados Consultoria Tributária e Empresarial Ltda., em 30 de junho de 2005, era de R\$ 664.488,86.

A incorporação da CAIMI BRASIL, em conformidade com o Protocolo Justificativa de Incorporação de Sociedade (fls. 487 a 490), datado de 04 de julho de 2005, também foi realizada em função das "significativas vantagens do ponto de vista operacional, com a redução de custos e despesas administrativas, diante da racionalização dos serviços de controladoria, finanças e contabilidade, eliminando a duplicidade e superposição de atividades".

O acervo líquido da incorporada (CAIMI BRASIL), em conformidade com o Laudo de Avaliação (fls. fls. 491 e 492) elaborado por ML Pagini e Associados Consultoria Tributária e Empresarial Ltda., em 30 de junho de 2005, era de R\$ 3.167.980,46.

Portanto, as participações societárias nas empresas LIAISON e CAIMI BRASIL, que haviam sido recebidas pela fiscalizada em 29/12/2004 a título de integralização do capital social, foram incorporadas em 30 de julho de 2005.

6 - AS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS QUE GERARAM O ÁGIO AMORTIZADO PELA FISCALIZADA

6.1 - CONSTITUIÇÃO E ALTERAÇÕES DE CONTRATO SOCIAL DA CAIMI DO BRASIL LTDA.

A empresa CAIMI DO BRASIL LTDA., doravante denominada CAIMI BRASIL, CNPJ 04.516.775/0001-75, foi constituída em 14 de maio de 2001, com capital social de R\$ 1.000.000,00, com o seguinte quadro social (fls. 622 a 627):

- CAIMI SAC (Chile) com 90% do capital social (R\$ 900.000,00)

- Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda. com 10% do capital social (R\$ 100.000,00)

Em 28/07/2003, houve aumento do capital social para R\$ 3.000.000,00, permanecendo os sócios com a mesma participação percentual no capital social: CAIMI CHILE com 90% e LIAISON com 10% (fls. 502 a 723).

Em 15/01/2005, conforme alteração de contrato social (fls. 634 a 637) arquivado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 26/04/2005, a sócia LIAISON cedeu para CAIMI CHILE a totalidade das suas quotas. Com isto, a partir de 15/01/2005, a CAIMI CHILE passa a ser a única sócia da CAIMI BRASIL.

Finalmente, em 30/07/2005, conforme alteração de contrato social (fls. 638 a 640) arquivado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 25/08/2005, a CAIMI CHILE retira-se da sociedade cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON que passa a ser a única sócia de CAIMI Brasil.

Na mesma data (30/07/2005), a CAIMI BRASIL é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON. Com a incorporação foi vertido para a CAIMI & LIAISON o acervo líquido de R\$ 3.167.980,46, conforme laudo de avaliação elaborado por ML Pagini & Associados - Consultoria Tributária e Empresarial Ltda.

6.2 - CONSTITUIÇÃO E ALTERAÇÕES DE CONTRATO SOCIAL DE LIAISON COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA.

A empresa Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda., doravante denominada LIAISON, CNPJ 90.140.831/0001-51, teve os seus atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 05/11/1984.

O sócio Severino Adolfo Oppelt passa a fazer parte do quadro social da LIAISON em 30/10/1990, conforme alteração de Contrato Social, com participação de 50% no capital social da LIAISON (fls.657 a 660).

Em 27/04/1999, conforme Alteração, Atualização e Consolidação Contratual (fls. 661 a 666), é admitida a sócia Eliane de Fátima da Silva Oppelt, que passa a participar com 1% do capital social da LIAISON. Na mesma data, o sócio Severino Adolfo Oppelt aumenta a sua participação para 99% do capital social da LIAISON.

Em 11/12/2003, a LIAISON aumenta o seu capital social (fls. 670 a 673) para R\$ 110.000,00, permanecendo como sócios Severino Adolfo Oppelt (99% do capital) e sua esposa Eliane de Fátima da Silva Oppelt (1% do capital social).

Em 28/12/2004, conforme Alteração e Consolidação de Contrato Social (fls. 674 a 677), arquivada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 11/02/2005, ocorre o aumento do capital social para R\$ 115.000,00 e é admitida como sócia da LIAISON a empresa JOFECRED Fomento Mercantil Ltda. A composição societária passa a ser a seguinte:

- JOFECRED Fomento Mercantil Ltda - 95,65% do capital social (R\$ 110.000,00)
- Severino Adolfo Oppelt - 4,35% do capital social (R\$ 5.000,00).

Finalmente, em 30/07/2005, conforme 6ª alteração de contrato social (fls. 678 a 681) arquivado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 25/08/2005, os sócios Severino Adolfo Oppelt e JOFECRED retiram-se da sociedade cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON que passa a ser a única sócia da LIAISON.

Na mesma data (30/07/2005), a LIAISON é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON. Com a incorporação foi vertido para a CAIMI & LIAISON o acervo líquido de R\$ 664.488,86, conforme laudo de avaliação elaborado por ML Pagini & Associados - Consultoria Tributária e Empresarial Ltda.

6.3 - CONSTITUIÇÃO E ALTERAÇÕES DE CONTRATO SOCIAL DE JOFECRED FOMENTO MERCANTIL LTDA.

A empresa JOFECRED Fomento Mercantil Ltda., doravante denominada JOFECRED, CNPJ 05.323.425/0001-55, foi constituída em 01/10/2002, com capital social de R\$ 50.000,00 (fls.690 a 692), e tendo o seguinte quadro societário:

- Severino Adolfo Oppelt - 80% do capital social (R\$ 40.000,00)
- Carlos Ernesto Wazlowsky - 10 % do capital social (R\$ 5.000,00)
- João Alberto Rockstroh - 10% do capital social (R\$ 5.000,00)

Em 19/02/2004, foi aumentado o capital social (fls.700) para R\$ 175.000,00 e retira-se da sociedade o sócio Carlos Ernesto Wazlowsky. O sócio Severino Adolfo Oppelt continua com 80% (R\$ 140.000,00) do capital social e o sócio João Alberto Rockstroh aumenta a sua participação para 20% (R\$ 35.000,00).

Em 27/12/2004 em conformidade com a 3ª Alteração Contratual (fls. 701 a 705), arquivada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 11/02/2005, o capital social é aumentado para

R\$ 285.000,00. O sócio João Alberto Rockstroh retira-se da sociedade e é admitida como sócia Eliane Fátima da Silva Oppelt. O quadro societário da JOFECRED passa a ser o seguinte:

- Severino Adolfo Oppelt - 99,5% do capital social (R\$ 283.500,00)

- Eliane Fátima da Silva Oppelt - 0,5% do capital social (R\$ 1.450,00)

Cabe destacar que o aumento do capital social (passou de R\$ 175.000,00 para R\$ 285.000,00) foi integralizado pelos sócios Severino e Eliane pela cessão das quotas do capital social da empresa LIAISON no valor de R\$ 110.000,00.

Finalmente, em 12/06/2006, é alterada a denominação social da JOFECRED para JASE Participações Societárias Ltda., conforme 4ª Alteração Contratual (fls.706 a 711).

7 - ANÁLISE DOS DIVERSOS EVENTOS SOCIETÁRIOS

Num curto período de pouco mais de sete meses, (27 de dezembro de 2004 a 30 de julho de 2005), ocorreram diversos eventos societários (alterações de quadro societário, aumento de capital social, constituição de nova empresa, incorporações) envolvendo a fiscalizada e as empresas referenciadas no item anterior desse Relatório. Passemos a apresentação de inconsistências detectadas na análise destes eventos societários.

7.1 Aumento do Capital Social na LIAISON e Alteração do seu Quadro Societário

Analisando os eventos societários na LIAISON, constatamos que, em 28 de dezembro de 2004, houve aumento do capital social e alteração do quadro societário da empresa (fls.674 a 677). Nesta data, o sócio Severino Adolfo Oppelt subscreve novas quotas do capital social da LIAISON, no valor de R\$ 5.000,00.

O aumento de capital social, no valor de R\$ 5.000,00, referenciado na alteração do contrato social datada de 28 de dezembro de 2004 e arquivada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 14 de fevereiro de 2005, somente foi contabilizado pela LIAISON em 11 de março de 2005 (fls.685).

Ainda de acordo com a alteração do contrato social, a integralização das novas quotas do capital social subscritas pelo sócio Severino Adolfo Oppelt, no valor de R\$ 5.000,00, se deu "neste ato, em moeda corrente nacional". Ou seja, de acordo com este documento a integralização do capital social ocorreu no dia 28 de dezembro de 2004. Todavia, o Sr. Severino informa que esta integralização se deu somente no dia 11 de março de 2005 (fls. 744 a 746).

Existe, portanto, uma incoerência entre as datas em que teria havido a subscrição e integralização do aumento de capital social: de acordo com a alteração do contrato social tal aumento ocorreu em 28 de dezembro de 2004, mas de acordo com a Contabilidade da LIAISON e com a documentação apresentada pelo Sr. Severino ocorreu somente em 11 de março de 2005.

A JOFECRED, que recebeu quotas do capital social da LIAISON, apresentou alteração de contrato social (fls.701 a 711), datada de 27 de dezembro de 2004 e arquivada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 11 de fevereiro de 2005, com aumento do seu capital social no valor de R\$ 110.000,00.

Este aumento de capital social foi integralizado pelos sócios Severino e sua esposa Eliane mediante a cessão e transferência das quotas que estes detinham na LIAISON, no valor de R\$ 110.000,00.

Todavia, a JOFECRED somente registrou na sua contabilidade (fls. 727 a 731) o aumento do capital social em 01 de março de 2005. Posteriormente, em abril de 2005, a JOFECRED providenciou a "reabertura" da Contabilidade do ano de 2004, para registrar o aumento do capital social com a data de 27 de dezembro de 2004 e estornar o lançamento que havia sido feito em 01 de março de 2005 (fls. 502 a 723).

Portanto, o aumento do capital social da JOFECRED, que teria ocorrido em dezembro de 2004, somente foi contabilizado em abril de 2005.

7.2 Utilização das Quotas da LIAISON para Integralização do Capital Social em CAIMI & LIAISON

Em 29 de dezembro de 2004, a JOFECRED subscreve capital social na CAIMI & LIAISON, no valor de R\$ 14.000.000,00. A integralização do capital social subscrito se dá pela cessão e transferência das quotas na LIAISON (fls.506).

As quotas do capital social da LIAISON, que haviam sido recebidas pela JOFECRED em 27 de dezembro de 2004 por R\$ 110.000,00, são transferidas dois dias depois (29 de dezembro de 2004) para a CAIMI & LIAISON a título de integralização do capital social.

O aspecto que chama a atenção é a expressiva valorização destas quotas num espaço de tempo tão exíguo. Em dois dias, as quotas de capital que haviam sido recebidas por R\$ 110.000,00 são cedidas por R\$ 14.000.000,00. Uma espetacular valorização superior a 12.000% em apenas dois dias.

Esta expressiva diferença constitui um ganho de capital para a JOFECRED, em tese, sujeito à tributação para fins de IRPJ e CSLL. Todavia, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 autoriza o diferimento da tributação deste ganho de capital, na medida em que estabelece:

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

0 Parágrafo 1º do art. 36 da Lei nº 10.637/02 estabelece o momento futuro em que se dará a tributação deste ganho de capital.

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

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

Assim, quotas do capital social da LIAISON, com valor nominal de R\$ 110.000,00, correspondentes a 95,65% do capital social desta empresa, foram transferidos para a CAIMI & LIAISON por R\$ 14.000.000,00, tendo a adquirente contabilizado um ágio (diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das quotas adquiridas) de R\$ 13.448.044,50.

O restante das quotas do capital social da LIAISON, com valor nominal de R\$ 5.000,00, correspondentes a 4,35% do capital, foram vendidas pelo sócio Severino a CAIMI & LIAISON em 30/07/2005, por R\$ 5.000,00 (fls.678 a 681). O vendedor recebeu este valor mais de um ano após a venda, em 07/08/2006 (fls.508). A CAIMI & LIAISON escriturou tal aquisição com deságio de R\$ 25.204,04.

Portanto, constatamos mais uma flagrante incoerência: a aquisição das quotas da JOFECRED se deu com o "pagamento" de ágio bastante expressivo, mas a aquisição das quotas do sócio Severino se deu com deságio!

Cabe destacar que o "ágio" recebido pela JOFECRED, que gerou um ganho de capital, teve a sua tributação diferida em função do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/02.

7.3 - Utilização das quotas da CAIMI BRASIL para integralização de Capital Social na CAIMI & LIAISON

Até 15/01/2005, o quadro societário da CAIMI BRASIL estava assim constituído:

- LIAISON - R\$ 300.000,00 correspondente a 10% do capital social;
- CAIMI CHILE - R\$ 2.700.000,00 correspondente a 90% do capital social.

Em conformidade com alteração do contrato social datada de 15 de janeiro de 2005, arquivada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 26/04/2005, a LIAISON cede a CAIMI CHILE as quotas do capital social da CAIMI BRASIL (fls.634 a 637). A LIAISON contabilizou esta operação somente em 30 de abril de 2005, sendo que as quotas, com valor nominal de R\$ 300.000,00, foram "vendidas" por R\$ 1,00!

As quotas do capital social da CAIMI BRASIL são transferidas pela CAIMI CHILE, em 29 de dezembro de 2004, para a CAIMI & LIAISON a título de integralização do capital social, por R\$ 14.000.000,00 (fls. 451 a 459).

Analizando estas operações verificam-se duas inconsistências. A primeira delas está relacionada com o aspecto temporal. A CAIMI CHILE transfere quotas de capital da CAIMI BRASIL, com valor nominal de R\$ 300.000,00, em 29/12/2004. Todavia, tais quotas somente foram adquiridas pela CAIMI CHILE em 15/01/2005 (fls.634 a 637). Ou seja, a CAIMI CHILE "vende" quotas de capital da CAIMI BRASIL antes mesmo de adquiri-las!

Tanto isto é incoerente que a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul somente arquivou o contrato social da CAIMI & LIAISON em 26/04/2005, quase três meses após ter sido protocolizado (foi protocolizado em 28/01/2005) o pedido de arquivamento do referido contrato. E nem poderia ser diferente, tendo em vista que somente em 26/04/2005 foi arquivada a alteração de contrato social por meio da qual a CAIMI CHILE "adquiriu" as quotas da CAIMI BRASIL.

Outro aspecto é o fato de que a CAIMI CHILE adquiriu estas quotas da LIAISON por R\$ 1,00 e as cedeu para a CAIMI & LIAISON por R\$ 1.400.000,00 (10% do total "recebido"), indicando uma inacreditável valorização de quase 140.000.000%!

Ainda que não seja relevante para a presente fiscalização, cabe observar que, por ocasião da cessão das quotas do capital social da CAIMI BRASIL, a CAIMI CHILE apura ganho de capital, tendo em vista que foram "alienadas", por R\$ 14.000.000,00, quotas com valor nominal de R\$ 3.000.000,00 e valor patrimonial de R\$ 3.167.980,46.

Tal ganho de capital, auferido por pessoa jurídica contribuinte de IRPJ e de CSLL, em função do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/02, teve a sua tributação diferida.

Todavia, a CAIMI CHILE não é contribuinte de IRPJ e de CSLL, mas sim de Imposto de Renda na Fonte, por ser pessoa jurídica sediada no Chile que auferiu rendimentos no Brasil (no caso, o ganho de capital na alienação das quotas do capital social). Nesta situação, o art. 685 do RIR/99 estabelece que há a incidência de Imposto de Renda na Fonte. Todavia, verificou-se que não houve, de parte da CAIMI CHILE, o recolhimento desse tributo.

7.4 - Constituição e Início das Atividades da CAIMI & LIAISON

De acordo com o contrato social apresentado (fls.451 a 459) a CAIMI & LIAISON foi constituída em 29 de dezembro de 2004, sendo os seus atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 26 de abril de 2005.

Ainda em conformidade com os atos constitutivos da CAIMI & LIAISON, o objeto social da empresa é a fabricação, importação, distribuição, comercialização e desenvolvimento de toda espécie de couro e couro sintético, tecidos, não-tecidos e produtos afins e derivados. O desenvolvimento destas atividades por parte da fiscalizada iniciou somente em agosto de 2005, após a incorporação da CAIMI DO BRASIL e da LIAISON, conforme comprova a sua

Contabilidade e as informações prestadas pela própria fiscalizada (fls.429 a 450 e fls.763 a 767).

E nem poderia ser diferente, tendo em vista que o endereço da fiscalizada é a Rodovia RS 239, Km 06, nº 5966, Zona Industrial, no município de Campo Bom (RS). Em 29 de dezembro de 2004, data do contrato social, funcionava neste endereço a empresa CAIMI BRASIL.

Portanto, fica evidenciado que a fiscalizada somente iniciou as suas atividades operacionais em agosto de 2005.

7.5 - A Presença do Sr. Renzo Caimi Solari no Brasil

Em diversos documentos apresentados pela fiscalizada, consta como representante da CAIMI CHILE, o Sr. Renzo Caimi Solari, cidadão chileno, residente e domiciliado na Avenida Matta, nº 134, Vina Del Mar, Chile, portador do passaporte da República do Chile nº 8.803.186-5. Passemos a análise de alguns destes documentos.

De acordo com o Instrumento Particular de Cessão de Quotas de Capital de Sociedade por meio do qual a LIAISON "vende" quotas no capital social da CAIMI BRASIL para a CAIMI CHILE (fls. 701 a 705), datado de 27 de dezembro de 2004, o Sr. Renzo estava de passagem no Brasil em 27/12/2004.

Do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Empresária Limitada CAIMI & LIAISON (fls.451 a 459), datado de 29 de dezembro de 2004, consta que o Sr. Renzo, em 29/12/2004, estava de passagem no Brasil.

Conforme a Ata de Reunião de Sócios da CAIMI BRASIL (fls.300 a 501 datada de 30 de julho de 2005, o Sr. Renzo, de passagem no Brasil, esteve presente na reunião realizada no dia 30/07/2005, as 7:30 horas, na Rodovia RS 239, Km 06, nº5966, em Campo Bom (RS).

De acordo com a Ata de Reunião de Sócios da CAIMI & LIAISON (fls.460 a 464), datada de 30 de julho de 2005, o Sr. Renzo, de passagem no Brasil, estava presente na reunião realizada no dia 30/07/2005, as 8:00 horas, na Rodovia RS 239, Km 06, nº 5966, em Campo Bom (RS).

Por tratar-se de cidadão estrangeiro (chileno), encaminhamos o ofício nº 060/09/DRF/NHO/Sefis (fls.835) ao Delegado de Migração da Polícia Federal em Porto Alegre, solicitando informações a respeito dos registros da passagem do Sr. Renzo pelo Brasil.

Em atendimento a nossa solicitação, a Polícia Federal, por intermédio do ofício nº 3089/2009/DELEMIG/DREX/SR/DPF/RS (fls.836 a 838), encaminhou as datas de registros de entradas e saídas do Sr. Renzo no Brasil. Em conformidade com este documento, nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/07/2005, o Sr. Renzo não estava no Brasil.

Em atendimento ao item 4 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 02 (fls.796 a 797), a fiscalizada, na qualidade de sucessora de CAIMI BRASIL, havia confirmado que a reunião das 7:30 horas do dia 30/07/2005 foi realizada em Campo Bom (RS) e que o Sr. Renzo participou desta reunião (fls.798 a 800). Todavia, de acordo com a Polícia Federal, consta a saída do Sr. Renzo do Brasil no dia anterior (29/07/2005), com destino a Argentina, no voo 8610 que saiu de Porto Alegre (RS).

Posteriormente, em atendimento aos Termos de Solicitação de Informações e Documentos nº 04, a fiscalizada, na qualidade de sucessora da CAIMI BRASIL, informa que o Sr. Renzo "tem dúvidas se, não obstante constar dos documentos que ele os teria assinado no Brasil, se não o fez no Chile" (fls.868 a 869). Após, em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 05, informa que "não é possível comprovar se o Sr. Renzo esteve ou não no Brasil no dia 30 de julho de 2005". Informa, ainda, que "é certo, entretanto, que ele esteve no Brasil no dia 25 de julho de 2005, data provável da assinatura do documento que já se encontrava definitivamente preparado para a coleta das assinaturas" (fls.873 a 878).

Também a própria fiscalizada, em atendimento aos itens 02 e 03 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 05, informou que, em relação às passagens do Sr. Renzo pelo

Brasil nos dias 29/12/2004 e 30/06/2005, "tem dúvidas se, não obstante constar dos documentos que ele os teria assinado no Brasil, se não o fez no Chile". Posteriormente, em atendimento ao item 5 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 06, informou que o Sr. Renzo, "não encontrando informações em seus documentos pessoais, por sua conta houve por bem consultar o departamento de polícia própria no Chile" (fls.882 a 885). Todavia, no documento fornecido pela polícia do Chile "nada consta sobre suas viagens no período de 07 de novembro de 2004 a 26 de janeiro de 2005" (fls.886 a 888).

O único documento apresentado pela fiscalizada é um "Certificado de Viagens", fornecido pela Polícia de Investigaciones de Chile. Deste documento consta que:

- a) Em 07/11/2004, o Sr. Renzo saiu do Chile com destino ao Brasil, sendo que não foi registrada a data do seu retorno ao Chile;
- b) Em 25/07/2005, o Sr. Renzo saiu do Chile com destino ao Brasil, tendo retornado no dia 29/07/2005, proveniente da Argentina.

Portanto, o documento apresentado pela fiscalizada permite concluir que no dia 30/07/2005 o Sr. Renzo não estava no Brasil. Já em relação aos dias 27/12/2004 e 29/12/2004, o documento não permite nenhuma conclusão, tendo em vista que não consta a data do retorno da viagem do dia 07/11/2004 ao Brasil.

Entretanto, em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 02, o Sr. Severino Adolfo Oppelt apresentou cópia de procuração que lhe foi outorgada para representar a CAIMI SAC (fls.827 a 834). Referida procuração foi outorgada no Chile, em 20 de dezembro de 2004, pelo Sr. Renzo Caimi Solari. Portanto, pode-se concluir que o Sr. Renzo voltou da viagem ao Brasil (viagem de 07/11/2004) em data anterior a 27/12/2004.

Finalmente, em 26/08/2009, fornecemos a fiscalizada cópia do documento que recebemos da Polícia Federal brasileira. Em atendimento à intimação que acompanhou a entrega do documento, a fiscalizada limitou-se a informar que não considerou necessário manifestar-se a respeito deste documento.

Portanto, com base nos documentos examinados e nas informações prestadas pela fiscalizada, pela Polícia Federal brasileira e pela Polícia chilena, concluímos que o Sr. Renzo não estava no Brasil nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/06/2005.

8 - OS LAUDOS DE AVALIAÇÃO QUE JUSTIFICAM O ÁGIO "PAGO" PELA FISCALIZADA

Em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 02, a fiscalizada informou que o fundamento econômico do ágio "pago" na aquisição dos investimentos em CAIMI DO BRASIL e LIAISON foi "o valor de rentabilidade desta com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros" (fls.763 a 767).

Anexou, ainda, Laudos de Avaliação, datados de 29 de dezembro de 2004, elaborados pelos contadores Lauro Angelo Cerutti, Jessé Souto Amaral e Evaldo Luiz Baldino (fls.768 a 795). Os Laudos são endereçados aos administradores da CAIMI BRASIL e LIAISON, respectivamente.

Posteriormente, em atendimento ao item 7 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 03, a fiscalizada informou (fls.842 a 850) que os profissionais que elaboraram os Laudos de Avaliação foram contratados pela CAIMI BRASIL e pela LIAISON. Todavia, o pagamento relativo aos serviços prestados por estes profissionais, no valor total de R\$ 7.000,00, foi efetuado pela fiscalizada em 20 de outubro de 2005 e 18 de novembro de 2005. A fiscalizada anexou documentação comprobatória destes pagamentos (fls.848 a 850).

A fiscalizada informou, ainda, em atendimento ao item 1 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 05, que os serviços foram prestados em "novembro e dezembro de 2004" e que os laudos foram recebidos em 29/12/2004. Mesmo em se tratando de serviços prestados em 2004 para a CAIMI BRASIL e para a LIAISON, a fiscalizada pagou pelos

serviços e os contabilizou como despesa em 18/11/2005 (um ano após os serviços terem sido prestados). De acordo com a fiscalizada, o pagamento foi por ela efetuado "por ser a final interessada no processo de fusão e incorporação" (fls.873 a 878).

Analizando as informações e documentos apresentados pela fiscalizada, o primeiro aspecto que merece destaque é a grande defasagem de tempo - quase um ano - entre a época da elaboração dos Laudos (dezembro de 2004) e o pagamento dos honorários correspondentes (outubro e novembro de 2005).

Além disso, apesar da fiscalizada alegar que os serviços foram contratados pelas incorporadas (CAIMI BRASIL e LIAISON), quem efetua o pagamento é a própria fiscalizada. Até poderia ser aventado que tal situação resulta da responsabilidade da fiscalizada pelas dívidas das duas empresas em função da incorporação em 30 de julho de 2005. Todavia, tais "dívidas" não constavam do passivo das incorporadas. Ao contrário, somente foram reconhecidas, mediante lançamento a débito de conta de resultado e a crédito de conta do passivo, pela fiscalizada, em 18/11/2005.

Especificamente em relação ao Laudo de avaliação da LIAISON (fls.768 a 795), datado de 29 de dezembro de 2004, constatamos que:

- a) Foi tomado como base Balanço Patrimonial levantado em 29/12/2004;*
- b) O Balanço Patrimonial e o Laudo de avaliação têm a mesma data (29 de dezembro de 2004) o que indica que o Laudo teria sido elaborado em um dia;*
- c) A fiscalizada informou que para quantificação do ágio "pago" na aquisição do investimento utilizou o valor do Patrimônio Líquido da LIAISON em 29/12/2004 e que, nesta data, o total do Patrimônio Líquido era de R\$ 577.044,39. De acordo com o Laudo de Avaliação, o Patrimônio Líquido da LIAISON, em 29/12/2004 é de R\$ 578.239,00.*
- d) Em 28/12/2004, conforme Alteração e Consolidação de Contrato Social (fls.674 a 677), a LIAISON aumentou o seu capital para R\$ 115.000,00. Os peritos que elaboram o Laudo desconheciam tal fato, pois na projeção do Patrimônio Líquido da LIAISON para cinco anos (2005 a 2009) utilizaram o capital social de R\$ 110.000,00;*
- e) Para projeção da lucratividade da LIAISON os elaboradores do Laudo consideraram um incremento de 300%, de 2004 para 2005, na receita com a prestação de serviços sob a alegação de que haveria um crescimento nas comissões por vendas de produtos de terceiros em função da "colocação de novas mercadorias no mercado". Todavia, não é especificado quais são estas mercadorias, quem pagaria estas comissões, se já existia contrato para representação destes novos produtos, etc. Em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 04, o contribuinte informou que estas novas operações se referem à intermediação nas vendas de produtos fabricados pela CAIMI SAC e apresentou cópia de contrato de representação datado de 01 de agosto de 2005, firmado pela CAIMI & LIAISON e não pela LIAISON (fls.864 a 869) Ou seja, os autores do laudo, já em 29/12/2004, tinham conhecimento de um novo contrato de representação que somente foi firmado em 01/08/2005;*
- f) Em conformidade com o Laudo apresentado, a projeção da lucratividade da LIAISON para o período de cinco anos (2005 a 2009), trazido a valor presente para 29/12/2004, corresponde a R\$ 6.408.215,00. Todavia, além dessa parcela, os elaboradores do Laudo consideraram, também, a título de "perpetuidade", o valor de R\$ 9.186.252,00. Apesar de não ficar explicitado como foi obtido tal valor, o Laudo referencia que se trata do reconhecimento de que "após o período de projeção dos resultados (no presente caso 5 anos), a empresa continuará em funcionamento, gerando resultados, sendo este período posterior denominado perpetuidade". Considerando que a fiscalizada está amortizando o ágio considerando um prazo de cinco anos, não faz sentido justificar parcela expressiva do ágio "pago" por uma lucratividade projetada para um período após estes cinco anos a título de "perpetuidade".*

Especificamente em relação ao Laudo de Avaliação (fls.768 a 795) da CAIMI BRASIL, datado de 29 de dezembro de 2004, constatamos que:

- a) Foi tomado como base Balanço Patrimonial "especial" levantado em 29/12/2004;*
- b) O Balanço Patrimonial "especial" e o Laudo de avaliação têm a mesma data (29 de dezembro de 2004) o que indica que o Laudo foi elaborado em um dia;*
- c) A fiscalizada informou que para quantificação do ágio "pago" na aquisição do investimento utilizou o valor do Patrimônio Líquido da CAIMI BRASIL em 29/12/2004 e que, nesta data, o total do Patrimônio Líquido era de R\$ 2.546.273,98. De acordo com o Laudo de Avaliação, o Patrimônio Líquido da CAIMI BRASIL, em 29/12/2004 é de R\$ 2.559.718,00.*
- d) Para projeção da lucratividade da CAIMI BRASIL para o período de cinco anos (2005 a 2009), os elaboradores do Laudo consideraram um incremento de 70%, de 2004 para 2005, nas receitas com a venda de produção própria, sem apresentar nenhuma explicação a respeito deste tão significativo incremento. Em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 04, o contribuinte informa que este crescimento foi projetado em função de "sinergia decorrente da associação com a Liaison, melhoria no parque fabril, aumento do mix de produtos e ampliação da participação no mercado" fls. 864 a 869). Não especifica, todavia, de que forma o conjunto destes fatores resultou numa projeção de um crescimento nas vendas de 70% para 2005;*
- e) Em conformidade com o Laudo apresentado, a projeção da lucratividade da CAIMI BRASIL para o período de cinco anos (2005 a 2009), trazido a valor presente para 29/12/2004, corresponde a R\$ 6.750.649,00. Todavia, além dessa parcela, os elaboradores do Laudo consideraram, também, a título de "perpetuidade", o valor de R\$ 9.315.030,00. Apesar de não ficar explicitado como foi obtido tal valor, o Laudo referencia-se que se trata do reconhecimento de que "após o período de projeção dos resultados (no presente caso 5 anos), a empresa continuará em funcionamento, gerando resultados, sendo este período posterior denominado perpetuidade". Considerando que a fiscalizada está amortizando o ágio considerando um prazo de cinco anos, não faz sentido justificar parcela expressiva do ágio "pago" por uma lucratividade projetada para um período após estes cinco anos a título de "perpetuidade".*

Portanto, os laudos apresentados pela fiscalizada para justificar o expressivo ágio "pago" por ocasião da "aquisição" das participações societárias na LIAISON e na CAIMI BRASIL correspondem a uma expectativa de rentabilidade em prazo superior a cinco anos.

Além disto, os documentos examinados indicam que referidos laudos foram feitos em um único dia (29/12/2004), sendo os profissionais que os elaboraram remunerados pela própria fiscalizada (e não por quem os contratou) quase um ano após a execução do trabalho.

9 - "ACTA de INTENCIONES" APRESENTADA PELA PRÓPRIA FISCALIZADA

Por ocasião da impugnação ao Auto de Infração que integra o Processo nº 11.065.002149/2009-31, a fiscalizada apresentou documento denominado "Acta de Intenciones" (fls.1042 a 1045). Tanto o relator do processo na DRJ como a relatora no CARF, destacaram esse documento por entender que se trata de prova direta da irregularidade fiscal praticada pela fiscalizada.

Diante disso, transcrevemos, a seguir parte do voto do relator "in verbis":

"Como muito bem esclarecido por Francisco Ferrara, a simulação escapa a uma prova direta em função de consistir em divergência entre o querer (a intenção) e o declarar (a formalização). É por isso que a prova da simulação, de regra, se dá por meio de indícios. Esse foi o meio utilizado no presente caso para alicerçar o ato da Fiscalização (Auto de Infração) e o presente voto até aqui. Ocorre, entretanto, que o contribuinte, junto com a sua impugnação, apresentou documento emitido em 29 de abril de 2004, anterior portanto ao início das operações simuladas, que é prova direta e cabal das conclusões acima expendidas. Trata-se de um pacto de intenções

firmado pela CAIMI SA (Chile) e pela LIAISON, referente a uma aliança entre aquelas sociedades (fls. 715 a 718). Nesse documento resta clara a intenção das duas de se unirem, sendo que isso poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Saliento, por fundamental, que o documento faz referência apenas às sociedades contratantes (CAIMI SA e LIAISON), ou seja, não havia sido aventada a possibilidade da participação da JOFECRED, que, àquele tempo, trabalhava exclusivamente com fomento mercantil e contava com terceiros em seu quadro social. Outro elemento fundamental é a indicação de que a propriedade da nova sociedade seria dividida em partes iguais (50% para cada uma - fl. 717). Diante disso, forçoso concluir que, antes da realização das avaliações, os futuros sócios já tinham a precisa noção de que os laudos indicariam valores bastante próximos para as duas sociedades em processo de união (fls. 450 e 467), mesmo tendo presente que os valores patrimoniais eram bem diferentes (patrimônio líquido de R\$ 1.456.616 da CAIMI DO BRASIL e de R\$ 134.749 negativo da LIAISON em 31/12/2003 - fls. 451 e 463), caso contrário estaríamos diante de uma coincidência amazônica. Minha conclusão com base nos indícios restou, diante da prova direta, colossalmente reforçada."

Mais adiante, em seu voto, o relator volta a tecer comentários a respeito da "Acta de Intenciones":

"O documento denominado "Acta de Intenciones", juntado pelo contribuinte quando da apresentação da impugnação (fls. 715 a 718), demonstrou, claramente, a intenção que havia entre as parte signatárias do contrato (CAIMI SA, chilena, e LIAISON, representadas por Renzo Caimi e Severino Oppelt, respectivamente) de melhor direcionarem os seus negócios no Brasil. O Grupo Caimi já operava no Brasil por meio da sociedade CAIMI DO BRASIL, cujo capital social (R\$ 3.000.000) pertencia 90% à CAIMI SA (chilena) e 10% à LIAISON. No documento há referência de que havia a expectativa de um aumento da demanda que permitiria vendas a médio e longo prazo da ordem de 35 a 50 milhões de dólares por ano. Por tal motivo, as partes acordaram que a propriedade do negócio seria dividida em partes iguais. Certamente essa divisão de propriedade não estava relacionada com as operações mundiais do Grupo Caimi, que tem por matriz o Chile (CAIMI SA) e atua, também, na Argentina, no Brasil, no Peru, na Colômbia, no México e na China (<http://www.caimi.cl>), mas sim às atividades desenvolvidas no Brasil, atividades essas operacionalizadas grandemente por meio de Severino Oppelt. Lembro, por oportuno, que foi Severino Oppelt quem representou a CAIMI SA (chilena) quando da constituição da CAIMI DO BRASIL em 14/5/2001 (fls. 299 a 304). As operações que se sucederam, com a criação da CAIMI & LIAISON, confirmam que o pacto referia-se à operação desenvolvida no território nacional. Além disso, o documento em questão faz referência ao estudo da melhor alternativa para a união dos empreendimentos, se uma fusão, uma incorporação ou outra modalidade. Tal disposição, diante do contexto do negócio, refere-se à CAIMI DO BRASIL e à LIAISON, ou seja, a fusão de ambas ou a incorporação de uma pela outra. Nessa segunda hipótese, o mais provável seria a incorporação da LIAISON pela CAIMI DO BRASIL, tendo em vista que a segunda era maior (o patrimônio líquido da LIAISON foi negativo em 31/12/2003 - fl. 463), detinha o parque industrial e estava localizada no mesmo endereço onde hoje está sediada a impugnante. O gerente dos negócios da do Grupo Caimi no Brasil foi, desde o início, Severino Oppelt (fl. 301), seria ele o gerente geral dos negócios reajustados segundo a "Acta de Intenciones" (fl. 717) e, mais adiante, ele foi eleito Diretor Geral da impugnante, representante maior da sociedade (fls. 152 e 153). Assim, diante dessa prova irrefutável, sou forçado a concordar com o lançador, complementando, apenas, que o objetivo era a fusão das duas contratantes ou a incorporação de uma pela outra. A complexa e anômala operação engendrada teve o objetivo de chegar ao mesmo ponto que seria obtido com a fusão ou a

incorporação diretamente entre CAIMI DO BRASIL e LIAISON, colhendo, adicionalmente, a redução de encargos tributários. O vasto acervo indiciário colhido nesse sentido é prova que restou reforçada pela prova direta oferecida pelo impugnante ("Acta de Intenciones")."

Portanto, a "Acta de Intenciones" revela que a real intenção das partes sempre foi a fusão (ou a incorporação de uma pela outra) das duas empresas (LIAISON e CAIMI DO BRASIL). Todavia, por vislumbrar a possibilidade de alcançar vantagem fiscal, por meio da amortização do "ágio", foram utilizadas as formas jurídicas desconexas detalhadas no presente Relatório.

10 - O "PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO" INTENTADO PELA FISCALIZADA E A IRREGULARIDADE FISCAL DETECTADA PELA FISCALIZAÇÃO

A partir dos documentos analisados, formamos convicção de que a LIAISON e a CAIMI BRASIL pretenderam - como de fato o fizeram - a fusão das duas empresas (ou a incorporação de uma empresa pela outra).

Para a sua implementação, utilizaram-se de "planejamento tributário" constituído por diversos eventos societários, descritos nos itens anteriores deste Relatório, gerando, internamente, ágio superior a R\$ 24.000.000,00, sem que houvesse qualquer fluxo financeiro associado a estas "operações". Posteriormente, a amortização deste ágio, reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa fiscalizada (CAIMI & LIAISON).

Todo o "planejamento tributário" adotado está baseado no disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 e no art. 36 da Lei nº 10.637/02. O primeiro destes dispositivos (art. 7º da Lei nº 9.532/97) estabelece que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, na qual detinha participação societária, em virtude de incorporação, poderá deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio pago na aquisição do investimento, desde que decorrente da expectativa de rentabilidade futura.

Para isso, quando da sua constituição, a CAIMI & LIAISON recebeu, a título de integralização do capital social, participações societárias nas empresas LIAISON e CAIMI BRASIL. Tais participações societárias foram "adquiridas" pela CAIMI & LIAISON por um montante superior a nove vezes o valor patrimonial dos investimentos "adquiridos", gerando um "ágio" superior a R\$ 24.000.000,00, ou seja, superior a 700% do valor patrimonial dos investimentos adquiridos.

Para completar o "planejamento tributário", antes mesmo de iniciar suas atividades operacionais, a CAIMI & LIAISON "incorpora" as duas empresas (LIAISON e CAIMI BRASIL), passando a amortizar o "ágio" para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O outro dispositivo legal em que se baseou o "planejamento tributário" é o art. 36 da Lei nº 10.637/02 que autoriza o diferimento da tributação, para fins de IRPJ e da CSLL, do ganho de capital na cessão de participações societárias a título de integralização do capital social.

Com base neste dispositivo, a JOFECRED e a CAIMI CHILE, sócias das empresas LIAISON e CAIMI BRASIL, respectivamente, deixam de tributar (IRPJ e CSLL) o expressivo ganho de capital obtido na cessão destas participações societárias para a CAIMI & LIAISON. Tal ganho de capital somente se sujeitaria à tributação no momento em que a JOFECRED e a CAIMI CHILE alienassem a participação que passaram a ter na CAIMI & LIAISON.

Todavia, na análise dos documentos apresentados no curso da ação fiscal, constatamos a existência de indícios que permitem formar convicção de que os eventos societários não ocorreram nas datas e na forma referenciada nos contratos sociais e alterações de contratos sociais apresentados pela fiscalizada. Destacamos os fatos que nos levaram a tal conclusão:

a) A JOFECRED "adquire", em 27/12/2004, 95,65% do capital social da LIAISON por R\$ 110.000,00;

- b) Dois dias após, em 29/12/2004, esta participação societária é "vendida" por R\$ 14.000.000,00 para CAIMI & LIAISON. Portanto, em dois dias, a participação societária valorizou mais de 12.000%;
- c) O restante do capital social da LIAISON (4,35%) é "adquirido" pela CAIMI & LIAISON do sócio Severino por R\$ 1,00. Nesta operação, a CAIMI & LIAISON escriturou deságio de R\$ 25.204,04.
- d) A Contabilidade das empresas envolvidas demonstra que as operações não aconteceram nas datas que constam dos instrumentos societários, tendo em vista que:
- A LIAISON somente escriturou o aumento de capital social de R\$ 5.000,00, que teria ocorrido em 28/12/2004, em 11 de março de 2005;
 - A LIAISON somente escriturou a alienação de participação societária que detinha junto a CAIMI BRASIL, que teria ocorrido em 15/01/2005, em 30 de abril de 2005;
 - A JOFECRED somente contabiliza o aumento do seu capital e a "aquisição" do investimento em LIAISON, que teriam ocorrido em 28/12/2004, em abril de 2005, tendo inclusive, providenciado "a reabertura dos saldos contábeis do ano de 2004", para registrar tais operações.
- e) A constituição da CAIMI & LIAISON e a "aquisição" das participações societárias na LIAISON e na CAIMI BRASIL se deu em 29/12/2004, um dia antes da edição da MP nº 232, de 30/12/2004, que revogava o art. 36 da Lei nº 10.637/02, no qual se baseia parte do "planejamento tributário".
- f) A CAIMI CHILE "adquire" de LIAISON, em 15/01/2005, 10% do capital social de CAIMI BRASIL. O valor pago pela "adquirente" foi de R\$ 1,00, quando o valor nominal da participação societária "vendida" era de R\$ 300.000,00.
- g) Em 29/12/2004, a CAIMI CHILE "vende" a participação societária na CAIMI BRASIL, por R\$ 14.000.000,00, para CAIMI & LIAISON. Destaque-se que parte da participação societária (os 10% adquiridos de LIAISON) foi "vendida" antes da sua aquisição (foi "adquirida" em 15/01/2005) e com uma valorização de quase 140.000.000%, tendo em vista que foi "adquirida" por R\$ 1,00 e "vendida" por R\$ 1.400.000,00.
- h) Antes de iniciar sua atividade operacional, a CAIMI & LIAISON "incorpora" a CAIMI BRASIL e a LIAISON, passando a desenvolver as atividades que anteriormente eram desenvolvidas por estas, evidenciado que o resultado pretendido sempre foi a fusão destas duas empresas.
- i) Do Contrato Social da CAIMI & LIAISON consta que o Sr. Renzo Caimi Solari, cidadão chileno, representante da CAIMI SAC, estava de passagem no Brasil na data de constituição da empresa (29/12/2004). Todavia, a Polícia Federal informa que, de acordo com registros de entradas e saídas de estrangeiros no Brasil, o Sr. Renzo não estava no Brasil nesta data, indicando que o evento societário não aconteceu em 29/12/2004;
- j) Do Instrumento Particular de Cessão de Quotas de Capital de Sociedade, com data de 27/12/2004, mediante o qual a LIAISON "vende" para a CAIMI CHILE quotas do capital social da CAIMI BRASIL, consta que o Sr. Renzo Caimi Solari estava de passagem pelo Brasil em 27/12/2004. Todavia, a Polícia Federal informa que, de acordo com registros de entradas e saídas de estrangeiros no Brasil, o Sr. Renzo não estava no Brasil nesta data, indicando que a "venda" das quotas não aconteceu em 27/12/2004;
- k) Também no dia 30/07/2005 o Sr. Renzo não estava no Brasil. Considerando que documentos apresentados pela fiscalizada para comprovar eventos societários (incorporação da CAIMI BRASIL pela CAIMI & LIAISON e extinção da CAIMI BRASIL) indicam a presença do Sr. Renzo no Brasil nesta data, tais documentos não podem ter sido firmados em 30/07/2005;

l) Os laudos para justificar o ágio "pago" pela fiscalizada na "aquisição" das participações societárias em CAIMI BRASIL e LIAISON se basearam em Balanço Patrimonial levantado em 29/12/2004 e teriam sido apresentados pelos peritos nesta mesma data (29/12/2004), indicando terem sido elaborados em um único dia;

Todos estes fatos reforçam a nossa convicção de que a vontade real das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON sempre foi a fusão das duas empresas (ou a incorporação de uma delas pela outra), o que poderia ter sido efetivado por meio de um único evento societário.

Todavia, por vislumbrar a possibilidade de "gerar" internamente ágio e, posteriormente, utilizar a amortização deste "ágio" para reduzir o seu resultado fiscal (Lucro Real e BC da CSLL), a forma jurídica utilizada foi outra, criando-se diversos eventos societários distintos:

- a) Constituição de uma nova empresa (CAIMI & LIAISON);*
- b) Alteração do quadro societário da LIAISON com o ingresso de sócia pessoa jurídica (JOFECRED);*
- c) "Aquisição" de investimentos em CAIMI BRASIL e LIAISON com "ágio" pela CAIMI & LIAISON;*
- d) Incorporação das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON pela CAIMI & LIAISON;*
- e) Extinção de CAIMI BRASIL e LIAISON em função de sua incorporação.*

Esta foi, portanto, a vontade aparente, materializada por intermédio dos eventos societários acima explicitados. Economicamente existiu uma única operação: a fusão das duas empresas (ou a incorporação de uma empresa pela outra). Mas, por vislumbrar vantagem fiscal, foram utilizadas formas jurídicas desconexas da realidade econômica com o propósito de alcançar a vantagem fiscal pretendida: a amortização do "ágio".

Regularmente cientificados dos autos de infração em 24/09/2013, o contribuinte (fls. 1.477) e o responsável solidário, Sr. Severino Adolfo Oppelt - CPF: 266.630.150-87, (fls. 1.468, 1.469) apresentaram impugnação em 22/10/13, respectivamente, ao Termo de Sujeição Passiva e aos Autos de Infração.

Na análise dos autos, o relator do processo na instância a quo, utilizando-se de planilha elaborada pela DRJ/POA por ocasião do julgamento do processo nº 11065.002149/2009-31, contendo relação das alterações societárias engendradas (fls. 1.083) , suas datas, históricos e pessoas que os operacionalizaram, teceu, dentre outras, as seguintes considerações:

"a) CAIMI DO BRASIL LTDA, LIAISON COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA e JOFECRED FOMENTO MERCANTIL LTDA desenvolviam atividades e possuíam quadros societários distintos até dezembro de 2004 (fls. 631, 671 e 697/698);

b) Em dezembro de 2004 é iniciada uma complexa reorganização societária que irá culminar na extinção das três sociedades referidas acima e na criação da CAIMI & LIAISON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COURO E SINTÉTICOS LTDA, bem como a geração do ágio contestado;

c) Os atos da referida reorganização societária foram operacionalizados pelo mesmo profissional, exceto os relativos à JOFECRED, sendo que esse profissional (Zulmar Neves) iniciou sua atuação justamente quando iniciou a reorganização (antes eram outros profissionais que atuavam);

d) No início do processo (27/12/2004), a JOFECRED sofreu radical alteração no seu quadro societário e no seu objeto social, de sorte que seus únicos sócios passaram a ser Severino e Eliane Oppelt e que seu objeto social passou a incluir participações societárias

(antes a sociedade somente se dedicava ao fomento mercantil), bem como foi integralizado aumento de capital por meio da cessão de quotas da LIAISON no valor de R\$ 110.000,00 (95,65% do total), por esse mesmo valor;

e) A empresa JOFECRED integralizou o capital social da CAIMI & LIAISON no valor de R\$ 14.000.000,00 mediante transferência da quota de R\$ 110.000,00 da LIAISON (fls. 452/453), sendo que, mais adiante, Severino Oppelt cedeu sua quota de R\$ 5.000,00 no capital da LIAISON para a CAIMI & LIAISON por esse mesmo valor de R\$ 5.000,00 (fl. 756). A CAIMI & LIAISON, então, passou a ser a única detentora de quotas de capital da LIAISON;

f) A empresa LIAISON cedeu sua quota de R\$ 300.000,00 no capital da CAIMI DO BRASIL para a CAIMI SAC (Chile) pelo valor de R\$ 1,00 (fls. 822/823). CAIMI SAC (Chile) passou a ser a única detentora de quotas de capital da CAIMI DO BRASIL;

g) A pessoa jurídica CAIMI SAC (Chile) integralizou o capital social da CAIMI & LIAISON no valor de R\$ 14.000.000,00 mediante transferência da quota de R\$ 3.000.000,00 da CAIMI DO BRASIL (fl. 452), sendo que a CAIMI SAC (Chile), então, passou a ser a única detentora de quotas de capital da CAIMI DO BRASIL;"

Ao fim, o relator do acórdão recorrido concluiu que houve a prática de atos simulados objetivando a redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, nos seguintes termos:

"57. Dos elementos acima indicados salta aos olhos que a transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SAC (Chile) se deram por valores completamente díspares daqueles que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON. Tais operações ocorreram em momentos distintos, mas muito próximos. Isso não encontra justificativa plausível. Por qual motivo JOFECRED e CAIMI SAC (Chile) foram aquinhoadas com valores expressivamente maiores pelas quotas da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL do que, respectivamente, Severino Oppelt e LIAISON em momentos contíguos?"

58. Indubitavelmente temos aqui um forte indício de que ou os valores lançados nos documentos são irreais, ou o objetivo das operações é outro que não a simples integralização de capital ou cessão de quotas. Tenho aqui, portanto, um indício de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil.

59. Não bastasse isso, chama atenção a radical alteração de rumo na atuação da JOFECRED, que prestou-se, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON. Cabível salientar, nesse passo, que sem a participação da JOFECRED como intermediária das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON não seria possível a transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON sem que houvesse o pagamento de imposto de renda pelas pessoas físicas que anteriormente detinham aquelas quotas.

60. Cabível esclarecer que, tivessem os originais sócios da LIAISON (Severino e Eliane Oppelt) lançado mão de suas quotas para integralizar capital na CAIMI & LIAISON pelo valor de R\$ 14.000.000,00, teria havido a exigência de imposto de renda a título de ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988. Como tais quotas foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, não houve a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002. Esse o motivo pelo qual as pessoas físicas Severino e Eliane Oppelt cederam as quotas da LIAISON para a JOFECRED pelo valor de custo (R\$ 110.000,00) em 27/12/2004, enquanto a transferência das mesmas quotas da

JOFECRED para a CAIMI & LIAISON, em 29/12/2004, se deu pelo valor de R\$ 14.000.000,00.

61. *O tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é fantasticamente exíguo (dois dias). Tenho aqui, portanto, um indicio de que os negócios (transferência de quotas da LIAISON para JOFECRED) aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (JOFECRED) daquelas às quais realmente se conferem (CAIMI & LIAISON), nos termos do inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil.*

62. *Quanto ao previsto no inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil ("os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados"), diversos são os indícios de que isso tenha ocorrido.*

63. *A Fiscalização buscou elementos perante a Polícia Federal Brasileira e a Polícia de Investigaciones de Chile que não acusam a presença do Sr. Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/07/2005. Nesses dias o Sr. Renzo Caimi Solari teria participado de atos societários realizados no Brasil e fundamentais na conjuntura da reorganização societária. Segundo a Polícia Federal Brasileira, o representante da CAIMI SAC (Chile) esteve no Brasil até 22/10/2004 e somente retornou em 26/01/2005, não estando no Brasil nos dias 27/12/2004 e 29/12/2004 (fl. 838). Relativamente a 30/07/2005, ocorre o mesmo, pois o Sr. Renzo Caimi Solari havia saído do Brasil em 29/07/2005 e somente retornou em 02/10/2005 (fl. 838). A informação policial chilena é lacunosa, informando saída do Chile para o Brasil em 07/11/2004, sem informar o retorno (fl. 886).*

64. *Constata-se, entretanto, que as viagens do Sr. Renzo Caimi Solari ao Brasil eram rápidas, de tal forma que a presença dele até os dias 27/12/2004 e 29/12/2004 seria algo inusitado. Relativamente ao dia 30/07/2005, a informação chilena corrobora a informação brasileira (fl. 886). Dessa forma, é possível concluir, pelos fortes indícios colhidos, que o Sr. Renzo Caimi Solari não estava no Brasil quando LIAISON cedeu suas quotas na CAIMI DO BRASIL para a CAIMI SAC (Chile) (fls 747/748), quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls 451 a 459) e quando da incorporação da CAIMI DO BRASIL pela CAIMI & LIAISON (fls 476 a 478). Tenho aqui, portanto, um indicio de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil.*

65. *Além disso, os elementos reunidos nos autos demonstram que a contabilidade da JOFECRED foi reaberta relativamente ao ano de 2004 com a finalidade de registrar aumento de capital social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls 731 a 739). Isso também é um indicio de que os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil.*

66. *Na mesma linha, o pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON foi efetuado quase um ano após a referida constituição. Isso, em que pese possível, é, no mínimo, incomum e não habitual, importando um indicio nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil.*

[...]

70. *Além de todos os indícios acima referidos, consta dos autos um documento denominado de "Acta de intenciones" (fls 1042 a 1045), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004 (anterior ao início das operações simuladas), pela CAIMI SAC (Chile) e pela*

LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 1044).

71. *Cabe ressaltar que no referido documento não consta a possibilidade da participação da JOFECRED, que, àquele tempo, trabalhava exclusivamente com fomento mercantil e contava com terceiros em seu quadro social. Ademais, a indicação de que a propriedade da nova sociedade seria dividida em partes iguais (50% para cada uma - fl. 1044) é outro elemento fundamental. Desse modo, conclui-se que antes da realização das avaliações, os futuros sócios já tinham a precisa noção de que os laudos indicariam valores bastante próximos para as duas sociedades em processo de união (fls. 774 e 786).*

72. *Assim, entendo que esse documento configura prova direta e cabal das conclusões expendidas, pois justamente caracteriza a clara intenção de união das empresas CAIMI SAC (Chile) e LIAISON, reforçando a conclusão baseada nos indícios já comentados."*

Em julgamento realizado em 14/03/2014, a 1ª Turma da DRJ/CTA prolatou o acórdão 06-045.579, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SIMULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO E AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Comprovada a simulação através de vasto acervo indiciário, bem como prova direta da intenção do agente, cabível a desconsideração dos efeitos dos atos viciados e a conseqüente exigência dos tributos faltantes.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de as obrigações tributárias que resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto participaram diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CONTRADITÓRIO DURANTE A AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

O contraditório e a ampla defesa podem ser exercidos após a ciência da autuação, mas não antes dela. A fase investigativa é de cunho inquisitorial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011***MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.**

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

*Impugnação Improcedente.**Crédito Tributário Mantido*

Devidamente cientificados, o responsável em 03/04/2014 (fls. 1.799) e o contribuinte em 10/04/2014 (fls. 1.794), do resultado do julgamento, apresentaram em 30/04/2014, o recurso voluntário de fls. 1801 a 1850 alegando, em princípio:

- Inadequada análise dos fatos e do direito deduzidos nos autos, além de atribuição do cometimento de ilícitos tendo por fundamento unicamente indícios;

- que os ditos planejamentos tributários merecem uma análise particular dentro de seu contexto específico;

- que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e o Poder Judiciário, em inúmeros casos, qualificados como de "planejamento tributário", têm, reiteradamente, assentado que a utilização de meios lícitos e legítimos que resultem em menor incidência de tributos, qualificada como planejamento tributário, apresenta-se lícito, cabendo unicamente ao Fisco glosar ou impugnar a operação, caso confirmado o abuso de forma;

- que o julgador de primeiro grau se amparou unicamente em indícios para concluir pela ocorrência da simulação.

Em sequência, tece os seguintes comentários sobre as conclusões do relator da decisão recorrida, a partir dos eventos descritos na planilha de fl.1083:

-Evento a): LIAISON, JOFECRED e CAIMI DO BRASIL efetivamente possuíam atividades operacionais diferentes, mas, diferentemente do que afirma o Julgador, exceto a CAIMI DO BRASIL, que tinha a CAIMI SA (Chile) como sócia majoritária, as demais (JOFECRED e LIAISON) pertenciam ao mesmo sócio majoritário, qual seja o Sr. Severino Oppelt;

-Evento b): Não é verdade que as três sociedades (LIAISON, CAIMI DO BRASIL e JOFECRED) foram extintas ao final do processo de reorganização societária, para subsistir apenas a nova sociedade CAIMI & LIAISON, visto que a JOFECRED não foi extinta;

- Evento c): As alterações societárias anteriores a dezembro de 2004 foram, sim, promovidas por outros profissionais (empresa de contabilidade, advogados, etc), mas aquelas relacionadas exclusivamente à reorganização societária, pela sua relevância e importância, requereu a participação de um único profissional, eis que não faria sentido algum utilizar os antigos profissionais em tal mister, muitos dos quais nem mais prestavam serviços às empresas objeto da reorganização societária;

- Evento d): O fato de ter havido mudança no objeto social da JOFECRED não merece qualquer censura ou estranheza, posto que a JOFECRED foi eleita pelo Sr. Severino (sócio majoritário da JOFECRED) para concentrar seus investimentos societários e, dessa forma, abrigar a participação majoritária que o Sr. Severino possuía no capital social da LIAISON. Destacou ainda que não houve, como afirma o Julgador, radical alteração no quadro societário da JOFECRED;

- Eventos e), f) e g): Nada há a censurar, já que os atos societários foram praticados em consonância com as normas legais aplicáveis.

Defende que, nas operações de transferência e cessão de quotas não ocorreu nenhuma espetacular valorização da LIAISON, apenas foram adotados parâmetros de avaliação diferentes em cada uma das integralizações. Quando da cessão das quotas da LIAISON à JOFECRED em integralização de capital desta, as quotas foram cedidas pelo valor de custo, haja vista que à época, os sócios da LIAISON e JOFECRED eram os mesmos. Diferentemente, quando a JOFECRED cedeu as quotas da LIAISON à CAIMI & LIAISON, as quotas foram cedidas pelo valor de mercado, com base em laudo de avaliação econômico-financeira, porque na sociedade que se constituiu (CAIMI & LIAISON), a JOFECRED integralizou 50% do capital social e a CAIMI CHILE os outros 50%.

Reitera seu inconformismo de que meros indícios, sem maior investigação e muito menos comprovação, não satisfazem o comando contido no inciso II do §1º do artigo 167 do Código Civil, e aduz que não foram questionados os resultados apurados pelo laudo de avaliação que fundamentou o ágio. Alega que se tivesse havido a efetiva ação fiscal restariam comprovadas seus resultados e cairiam por terra os fundamentos que sustentam a autuação.

Relativamente às afirmações constantes do Relatório Fiscal, de que na transferência de quotas da LIAISON para a JOFECRED, teria afastado a incidência do imposto de renda a título de ganho de capital nas pessoas físicas dos sócios, registrou que:

- A JOFECRED não foi utilizada como veículo para elidir a tributação nas pessoas físicas (Severino, sócio majoritário, e Eliane Opelt, sócia minoritária), pois a utilização da JOFECRED se deu em face de uma verdadeira organização societária das participações societárias das pessoas físicas, como providência prévia à associação que foi levada a efeito com a CAIMI SAC (Grupo chileno);

- O verdadeiro objetivo societário e empresarial seria a concentração das participações societárias das pessoas físicas em uma única sociedade, a JOFECRED;

- Equivoca também o julgador ao afirmar que não houve incidência de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital apurado pela JOFECRED, já que o tributo sobre o referido ganho de capital ficou diferido para ser pago no futuro, conforme autoriza o art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Opõe-se às conclusões do julgador de que o curto período de permanência das quotas da LIAISON no ativo da JOFECRED não se presta como prova de que o Sr. Severino Oppelt teria transferido as quotas da LIAISON à CAIMI & LIAISON ao invés de tê-las feito à JOFECRED, em face da inexistência de previsão legal que defina a ocorrência ou não de simulação com base no tempo decorrido entre duas transações.

Prossegue, defendendo-se nos seguintes termos:

- A informação da polícia chilena, que serviria de prova de que o Sr. Renzo não estaria no Brasil nas datas indicadas, é falha e lacunosa;
- A "Acta de Intenciones" previa que a gestão da nova sociedade a ser formada seria dividida em partes iguais e, portanto, as operações posteriormente realizadas, simplesmente a corroboraram;
- Nega que os futuros sócios tinham a precisa noção de que os laudos indicariam valores bastante próximos, tanto que, foi apurada uma diferença de R\$ 2.231.750,00 entre as duas avaliações;
- Quanto às inconsistência de datas dos eventos societários e registros contábeis, defende que os registros contábeis, naquilo que se refutou importante, refletiram os eventos e alterações societárias ocorridas;
- Refuta os questionamentos da fiscalização acerca utilização tanto de valores de custo quanto de mercado nas transferências de quotas, afirmando que nas participações minoritárias as partes elegeram o valor de custo, estando legalmente amparadas. Já na integralização de quotas da CAIMI & LIAISON utilizaram o valor de mercado, por ser este o critério que melhor reflete o valor dos bens;
- Os instrumentos particulares têm presunção de legitimidade, descabendo a sua desconsideração, a menos que se prove o contrário, o que não fez o fiscal nem o julgador. Incabível também questionar a validade contra terceiros somente após a chancela dada pelo Registro de Comércio (JUCERGS);
- Sobre a controvertida alienação da participação da LIAISON no capital social da CAIMI DO BRASIL, equivalente a 10% e com valor de R\$ 300.000,00, para a CAIMI CHILE ter se dado por R\$ 1,00, com posterior integralização dessa mesma parcela por R\$ 1.400.000,00 no capital social da CAIMI & LIASON, entende ser irrelevante e totalmente sem sentido a ilação levantada pelo fiscal;
- Dizer que os autores do laudo, já em 29/12/2004, tinham conhecimento de um novo contrato de representação que somente foi firmado em 01/08/2005 é desconhecer a técnica de elaboração de laudos de avaliação do valor de mercado de uma empresa pelo Método do Fluxo de Caixa Descontado - MFCD (avaliação econômico-financeira);
- A apuração do valor de uma determinada empresa, na "perpetuidade", é uma das formas utilizadas para a apuração do valor residual da empresa objeto da avaliação econômico-financeira, o qual se soma posteriormente ao valor dos fluxos de caixa futuros e, eventualmente, ao valor de liquidação, para que se possa definir o valor econômico-financeiro da empresa avaliada. Espera-se que uma empresa, diferentemente de seus projetos, tenha vida indeterminada ou infinita;
- O valor de mercado das empresas apontado nos laudos de avaliação foram razoáveis e se confirmaram na prática, tendo em vista que os lucros projetados nos laudos se mostraram muito próximos daqueles que de fato se verificaram na prática. Para comprovação apresenta quadro comparativo entre o resultado realizado e o projetado nos laudos;
- Seguindo à risca as disposições do art. 14, § 2º, alínea "a", da Instrução CVM 247/96, amortizou o ágio no prazo de 5 (cinco) anos, na extensão e proporção dos resultados projetados e revisados.

- A discussão quanto ao período de vigência do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, perde o sentido à vista de que nenhuma simulação ou ilegalidade foi cometida, não tendo o agente fiscal ou o julgador, em todo o procedimento, demonstrado ou provado algo nesse sentido.

Repisa a falta de comprovação dos fatos tidos como simulados e alega que o lançamento e a decisão fundamentaram-se unicamente em indícios sem investigação e comprovação. Cita doutrina para sustentar a imprescindibilidade da investigação dos indícios, os quais não se bastam em si, não se constituindo como meio prova, mas mero ponto de partida da indispensável averiguação de sua veracidade.

Rechaça a imputação da responsabilidade solidária ao sócio Sr. Severino Oppelt afirmando que, tanto o relatório da fiscalização quanto a decisão recorrida não identificaram elementos capazes de demonstrar a suposta participação do sócio no ato que supostamente deu causa à alegada prática do ilícito. Acrescenta que constitui-se clara violação de direitos fundamentais do cidadão, previstos no art. 5º, incisos LIV, LV e LVII da Constituição Federal, a manutenção da atribuição de responsabilidade solidária por débito tributário, na medida em que foi a ele vedado o contraditório e a ampla defesa e, por fim, mas não menos relevante, foi considerado culpado, de forma liminar, sem que houvesse contra ele qualquer prova ou sequer indício de participação no ato tido por ilícito.

Contesta a aplicação da multa qualificada de 150% sob o pressuposto da existência de simulação, porém, em nenhum momento há qualquer passagem demonstrando ou identificando tal simulação. Assim, pelo fato da fiscalização e da decisão recorrida não terem sequer indicado o ato ou ação que possibilitaram concluir pela simulação, não foi possível apresentar defesa adequada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente ressalto que, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário ora apreciado, o contribuinte e o responsável solidário não contestaram os cálculos da apuração do IRPJ e da CSLL efetuados pela fiscalização, inclusive a multa isolada de 50% e a compensação indevida de prejuízos fiscais e saldo negativo de CSLL. Ambos os recorrentes limitaram-se a defender a regularidade das operações societárias efetuadas pela empresa. Assim, referidas matérias foram consideradas incontroversas.

DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A autoridade fiscal, após análise dos documentos obtidos no curso da ação fiscal, formou a convicção de que a LIAISON e a CAIMI BRASIL, pretendiam, como de fato fizeram, a fusão das duas empresas ou a incorporação de uma empresa pela outra. Afirmam que poderiam ter feito um único evento societário, entretanto, vislumbrando a possibilidade de criar internamente um ágio e, posteriormente, amortizá-lo, efetuaram diversos eventos societários.

O juízo *a quo*, ao analisar os atos societários que documentavam a reorganização societária, o vasto acervo indiciário trazido aos autos pela fiscalização, bem assim, a prova direta da intenção do agente, concluiu pela existência de simulação mediante o enquadramento artificial dos negócios jurídicos do contribuinte aos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Para o deslinde da questão, passo a analisar o direito à amortização do ágio estabelecido pelo art. 7º da Lei nº 9.532/92. O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, ao tratar das aquisições de participações societárias em coligadas e controladas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial, assim dispôs:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Verifica-se, portanto, que o ágio deve ser motivado e ter como fundamento econômico uma das hipóteses acima estabelecidas: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, (b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros ou (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

No caso dos autos, o ágio teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura. Este tipo de ágio ocorre nos casos em que o adquirente se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao patrimônio líquido contabilizado pela investida, em razão dos lucros esperados a serem por ela auferidos.

Regra geral, este tipo de ágio contabilizado na investidora, para fins fiscais, não é dedutível na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. Isto ocorre porque o ágio decorre de lucros a serem auferidos pela investida e que serão nela tributados. A investidora deve registrar a repercussão de tais lucros em sua contabilidade pelo método de equivalência patrimonial, cujos

ajustes não são computados na apuração do lucro real, nos termos dos art. 21, 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

[...]

Art 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

[...]

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

O investimento adquirido com ágio pode ser alienado ou liquidado e, nesses casos, as amortizações de ágio devem ser computadas na apuração do lucro . Para tanto, as amortizações de ágio e deságio que, regra geral, devem ser excluídas ou adicionadas na apuração do lucro real e controladas na parte B do LALUR , serão acrescidas ao custo de aquisição para apuração do ganho de capital. Assim dispõe os art. 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)(Vigência)

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

III - ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

Já nos casos de reorganização societária, em que a investidora absorve o patrimônio da investidora ou vice-versa, adquirido com ágio/deságio, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o art. 7º da Lei nº 9.532/97, assim disciplina o tratamento fiscal do ágio:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

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

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

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

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa

ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

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

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

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

Desta forma, o direito à amortização surge após a confusão patrimonial entre investidora e investida, em que uma absorve o patrimônio da outra, e o lucro e o investimento que lhe deu causa se concentram na mesma pessoa jurídica. Assim, a pessoa jurídica que adquiriu o investimento com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros obtidos nesse investimento, e, em contrapartida, adquire o direito à amortização do ágio.

Analisando o ágio decorrente da subscrição de capital na recorrente pela JOFECRED e CAIMI CHILE, mediante a transferência de ações da CAIMI BRASIL e LIAISON, de propriedade das subscritoras, verifiquei que o ágio foi gerado sem que houvesse o dispêndio de qualquer recurso, ou seja, não houve a circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a sua existência. Tal assertiva decorre do fato de que ao final dos eventos de reorganização, os investimentos na CAIMI BRASIL e na LIAISON foram incorporados pela recorrente, pessoa jurídica controlada conjuntamente pelo Sr. Severino Adolfo Oppelt (controle indireto através da JOFECRED) e pela CAIMI CHILE, ou seja, exatamente as mesmas pessoas que controlavam a CAIMI BRASIL e a LIAISON antes da subscrição, porém sem o ágio.

O direito à amortização surge nos casos de reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio e não naquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o objetivo de criar despesas dedutíveis.

Outro ponto a se destacar é a falta de independência entre as partes envolvidas, requisito a ser analisado nos casos de ágios decorrentes de reorganizações societárias. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu Pronunciamento Técnico CPC 05, ao tratar da divulgação sobre partes relacionadas demonstrações contábeis, assim definiu o que seriam partes relacionadas:

Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (neste Pronunciamento Técnico, tratada como "entidade que reporta a informação").

(a) Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se:

(i) tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação;

(ii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta a informação;

(iii) for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.

(b) Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação se qualquer das condições abaixo for observada:

(i) a entidade e a entidade que reporta a informação são membros do mesmo grupo econômico (o que significa dizer que a controladora e cada controlada são interrelacionadas, bem como as entidades sob controle comum são relacionadas entre si);

(ii) a entidade é coligada ou controlada em conjunto (joint venture) de outra entidade (ou coligada ou controlada em conjunto de entidade membro de grupo econômico do qual a outra entidade é membro);

(iii) ambas as entidades estão sob o controle conjunto (joint ventures) de uma terceira entidade;

(iv) uma entidade está sob o controle conjunto (joint venture) de uma terceira entidade e a outra entidade for coligada dessa terceira entidade;

(v) a entidade é um plano de benefício pós-emprego cujos beneficiários são os empregados de ambas as entidades, a que reporta a informação e a que está relacionada com a que reporta a informação. Se a entidade que reporta a informação for ela própria um plano de benefício pós-emprego, os empregados que contribuem com a mesma serão também considerados partes relacionadas com a entidade que reporta a informação;

(vi) a entidade é controlada, de modo pleno ou sob controle conjunto, por uma pessoa identificada na letra (a);

(vii) uma pessoa identificada na letra (a)(i) tem influência significativa sobre a entidade, ou for membro do pessoal chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade);

(viii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual ela faz parte, fornece serviços de pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou à controladora da entidade que reporta.

A cronologia das operações demonstra o grau de relacionamento entre as envolvidas:

(i) em 14/05/2001 foi constituída a empresa CAIMI DO BRASIL LTDA., tendo como únicas sócias: CAIMI CHILE com 90% do capital social (R\$ 900.000,00) e Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda. com 10% do capital social (R\$ 100.000,00);

(ii) em 29/12/2004 foi constituída a empresa recorrente, tendo como únicas sócias CAIMI CHILE e JOFRECRE;

(iii) em 29/12/2004 foi integralizado capital da recorrente através de participações societárias em CAIMI BRASIL e LIAISON, com expressivos ágios, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura;

(iv) em 15/01/2005, a sócia LIAISON cede para CAIMI CHILE a totalidade das suas quotas na CAIMI BRASIL;

(v) em 30/07/2005, a CAIMI CHILE retira-se da sociedade CAIMI BRASIL cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON (recorrente) que passa a ser a única sócia;

(vi) em 30/07/2005, a CAIMI BRASIL é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON (recorrente).

Por outro lado, a recorrente também adquiriu participações da empresa LIAISON constituída, majoritariamente, pelo capital de sua outra sócia JOFECRED. A cronologia das operações demonstra o grau de relacionamento entre as envolvidas:

(i) em 30/10/90 na empresa LIAISON ingressa o sócio Sr. Severino Adolfo Oppelt, com 50% de participação no capital social;

(ii) em 27/04/99, o Sr. Severino Adolfo Oppelt (99% do capital) e sua esposa Eliane de Fátima da Silva Oppelt (1% do capital social) passam a ser detentores de 100% do capital social da LIAISON.

(iii) em 28/12/2004, ocorre alteração contratual para ingresso de JOFECRED Fomento Mercantil Ltda, com 95,65% do capital social (R\$ 110.000,00) e Sr. Severino Adolfo Oppelt - 4,35% (R\$ 5.000,00);

(iv) em 30/07/2005, os sócios Severino Adolfo Oppelt e JOFECRED retiram-se da sociedade cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON (Recorrente) que passa a ser a única sócia da LIAISON;

(v) em 30/07/2005, a LIAISON é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON (Recorrente).

Além da participação indireta na CAIMI BRASIL, por meio LIAISON, o Sr. Severino Adolfo Oppelt, desde o início da CAIMI BRASIL era também o responsável pela administração com poderes para praticar todos os atos necessários à consecução dos objetivos sociais da empresa

Ademais, o mesmo Sr. Severino Adolfo Oppelt representava a CAIMI CHILE e a LIAISON nos instrumentos de alteração contratual da CAIMI BRASIL, o que vem a reforçar o vínculo entre as envolvidas nas operações de reestruturação societária que deram ensejo ao ágio indevidamente amortizado.

Feitas estas considerações, passo para a questão principal da lide e que reside na ocorrência ou não de simulação, nos termos do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), que assim dispõe:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

O recorrente alega na peça recursal que o lançamento e a decisão fundamentaram-se unicamente em indícios sem investigação e comprovação.

Analisando as provas trazidas aos autos, firmei convicção de que não assiste razão à recorrente. Ao contrário do que sustenta, os indícios possuem alta relevância na formação da convicção daquele que aprecia casos de simulação, e têm como origem a investigação dos fatos ocorridos pela fiscalização.

De início, mister se faz comentar sobre a força probatória dos indícios. Sabe-se que os indícios e presunções têm naturezas jurídicas de provas. Os indícios são substratos fáticos para construção das presunções, as quais, de acordo como o art. 212 do Código Civil, são meios de prova.

Darci Guimarães Ribeiro (Provas Atípicas, Porto Alegre. Livraria do Advogado , 1998, p. 103), mestre em Direito Processual Civil, ensina :

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

Paulo Celso B. Bonilha (Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92) assim se manifesta sobre as provas:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido.

Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Dessa forma, verifica-se que os indícios são os fatos conhecidos que embasam a construção da prova. No caso concreto, o relatório da fiscalização demonstrou de forma inequívoca uma série de fatos que caracterizam as hipóteses de simulação previstas em lei. Peço vênha para reproduzir trecho do voto condutor do acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária/2ª Câmara/1ª Seção deste Colegiado, por ocasião do julgamento do processo 11065.002149/2009-31, haja vista a identidade fática dos autos, bem assim, a precisa identificação e adequação dos indícios às hipóteses de simulação previstas na lei:

Do exame dos elementos dos autos, verifica-se uma gama de indícios a caracterizar as hipóteses de simulação previstas na lei, corroborando a conclusão do relator a quo, como se demonstrará a seguir:

(i) indícios de que os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a JOFECRED prestou-se, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON, pois sem essa participação, os sócios pessoas físicas anteriores deveriam pagar IRPJ sobre o ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- As quotas da LIAISON foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, sem a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

- Tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é muito exíguo (dois dias).

(ii) indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a simples integralização de capital ou cessão de quotas, como alega a recorrente ter sido o objetivo das operações embargadas, não precisariam passar pela transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SA (Chile) em valores muito superiores aos que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON, sendo certo, ainda, que as operações ocorreram em momentos muito próximos, sem qualquer justificativa plausível, enquanto os demais sócios foram remunerados por valores muito inferiores.

(iii) indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- informações oficiais, buscadas junto à Polícia Federal Brasileira e à Polícia de Investigaciones de Chile não acusam a presença do Sr.

Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/7/2005, e a recorrente não logrou comprovar que esteve presente, como atestavam os instrumentos de integralização e cessão de quotas utilizados na reorganização societária.

- reabertura da contabilidade da JOFECRED, relativamente ao ano de 2004, com a finalidade de registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls. 407 a 415);

- pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON efetuado quase um ano após a referida constituição.

Oportuna ainda a lição de Maria Rita Ferragut, citada no acórdão recorrido, sobre o tema presunções abordado no trabalho "Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, págs. 119 e 120), *in verbis*:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

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

ÁGIO. SIMULAÇÃO.DEDUTIBILIDADE.

Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da sua dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL. (Acórdão nº 1302-000.991, Sessão de 03/10/12)

Relevante também observar se a reorganização societária foi implementada ou não com operações estruturadas em sequência. Marco Aurélio Greco, em sua obra Planejamento Tributário (Dialética, São Paulo, 2011, p.462), tratou da importância de se examiná-las nos planejamentos tributários:

Operação Estruturadas em Sequência

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

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

No presente caso, a cronologia dos fatos trazidos aos autos pela fiscalização demonstra, claramente, que a complexa reorganização societária implementada foi estruturada em sequência, e teve o objetivo final de chegar ao mesmo ponto que seria obtido com a fusão ou a incorporação diretamente entre CAIMI DO BRASIL e LIAISON, obtendo, adicionalmente, a diminuição da carga tributária.

Além de todas as provas indiretas acima referidas, consta dos autos uma "Acta de Intenciones" (fls. 1042 a 1045), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004, pela CAIMI CHILE e pela LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação.

Como bem observou a fiscalização, ao reproduzir o voto do relator da decisão de primeira instância no processo 11065.002149/2009-31, o documento configura prova direta e cabal das conclusões da fiscalização, ou seja, neste documento CAIMI CHILE e LIAISON declaram sua intenção de se unirem. A seguir reproduzo parte do relatório da fiscalização que transcreveu referido voto:

Diante disso, transcrevemos, a seguir parte do voto do relator "in verbis":

*"Como muito bem esclarecido por Francisco Ferrara, a simulação escapa a uma prova direta em função de consistir em divergência entre o querer (a intenção) e o declarar (a formalização). É por isso que a prova da simulação, de regra, se dá por meio de indícios. Esse foi o meio utilizado no presente caso para alicerçar o ato da Fiscalização (Auto de Infração) e o presente voto até aqui. **Ocorre, entretanto, que o contribuinte, junto com a sua impugnação, apresentou documento emitido em 29 de abril de 2004, anterior portanto ao início das operações simuladas, que é prova direta e cabal das conclusões acima expendidas.** Trata-se de um pacto de intenções firmado pela CAIMI SA (Chile) e pela LIAISON, referente a uma aliança entre aquelas sociedades (fls. 715 a 718). Nesse documento resta clara a intenção das duas de se unirem, sendo que isso poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Saliento, por fundamental, que o documento faz referência apenas às sociedades contratantes (CAIMI SA e LIAISON), ou seja, não havia sido aventada a possibilidade da participação da JOFECRED, que, àquele tempo, trabalhava exclusivamente com fomento mercantil e contava com terceiros em seu quadro social. Outro elemento fundamental é a indicação de que a propriedade da nova sociedade seria dividida em partes iguais (50% para cada uma - fl. 717). Diante disso, forçoso concluir que, antes da realização das avaliações, os futuros sócios já tinham a precisa noção de que os laudos indicariam valores bastante próximos para as duas sociedades em processo de união (fls. 450 e 467), mesmo tendo*

presente que os valores patrimoniais eram bem diferentes (patrimônio líquido de R\$ 1.456.616 da CAIMI DO BRASIL e de R\$ 134.749 negativo da LIAISON em 31/12/2003 -fls. 451 e 463), caso contrário estaríamos diante de uma coincidência amazônica. Minha conclusão com base nos indícios restou, diante da prova direta, colossalmente reforçada."

Mais adiante, em seu voto, o relator volta a tecer comentários a respeito da "Acta de Intenciones" :

"O documento denominado "Acta de Intenciones", juntado pelo contribuinte quando da apresentação da impugnação (fls. 715 a 718), demonstrou, claramente, a intenção que havia entre as partes signatárias do contrato (CAIMI SA, chilena, e LIAISON, representadas por Renzo Caimi e Severino Oppelt, respectivamente) de melhor direcionarem os seus negócios no Brasil. O Grupo Caimi já operava no Brasil por meio da sociedade CAIMI DO BRASIL, cujo capital social (R\$ 3.000.000) pertencia 90% à CAIMI SA (chilena) e 10% à LIAISON. No documento há referência de que havia a expectativa de um aumento da demanda que permitiria vendas a médio e longo prazo da ordem de 35 a 50 milhões de dólares por ano. Por tal motivo, as partes acordaram que a propriedade do negócio seria dividida em partes iguais. Certamente essa divisão de propriedade não estava relacionada com as operações mundiais do Grupo Caimi, que tem por matriz o Chile (CAIMI SA) e atua, também, na Argentina, no Brasil, no Peru, na Colômbia, no México e na China (<http://www.caimi.cl>), mas sim às atividades desenvolvidas no Brasil, atividades essas operacionalizadas grandemente por meio de Severino Oppelt. Lembro, por oportuno, que foi Severino Oppelt quem representou a CAIMI SA (chilena) quando da constituição da CAIMI DO BRASIL em 14/5/2001 (fls. 299 a 304). As operações que se sucederam, com a criação da CAIMI & LIAISON, confirmam que o pacto referia-se à operação desenvolvida no território nacional. Além disso, o documento em questão faz referência ao estudo da melhor alternativa para a união dos empreendimentos, se uma fusão, uma incorporação ou outra modalidade. Tal disposição, diante do contexto do negócio, refere-se à CAIMI DO BRASIL e à LIAISON, ou seja, a fusão de ambas ou a incorporação de uma pela outra. Nessa segunda hipótese, o mais provável seria a incorporação da LIAISON pela CAIMI DO BRASIL, tendo em vista que a segunda era maior (o patrimônio líquido da LIAISON foi negativo em 31/12/2003 - fl. 463), detinha o parque industrial e estava localizada no mesmo endereço onde hoje está sediada a impugnante. O gerente dos negócios da do Grupo Caimi no Brasil foi, desde o início, Severino Oppelt (fl. 301), seria ele o gerente geral dos negócios reajustados segundo a "Acta de Intenciones" (fl. 717) e, mais adiante, ele foi eleito Diretor Geral da impugnante, representante maior da sociedade (fls. 152 e 153). Assim, diante dessa prova irrefutável, sou forçado a concordar com o lançador, complementando, apenas, que o objetivo era a fusão das duas contratantes ou a incorporação de uma pela outra. A complexa e anômala operação engendrada teve o objetivo de chegar ao mesmo ponto que seria obtido com a fusão ou a incorporação diretamente entre CAIMI DO BRASIL e LIAISON, colhendo, adicionalmente, a redução de encargos tributários. O vasto acervo indiciário colhido

nesse sentido é prova que restou reforçada pela prova direta oferecida pelo impugnante ("Acta de Intenciones")"

No recurso ora apreciado a recorrente se limita a alegar que a "Carta de Intenções" simplesmente foi corroborada pelas operações posteriormente realizadas, na tentativa de desqualificar a prova. Diferentemente do alegado, em face de todas provas carreadas aos autos, firmei a convicção de que a sequência de operações posteriores implementadas, não por coincidência, corroboram as intenções manifestadas na ata, mas comprovam que as mesmas foram realizadas artificialmente e com o objetivo de materializar as reais intenções, expressamente manifestadas na Carta de Intenções, ou seja, a fusão ou incorporação da CAIMI e LIAISON.

Diante de todo o exposto, e considerando que:

- Os argumentos apresentados no recurso voluntário não foram capazes de afastar os indícios, bem assim, de desqualificar a prova material carreadas aos autos pela fiscalização;
- A sequência de atos baseados numa aparente regularidade, porém com o objetivo real diverso comprovam a ocorrência de simulação;
- O art. 149, inciso VII do CTN prevê o lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados;

Correto o acórdão recorrido que manteve crédito tributário apurado com base nas exclusões indevidas ao lucro líquido a título de amortização de ágio.

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

No recurso voluntário a recorrente não traz absolutamente qualquer novo argumento que possa alterar a o acórdão *a quo*.

A fiscalização, com fulcro no disposto no art. 135, da Lei nº 5.172/66 (CTN), atribuiu ao diretor-geral da recorrida, Sr. Severino Adolfo Oppelt, a condição de responsável solidário, tendo em vista que os créditos tributários foram constituídos por conta de atos por ele praticados com infração à lei:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado." (Grifou-se)

Conforme demonstrado nos autos do processo, a infração à lei restou caracterizada pelo procedimento doloso adotado pela fiscalizada que, valendo-se de operações estruturadas em sequência com o objetivo conferir aparência de legalidade à reorganização, criou ágio artificialmente, em desacordo com os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, utilizado na redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

O Sr. Severino Adolfo Oppelt, além de possuir participação societária em todas as empresas envolvidas, exceção feita à CAIMI CHILE, sempre ocupou posição de comando em todas elas:

- CAIMI do BRASIL Ltda - Exercia o cargo de gerente-delegado, desde 14/05/2001, com poderes para praticar todos os atos necessários à consecução dos objetivos sociais da empresa (fls. 622 a 637);
- CAIMI CHILE - Possuía procuração desde 14/05/2001 para representar a empresa chilena no Brasil (fls. 622 a 637);
- LIAISON Comercial Exportadora e Importadora Ltda - Era sócio-administrador da empresa desde 27/04/1999 (fls. 661 a 681);
- JOFECRED Fomento Mercantil Ltda - Era sócio-gerente da empresa desde 01/10/2002 (fls. 690 a 715).

Ademais, a recorrente sempre foi administrada isoladamente pelo diretor-geral eleito, o Sr. Severino Adolfo Oppelt, conforme contrato social e suas alterações registradas na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul (fls. 451 a 475). Ainda de acordo com o contrato, compete ao diretor-geral "a representação da sociedade, ativa e passiva, em juízo ou fora dele, assim como a gestão ordinária dos negócios sociais em geral e a prática de todos os atos de administração ordinária e disposições necessárias ou convenientes à consecução do objeto social."

Dessa forma, resta comprovada a responsabilidade solidária do Sr. Severino Adolfo Oppelt pelos débitos da fiscalizada.

No recurso voluntário o recorrente alega também a inobservância aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Não lhe assiste razão, isto porque não há que se falar em cerceamento de direito de defesa na fase inquisitória do procedimento fiscal. A fase litigiosa somente se inicia com a apresentação da impugnação, momento a partir do qual o contraditório e a ampla defesa devem ser amplamente observados. É o disposto no art. 14 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Assim tem sido a jurisprudência administrativa deste órgão julgador:

FASE PROCEDIMENTAL. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO e AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO. INICIO FASE LITIGIOSA.

Durante o procedimento fiscal, em regra, não há que se falar em direito à ampla defesa e ao contraditório. O litígio instaura-se com a apresentação de impugnação, momento a partir do qual deve ser observado o amplo direito à defesa e ao contraditório. Ausente prejuízo ao contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento. (Acórdão nº 1402-001.773, Sessão de 26/08/14).

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da a ampla defesa. (Acórdão nº 140-002.044, Sessão de 18/01/16)

DA MULTA QUALIFICADA

Em face do vasto acervo indiciário e da prova direta acostada aos autos, a fiscalização concluiu que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada com o objetivo a reduzir a carga tributária. Essa conduta dolosa ensejou a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 4.502/64.

O resultado final das operações foi a fusão (ou incorporação de uma empresa pela outra), entretanto, as várias etapas intermediárias utilizadas tiveram como objetivo único a redução de tributos.

A transferência de ações da LIAISON, de titularidade das pessoas físicas, Sr. Severino Adolfo Oppelt e Eliane de Fátima da Silva Oppelt, para a JOFECRED pelo preço patrimonial, seguida da constituição da nova empresa (CAIMI & LIAISON), cujo capital social foi integralizado mediante a transferência de participações societárias na CAIMI BRASIL e na LIAISON, com ágio bastante expressivo, assim como, a posterior incorporação destas empresas para possibilitar a amortização desse ágio, evidenciam a intenção dos recorrentes em reduzir os tributos devidos.

Assim, correta a aplicação da multa qualificada, eis que caracterizada situação fraudulenta prevista no art. 72, da Lei nº 4.602/64.

Nesse sentido, a jurisprudência do CARF;

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco. (Acórdão 1402-002.113, Sessão de 01/03/16)

MULTA QUALIFICADA.

Constatado o dolo na prática de fraude e conluio que resultaram na geração de ágio artificial, criado de forma consciente e deliberada, é cabível qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%. (Acórdão 1302-000.991, Sessão de 03/10/2012)

Processo nº 11065.722629/2013-07
Acórdão n.º **1301-002.110**

S1-C3T1
Fl. 1.905

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

CÓPIA