



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

Processo n° 11070.720968/2012-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.522 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria IRPJ e outros tributos.
Recorrente JOHN DEERE BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de simulação, aplica-se a regra decadencial do art. 173, I, ambos do CTN.

GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

AVALIAÇÃO A VALOR DE MERCADO. INCORPORAÇÃO. ART. 37 do DL nº 1.598/77. GLOSA DE DESPESA DE DEPRECIAÇÃO.

Deve ser glosado o excesso de encargos de depreciação, resultante da avaliação a valor de mercado de bens vertidos ao patrimônio da incorporadora, se não observado o disposto no art. 37 do DL 1.598/77.

AVALIAÇÃO A VALOR DE MERCADO. INCORPORAÇÃO. ART. 37 do DL nº 1.598/77. GLOSA DE CUSTO DE BEM ALIENADO.

Para fins de apuração do ganho de capital, deve ser glosado o excesso de custo do bem alienado, resultante da sua avaliação a valor de mercado para

fins de versão ao patrimônio da incorporadora, se não observado o disposto no art. 37 do DL 1.598/77.

GLOSA DE DESPESA.

Deve ser glosada o valor lançado como despesa se resta demonstrado se tratar de preço residual de aquisição de participação societária.

RECEITAS FINANCEIRAS. CONTAS DE RESULTADO. LUCRO REAL.

Os juros relativos a depósitos judiciais devem ser contabilizadas em contas de resultado, integrando-se à base de cálculo do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) pelo voto de qualidade, manter os lançamentos referentes ao ano de 2006, vencidos os conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo que afastavam a qualificação da multa e sustentavam a decadência dos fatos geradores do ano de 2006; b) por maioria, manter os lançamentos do ano de 2007, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo e Hélio Araújo que cancelavam o auto de Infração do IRPJ a fls. 6165 e da CSLL a fls. 6171 e os itens 001 e 006 do auto de infração do IRPJ a fls. 6175 e os itens 002, 006, 007 e 008 do auto de infração da CSLL a fls. 6189; c) por unanimidade, afastar o agravamento da multa; e d) pelo voto de qualidade, manter a multa qualificada no percentual de 150%, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo. Os Conselheiros Guilherme Pollastri e Márcio Frizzo fizeram delaração de voto.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto S. Jr., Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Waldir Rocha, Hélio Araújo e Márcio Frizzo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n° 1041.466, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF.

O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento, controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, especialmente quando sequer foram confirmadas as irregularidades apontadas pela impugnante.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO

DOCUMENTAL.

Documento assinado digitalmente conferido em 24/08/2011

Autenticado digitalmente em 28/10/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/1

1/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 11/11/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

Impresso em 24/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Meras alegações sem a devida produção de provas não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano calendário: 2006, 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES. DECLARAÇÃO FINAL. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que, em decorrência de incorporação da pessoa jurídica, reste saldo que não poderá mais ser aproveitado pela sociedade incorporada, por falta de permissão legal.

PARCELA DA MAIS VALIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. REAVALIAÇÃO. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO E CUSTO DE BENS BAIXADOS. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas de depreciação e os custos para fins de baixa de bens do ativo imobilizado relativos à parcela da maisvalia decorrente de reavaliação de bens vertidos por incorporação a valor de mercado sem o reconhecimento da reserva de reavaliação são indedutíveis para fins fiscais.

DESPESAS OU CUSTOS NECESSÁRIOS. DEDUTIBILIDADE. REPASSE DE VALORES PREVISTOS EM CONTRATO DE SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES.

O gasto é necessário quando for essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que esteja vinculada com as fontes produtoras de rendimentos. Os custos ou redutores de despesas que correspondam a preço oculto de participação societária negociada não são gastos necessários e são indedutíveis na apuração do lucro real.

RECEITAS FINANCEIRAS. CONTAS DE RESULTADO. LUCRO REAL.

As receitas financeiras relativas a juros e atualização monetária de depósitos judiciais devem ser contabilizadas em contas de resultado da sociedade, integrando-se à base de cálculo dos tributos.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. FATOS COM REFLEXOS TRIBUTÁRIOS FUTUROS. AMORTIZAÇÃO DA MAIS VALIA NA FORMA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E BAIXA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ATIVOS VERTIDOS POR INCORPORAÇÃO.

A contagem do prazo decadencial deve ter como referência inicial o período em que ocorrer o efeito sobre o resultado da fiscalizada, fatos que são apurados a partir dos elementos da escrituração contábil e fiscal, e não do registro original da maisvalia, que teve como contrapartida contábil a conta de ágio procedente de pessoa jurídica incorporada.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Em caso de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial quinquenal para o fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos sobre irregularidade fiscal determinante do lançamento dos tributos, impõe o agravamento, de metade, da multa de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.

JUROS DE MORA. SELIC

A exigência da taxa Selic como juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Anocalendario: 2006, 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITAÇÃO A 30% DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA. INCORPORAÇÃO.

A compensação de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores fica limitada a 30% da base de cálculo ajustada pelas adições e exclusões previstas na legislação. Inexistente qualquer exceção ao limite imposto pela lei.

Impugnação Improcedente

Os autos de infração em tela são compostos dos seguintes itens:

I – Autos de Infração do IRPJ a fls. 6165 e da CSLL a fls. 6171:

a) Item 001 – Inobservância do limite de compensação (PF e BN).

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 2.146.196,78

Multa (%) – 75%

II – Autos de Infração do IRPJ a fls 6175 e segs. e da CSLL a fls. 6189

e segs.:

a) Item 001 do AI do IRPJ e Item 002 do AI da CSLL – Custos, despesas operacionais e encargos. Parcela de mais-valia integrante do custo para fins de depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado considerada indedutível .

Fato Gerador – 31/12/2006

Valor Apurado – R\$ 885.322,42

Multa (%) – 225%

b) Item 001 do AI do IRPJ e Item 006 do AI da CSLL – Custos, despesas operacionais e encargos. Parcela de mais-valia integrante do custo para fins de depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado considerada indedutível .

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 752.544,24

Multa (%) – 225%

c) Item 002 do AI do IRPJ e Item 005 do AI da CSLL – Custos/despesas operacionais/encargos. Custo dos produtos vendidos. Lançamentos relativos a despesas não necessárias.

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 31.029.202,75

Multa (%) – 150%

d) Item 003 do AI do IRPJ e do AI da CSLL – Custos, despesas operacionais e encargos. Outras receitas operacionais. Lançamentos retificadores em rubrica de recuperação de despesas relativos a despesas não necessárias.

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 2.042.300,54

Multa (%) – 150%

e) Item 004 do AI do IRPJ e da CSLL – Custos/despesas operacionais e encargos. Lançamentos retificadores na receita financeira - relativos a despesas não necessárias.

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 766.136,65

Multa (%) – 150%

f) Item 005 do AI do IRPJ e Item 001 do AI da CSLL – Receitas Financeiras e/ou variações monetárias ativas. Receitas financeiras reconhecidas como redução das rubricas de provisão para o IRPJ e a CSLL.

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 505.133,65

Multa (%) – 75%

g) Item 006 do AI do IRPJ e Item 007 do AI da CSLL – Ganhos e perdas de capital apurados incorretamente. Parcela de mais-valia integrante do custo para fins de alienação/baixa de bens do ativo imobilizado considerado indedutível.

Fato Gerador – 31/12/2006

Valor Apurado – R\$ 124.715,34

Multa (%) – 225%

g) Item 006 do AI do IRPJ e Item 008 do AI da CSLL – Ganhos e perdas de capital apurados incorretamente. Parcela de mais –valia integrante do custo para fins de alienação/baixa de bens do ativo imobilizado considerado indedutível.

Fato Gerador – 31/12/2007

Valor Apurado – R\$ 3.983,01

Multa (%) – 225%

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 06/12/2012 (AR a fls. 2210) e interpôs recurso voluntário em 28/12/2012 (doc. a fls. 6461 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) Quanto à decadência:

a.1) que, apesar de a dedutibilidade de valores suportados pela geração de ágio produzir efeitos futuros, em virtude de imposição legal, deve-se considerar, para fins de contagem do prazo decadencial, somente a data em que foi gerado tal ágio;

a.2) que o ágio foi gerado ao longo do ano-calendário de 1995 e o auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo foi lavrado somente em 28.6.2012;

a.3) que, caso assim não se entenda, devem ser considerados atingidos pela decadência ao menos os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2006, pois, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, esta autuação fiscal somente poderia exigir valores de IRPJ e CSLL relativos ao período-base de 2006 se tivesse lançado até 31/12/2011, sendo que auto de infração foi lavrado em 28/06/2012;

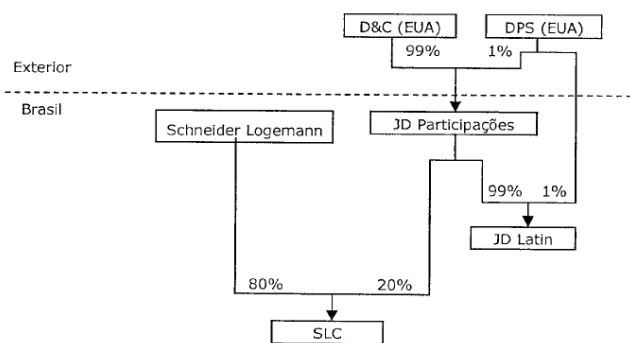
b) Quanto à fraude:

b.1) que, ainda que se viesse a entender que a recorrente estaria equivocada em sua análise da questão, ou no resultado e efeitos das operações realizadas, o que se admite apenas para argumentar, esse seria apenas um caso de divergência de interpretação da legislação tributária, e jamais um caso de fraude;

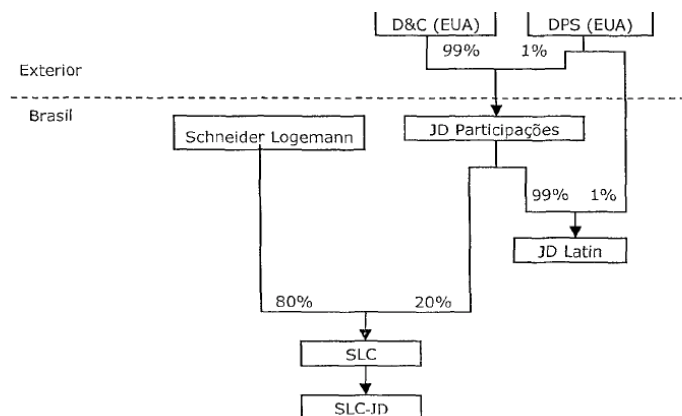
c) Quanto aos fatos:

c.1) que a recorrente iniciou suas atividades no país em 1979 por meio de uma associação com a indústria brasileira Schneider Logemann com a aquisição de 20% do capital social da SLC S/A, antiga denominação da recorrente;

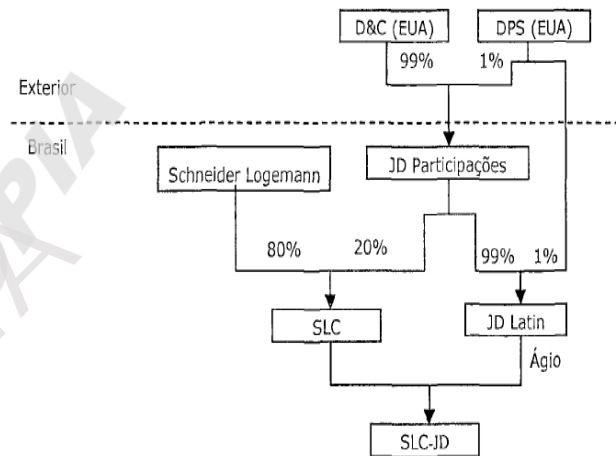
c.2) que, cerca de duas décadas depois, o Grupo decidiu reorganizar sua estrutura societária no país e diversificar sua participação no mercado interno, sendo que, em 03/05/1995, a holding JD Participações (John Deere Participações Ltda – holding), em conjunto com a DPS (Deere Payroll Services Inc.), deliberou a criação da JD Latin (John Deere Latin America Participações Ltda.), ficando o grupo com a seguinte configuração:



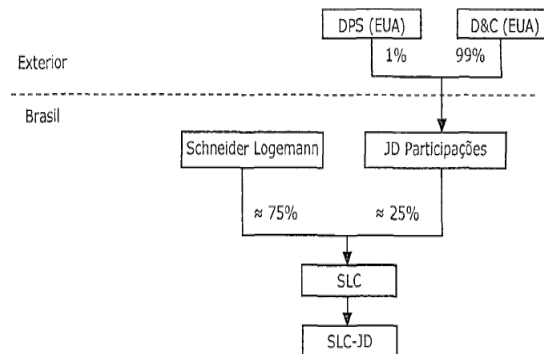
c.3) que, em 17/11/1995, foi constituída a SLC – JD (SLC-John Deere S/A), a qual, em 26/12/1995, teve suas ações subscritas e integralizadas pela SLC em aumento de capital, sendo que essa subscrição pela SLC se deu por meio de conferência de seus estabelecimentos comerciais, compreendendo todos os bens móveis e imóveis, as instalações, os estoques de matérias-primas, produtos intermediários, peças de manutenção e mercadorias para revenda, a organização comercial e administrativa, bem como as marcas, licenças e o fundo de comércio, relacionados às atividades operacionais e foi feita a valor contábil, sendo que com isso, a estrutura do grupo modificou-se para o seguinte:



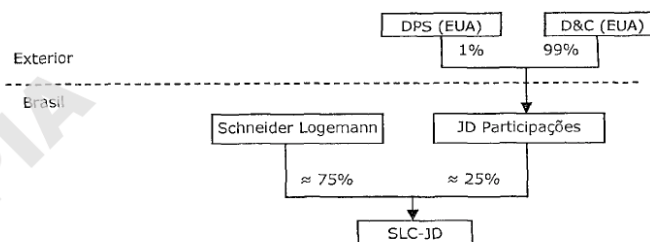
c.4) que, em 28/12/1995, a JD Latin aumentou o capital da SLC-JD em R\$ 50.201.133,07, com a emissão de 15.444 novas ações integralizadas (fls. nºs 4231 a 4232), sendo que cada uma dessas 15.444 ações possuía um valor de R\$ 661,93521, sendo que a JD Latin pagou um preço total de R\$ 3.244,11636, logo, foi pago um valor a título de ágio de R\$ 2.582,18115 por ação, com isso o valor total das ações consistia em R\$ 10.222.927,45, tendo a JD Latin efetivamente incorrido em um ágio total de R\$ 39.978.205,62, valor esse creditado em reserva de capital da SLC-JD, alterando-se, assim, a estrutura para o seguinte:



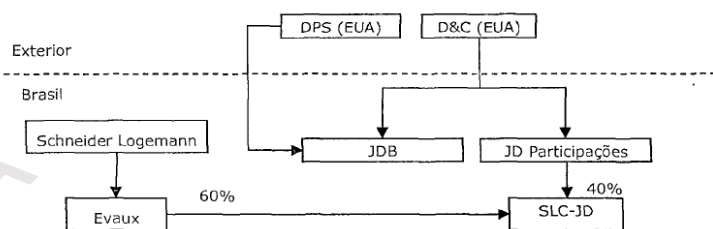
c.5) que, em 30/04/1996, a JD Latin foi incorporada pela SLC que passou, assim, a deter a totalidade da participação na SLC-JD, sendo que essa incorporação implicou a transferência do acervo líquido de R\$ 10.408.613,00, gerando um aumento de capital na SLC nesse mesmo valor, com a emissão de 5.853.445 novas ações sem valor nominal, sendo que, com isso, restou-se a seguinte estrutura:



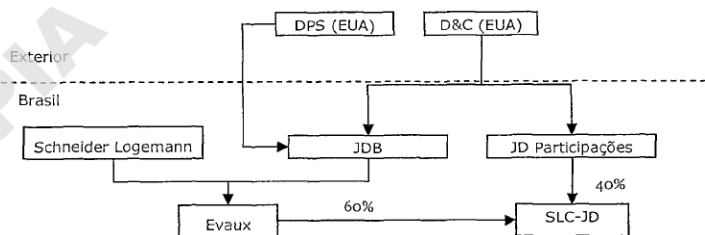
c.6) que, nessa mesma data, a SLC incorporou a SLC-JD sem que houvesse aumento de capital, uma vez que o investimento detidos pela SLC na SLC-JD foi substituído por todos os ativos e passivos da SLC-JD, a valor de mercado, além disso, também em 30/04/1996, a SLC alterou sua denominação social para SLC-John Deere S/A;



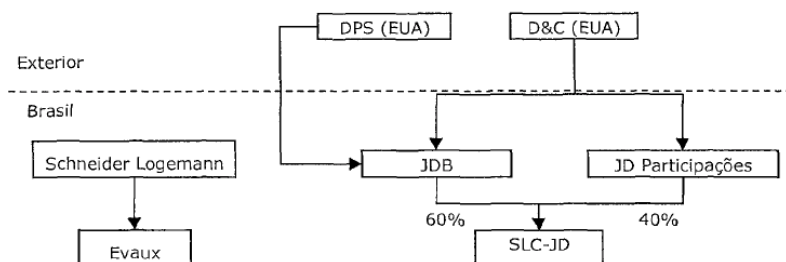
c.7) que, três anos após, em 30/06/1999, o Grupo John Deere celebrou com a Schneider Logemann o contrato de subscrição de ações (fls. 692 a 718), em que constava a previsão para a organização societária que se sucederia entre esses dois grupos a partir daquela data, sendo que tais grupos possuíam a seguinte configuração em 30/06/1999:



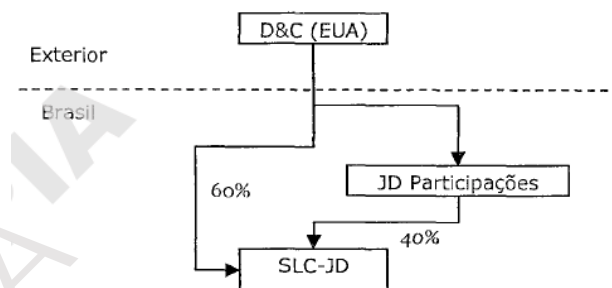
c.8) que, segundo tal contrato, a D&C deveria (ela ou quem ela indicasse) subscrever ações em aumento de capital na Evaux, o que foi feito pela John Deere Brasil Ltda (JDB) em 30/06/1999, conforme gráfico abaixo:



c.9) que, conforme o mesmo Contrato de Subscrição de Ações, a Evaux seria cindida, vertendo toda sua participação na SCL-JD para a JDB, o que ocorreu em 01/07/1999, com a aprovação de Protocolo de Cisão Parcial e Justificação pela Evaux (fls. 982 a 989), sendo que, com esse ato, o Grupo John Deere, então formado pela D&C, DPS, JDB, JD Participações e SCL-JD se tornou totalmente independente do grupo econômico formado pela Schneider Logemann, da seguinte forma:



c.10) que, em 31/07/1999, a SCL-JD incorporou a JDB (fls. nºs 4198 a 4204), de modo que sucedeu as obrigações contraídas por essa empresa nos termos do Contrato de Subscrição de Ações, sendo que a estrutura do grupo no Brasil, a partir de então, tinha o seguinte desenho:

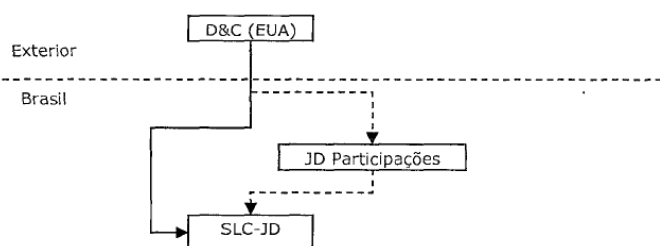


c.11) a SLC-JD, assim, restou obrigada, por disposição contratual, na condição de sucessora por incorporação, a quitar uma possível dívida futura que havia sido contraída pela JDB, pois o contrato de subscrição de ações, na sua cláusula 10.5, previa a situação em que a JDB comprometia-se a pagar à Schneider Logermann, a título de indenização, uma quantia equivalente a 60% de todo e qualquer valor recebido pelo SLC-JD com relação a processos administrativos e judiciais, logo, nota-se que a obrigação nasceu na JDB, mas foi transferida para a recorrente, por força da incorporação;

c.12) que a cláusula 10.8, por sua vez, dispôs que a conta correspondente seria liquidada assim que todas as perdas, responsabilidades totais ou ativos selecionados fossem decididos ou até 6 anos da data do fechamento da operação (ou seja, até 2/7/2005), sendo que, quando da liquidação, o valor devido a uma das partes seria proporcional à participação que essa parte tivesse na SLC quando da assinatura do contrato, logo, caso o saldo da conta correspondente apontasse que a recorrente deveria valores nos termos das cláusulas citadas (tais como recebimento de valores por conta de processos judiciais), a recorrente deveria pagar valores à Schneider Logermann, a título de indenização;

c.13) que, quando da liquidação da conta correspondente, conforme previsto, a recorrente havia registrado um total de R\$ 42.268.358,15 correspondentes a 60% dos valores recebidos pela recorrente com a vitória em processos judiciais e administrativos transitados em julgados, sendo que, como o pagamento desses valores foi feito referente ao ano-calendário de 2007, a recorrente deduziu tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (já com a redução da variação cambial ativa) referentes ao ano-calendário de 2007, de acordo com o regime de competência;

c.14) que, em 30/07/2007, de modo a simplificar ainda mais a estrutura do Grupo John Deere no Brasil, a recorrente houve por bem incorporar a JD Participações;



c.15) que, quando da incorporação da JD Participações, tal sociedade apresentava prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL registrados em seus livros

fiscais, sendo assim, imediatamente antes da referida incorporação –no período de 01/01/2007 a 30/07/2007 – a JD Participações procedeu ao aproveitamento de tal prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em montante superior ao limite de 30% do lucro tributável, uma vez que esse limite não se aplica no caso de sociedades em extinção;

c.16) que a recorrente teve ganho de causa parcial na Ação Ordinária nº 90.14.000479, sendo-lhe permitido levantar R\$ 4.081.207,99 do valor depositado, o qual atualizado perfazia R\$ 26.929.924,21, portanto em, 05/11/2007 e 09/011/2007, foi levantado um total de R\$ 22.848.716,22, apenas a título de atualização de depósito judicial, sendo que, 31/10/2007, a recorrente já havia, em períodos anteriores, adicionado o valor de R\$ 31.919,87 a título de atualização monetária ao valor histórico do valor depositado, pois, como se pode verificar, na conta contábil nº 112020513 do Livro Razão da recorrente (doc. nº 4 da impugnação), a contabilidade da recorrente já refletia um valor total de R\$ 4.113.127,86 a título de reconhecimento de depósito judicial, logo, quando do levantamento desse valor, ele já havia sido oferecido a tributação;

c.17) que a recorrente, também, já havia reconhecido em outra conta contábil o valor de R\$ 473.213,78, referente à atualização monetária do depósito judicial efetuado nos autos da referida ação ordinária (doc. nº 5 da Impugnação), de tal forma que somando-se esse valor ao de R\$ 31.919,87, concluiu-se que a recorrente, quando do levantamento dos depósitos judiciais, já havia oferecido a tributação um total de R\$ 505.133,65 a título de atualização desses depósitos;

d) Quanto aos motivos para a reforma da decisão:

d.1) quanto ao direito à depreciação de bens:

d.1.1) que a autoridade fiscal questiona a dedutibilidade da parcela do custo de aquisição dos bens da recorrente que justificaram o ágio quando da aquisição do investimento em decorrência da subscrição do aumento de capital da SLC-JD, por parte da JD Latin, e a posterior incorporação da JD Latin e SLC-JD pela SLC;

d.1.2) que são dois os argumentos do Fisco: primeiro, que não foi caracterizado o efetivo pagamento de ágio; e o segundo, que não houve constituição de uma reserva de reavaliação no momento da incorporação da SLC-JD pela SLC;

d.1.3) que a Autoridade Fiscal entendeu que o ágio pago pela JD Latin não teria efeitos para fins contábeis ou fiscais na medida em que teria sido gerado “dentro de um mesmo grupo econômico, assim sendo, quando da incorporação da SLC-JD pela SLC, deveria ter sido constituída uma reserva de reavaliação, que anularia os efeitos fiscais de uma suposta reavaliação dos bens da SLC-JD, na medida em que o ágio não teria efeitos para fins fiscais;

d.1.4) que todas as formas legais de aquisição são válidas para fins do disposto no art. 329 do RIR/99 e, portanto, todas geram potencialmente o direito de reconhecer um ágio, sendo que um dos fundamentos para lançamento de ágio previsto na legislação brasileira diz respeito ao ágio pago na aquisição de participação societária por conta da diferença positiva entre o valor de mercado dos bens dessa sociedade e seu valor contábil;

d.1.5) que, se o custo de aquisição da participação que a JD Latin passou então a deter na SLC-JD for superior ao PL da SLC-JD, como de fato o era, a JD Latin tinha a obrigação legal de contabilizar essa diferença como ágio relativo ao investimento que passou a deter na SLC-JD, logo, a existência do ágio é inquestionável;

d.1.6) que o pagamento do ágio é incontestado, logo também a sua existência, assim, quando as duas sociedades foram incorporadas não havia reserva de reavaliação a ser constituída, razão pela qual a autuação não pode prosperar;

d.1.7) que o art. 388, ao falr de reavaliação em incorporação, apenas é aplicável nos casos em que o investimento esteja registrado na incorporadora a valor contábil (sem ágio), de modo a haver uma diferença com o valor de mercado a ser registrado como reavaliação dos bens, mas esse não é o caso dos autos, pois a JD Latin, ao subscrever participação na SLC-JD em 28/12/1995 a valor de mercado, registrou a participação recebida pelo valor de conferência (o próprio valor de mercado), de modo que apurou o ágio, descrito no tópico anterior;

d.1.8) que, quando a SLC incorporou a JD Latin em 30/04/1996, a SLC sucedeu também o ágio registrado na JD Latin, de modo que o valor de mercado da SLC-JD também já passou a ser registrado na SLC, sendo que, extamente por esse motivo, quando a SLC incorporou também a SLC-JD, em 30/04/1996, a SLC não apurou nem perda e nem ganho de capital, uma vez que o valor de mercado da SLC-JD já havia sido registrado na SLC;

d.2) quanto ai direito de dedução das indenizações pagas por conta do contrato de subscrição de ações de 30/06/1999:

d.2.1) que as Autoridades Fiscais sustentam que tais valores seriam referentes a um investimento e, não, a despesas dedutíveis;

d.2.2) que não se diga que tais desoesas contraídas contratualmente dizem respeito a um investimento feito pela companhia, pois a recorrente foi obrigada contratualmente a incorrer para que fosse possível o fechamento da operação – e apenas isso, não havendo falar em investimento;

d.3) quanto ao direito ao aproveitamento de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acima do limite de 30%:

d.3.1) que a intenção do legislador (da Lei 9.065/95) ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas foi estabelecer uma tributação mínima, mas não cercear o direito à compensação, o que ocorreria se aplicada a trava no ano de encerramento;

d.4) quanto ao levantamento dos depósitos judiciais no ano-calendário de 2007, repete tudo antes sustentado ao descrever os fatos ocorridos;

d.5) quanto à multa qualificada:

d.5.1) que a aplicação da multa qualificada de 150%, in casu, constitui claro excesso que deve ser prontamente rejeitado, independentemente de qualquer julgamento de mérito;

d.6) quanto ao agravamento da multa referente à parcela da autuação da glosa da depreciação da mais-valia de bens:

d.6.1) que, conforme se pode verificar nos autos, a recorrente não deixou de responder um único termo de fiscalização lavrado, sendo que, quando não foi

possível obter os documentos solicitados no prazo estipulado, a recorrente sempre requereu prazo adicional no intuito de providenciá-los;

d.7) que não se pode exigir multa da sucessora;

d.8) quanto à taxa Selic, que a recorrente contesta sua aplicação e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal, não obstante a posição sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 6564, razão pela qual dele conheço.

DA DECADÊNCIA

Não procede a alegação da recorrente de que o prazo decadencial devesse ser contado do período em que formado o ágio, primeiro, porque a amortização do ágio só se torna despesa dedutível, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, quando e se houver um evento de incorporação, fusão ou cisão, conforme expressamente disposto no art. 7º da Lei 9.532/97. Assim, ocorrido um desses eventos o ágio fundamentado na mais-valia de ativos ou em expectativa de rentabilidade futura torna-se relevante para fins tributário, pois sua amortização passa a ser despesa (na proporção estabelecida no aludido artigo) dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Ora, se a despesa é elemento que compõe a base de cálculo, critério quantitativo de um determinado fato imponible, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento fundado na glosa de tal despesa deverá ser contado em função desse fato imponible, de tal forma que o dies a quo será inexoravelmente ou a data do fato imponible se aplicável fosse o art. 150, § 4º do CTN; ou então, o primeiro dia do exercício seguinte ao que Fisco poderia efetuar o lançamento, se aplicável for o art. 173, I, do CTN.

Ademais, o legislador ordinário atentou, para situações como essas, em que atos jurídicos passados possam influenciar fatos geradores futuros, e para tanto assim dispôs no art. 37 da Lei 9.430/96:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Como se vê, não somente o prazo decadencial não se conta da data da formação do ágio, como estava obrigada a recorrente a conservar toda a documentação que o comprovasse, para fazer jus a dedutibilidade da despesa de sua amortização, caso, em momento futuro, ocorresse as condições previstas no caput do art. 7º da Lei 9.532/97.

No que tange, especificamente, ao lançamento do ano-calendário de 2006, inicialmente alerto que a DIPI/2007 (a fls. 4753 e 4758) informa que houve, nesse ano de

2006, IR mensal pago por estimativa no montante de R\$ 5.058.840,19 e CSLL mensal paga por estimativa no valor de R\$ 1.874.503,77, além de retenções na fonte de ambos os tributos.

Assim, uma vez que os autos de infração foram lavrados em 28/06/2012, só restará afastada a decadência, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que se desloca a regra decadencial do art. 150, § 4º, para o art. 173, I, ambos do CTN. Assim, passemos a analisar a conduta da recorrente, para podermos nos posicionar sobre a alegação de decadência dos lançamentos do AC 2006.

DOS FATOS OCORRIDOS

Os fatos relativos aos lançamentos do AC 2006 estão assim descritos no item 0001 do AI do IRPJ, *in verbis*:

“Parcela da mais-valia de bens do ativo imobilizado que integrou seu custo para fins de reconhecimento dos correspondentes encargos de depreciação/amortização ao resultado e que foi considerada indedutível pela fiscalização. **A mais-valia decorreu de incorporação de bens da sociedade SLC-John Deere S.A. (CNPJ 00.961.019/0001-02) a valor de mercado sem o correspondente reconhecimento de reserva de reavaliação na incorporadora (atual John Deere Brasil Ltda. – à época, SLC S.A. – Indústria e Comércio), sendo levada à contrapartida de ágio incorrido por sociedade interposta (John Deere Latin America Participações Ltda.) entre a efetiva adquirente (Deere & Company) e a sociedade objeto da aquisição (atual John Deere Brasil Ltda – à época, SLC S.A. – Indústria e Comércio) e vertido por incorporação para esta última. Detalhes em Termo de Constatação Fiscal, em anexo.”.**

Para uma melhor compreensão dos atos praticados pela recorrente em “reestruturação societária”, faz-se necessário um aprofundamento de todos os eventos ocorridos, sendo, inicialmente, necessário separarmos as operações de reorganização societária em dois momentos:

a) primeiro, as operações realizadas em 1995 e 1996, as quais geraram um ágio no valor de R\$ 39.978.205,62, decorrente da aquisição das ações da SLC-JD pela JD Latin;

b) segundo, as operações realizadas em 1999, as quais resultaram na aquisição da SLC-JD pelo Grupo John Deere.

OPERACÕES DE 1995/1996

Quanto ao primeiro momento, para uma melhor compreensão dos fatos, vale trazer a lume os seguintes excertos do Termo de Constatação Fiscal, *in verbis*:

“Em razão da análise da documentação disponibilizada pelos ofícios de registro, a fiscalização pôde ter a completa visualização da ocorrência de uma operação de aquisição de participação societária revestida da forma de diversos atos societários isolados ,

ocorrida entre os anos-calendários de 1995 e 1996, com o fito de afastar a tributação do ganho de capital para o alienante e permitir o aproveitamento de dispêndio de ágio para o adquirente na forma de realização de ativos. Essa operação é aqui também resumidamente descrita e detalhadamente esmiuçada ao longo do presente Termo:

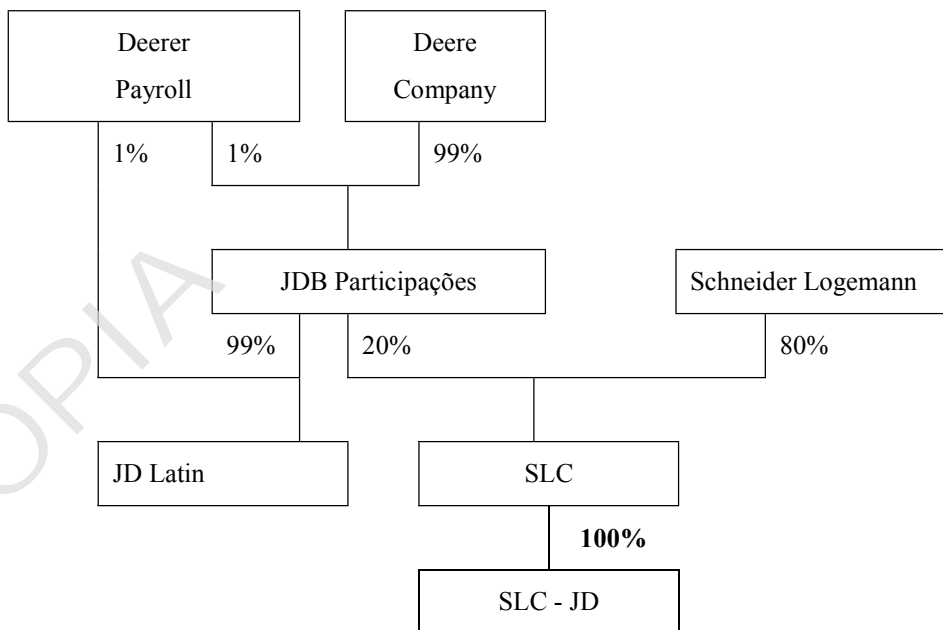
1. inicialmente foram constituídas 3 sociedades interporstas (uma holding, que teria vida mais longa, e cuja participação não contribuiu diretamente para as vantagens auferidas com a operação de alienação; uma sociedade veículo, criada para portar ágio gerado em integralização de capital; e outra sociedade veículo criada para receber, em um primeiro momento, a integralização de capital em bens da sociedade operacional cuja participação foi negociada e, em segundo momento, a integralização de capital da sociedade veículo referida anteriormente com ágio;
2. o ágio incorrido na integralização de capital foi gerado pela mais-valia dos bens dados em integralização pela sociedade operacional (diferença entre o seu valor contábil e o seu valor de mercado);
3. a sociedade que acolheu as integralizações operou por 4 meses;
4. houve redução de capital pela sociedade operacional em favor da sociedade alienante da participação societária, mas com desproporção entre o percentual de redução do patrimônio líquido e o percentual de redução das ações canceladas, **o que proporcionou a ocultação do ganho de capital pela alienante**. A redução de capital abarcou todo o ganho (o lucro) na alienação da participação societária;
5. uma parcela remanescente das ações negociadas foi transferida por operação de compra e venda realizada por valor praticamente igual ao seu valor patrimonial, já que o ganho foi canalizado pela operação anterior. Tal operação também teve como objetivo ocultar o ganho de capital para a alienante;
6. após tal período, a sociedade que apurou o ágio foi incorporada pela sociedade operacional e, na mesma data, horas depois, foi incorporada pela mesma sociedade operacional a sociedade que recebeu as integralizações de capital (em bens e, posteriormente, em recursos financeiros);
7. na última incorporação, os bens foram vertidos ao valor de mercado, sob o respaldo de lei nova, inaugurada recentemente no ordenamento jurídico;
8. ao acolher os bens da última incorporação, a sociedade operacional, ao invés de reconhecer a mais-valia dos bens do imobilizado em contrapartida de rubrica de reserva de reavalição, no patrimônio líquido, o fez em contrapartida da rubrica de ágio recentemente reconhecida pela versão do patrimônio da sociedade veículo incorporada anteriormente;
9. daí em diante, a sociedade operacional (a contribuinte) passou a aproveitar os encargos (despesas ou custos) em decorrência da **realização de bens do ativo imobilizado em sua integralidade (inclusive considerando a parcela calculada sobre a mais-valia dos bens**

4º - Em 17/11/1995, conforme doc. a fls. 370, a AGE da SLC deliberou eliminar o valor nominal das suas ações, o que a Fiscalização (no TCF a fls. 5995) entendeu ser uma manobra preparatória para os atos que viriam a ser praticados futuramente, se não vejamos o seguinte excerto:

“Tais procedimentos tiveram o intuito de viabilizar as operações societárias subsequentes que envolveram alterações no capital social, especialmente no que toca à redução de capital superveniente (em 15/04/1996), ocorrida sem apuração de ganho de capital, como se verá mais adiante. Tal operação foi realizada no montante de R\$ 40.000.0000,00 em favor da Schneider Logemann S.A. (atual SLC Participações S.A. – CNPJ Nº 90.522.921/0001-07). A eliminação do valor nominal também facilitou a incorporação da sociedade John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ...), por meio da qual houve aumento de capital na proporção da relação de substituição das quotas da sociedade incorporada em favor da sociedade John Deere Brasil Participações Ltda. (CNPJ ...).”

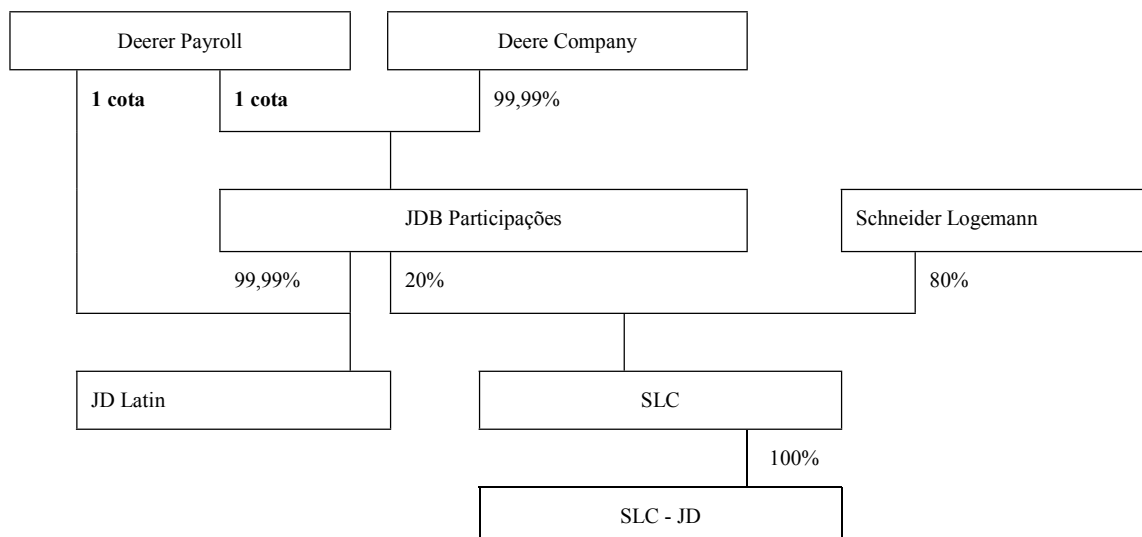
5º - No mesmo dia, em 17/11/1995, foi constituída a SLC – John Deere S.A. (SLC –JD), cf. doc. a fls. 4215, cujo capital social totalmente subscrito e integralizado totalizou R\$ 100,00, dividido em 100 ações ON sem valor nominal, sendo que os membros do seu Conselho Consultivo eram todos administradores ou acionistas da SLC;

6º - Em 26/12/1995, em AGE iniciada às 8:00 h (doc. a fls. 3.877), os acionistas da SLC-JD: aprovaram o aumento de capital social no valor de R\$ 66.191.968,48 e a sua integralização pela SLC mediante conferência de suas “atividades” a valor contábil pediu apenas algumas horas para elaborar o laudo; segundo e mais importante é que . Causa espécie que a empresa especializada - Ernest Young - escolhida naquele momento para avaliar as Atividades da SLC, tenha solicitado apenas algumas horas para elaborar o laudo de avaliação a valor contábeis dos bens móveis, imóveis, estoques, créditos e direitos da SLC, tanto que a reunião foi suspensa e retornou às 18:00 h, já com o laudo pronto. Coincidentemente, o laudo avaliou, a valor contábil, as “atividades” da SLC em R\$ 66.191.968,48, ou seja, o mesmo valor do aumento de capital já antes pactuado. Ora, certamente esse laudo já estava feito antes mesmo da reunião começar, o que não era nenhum problema. Todavia, essa conduta claramente forjada é um indício da simulação de um conjunto de atos, com o fulcro de dissimular o verdadeiro objetivo buscado (vontade real). Com isso, a estrutura societária ficou assim:



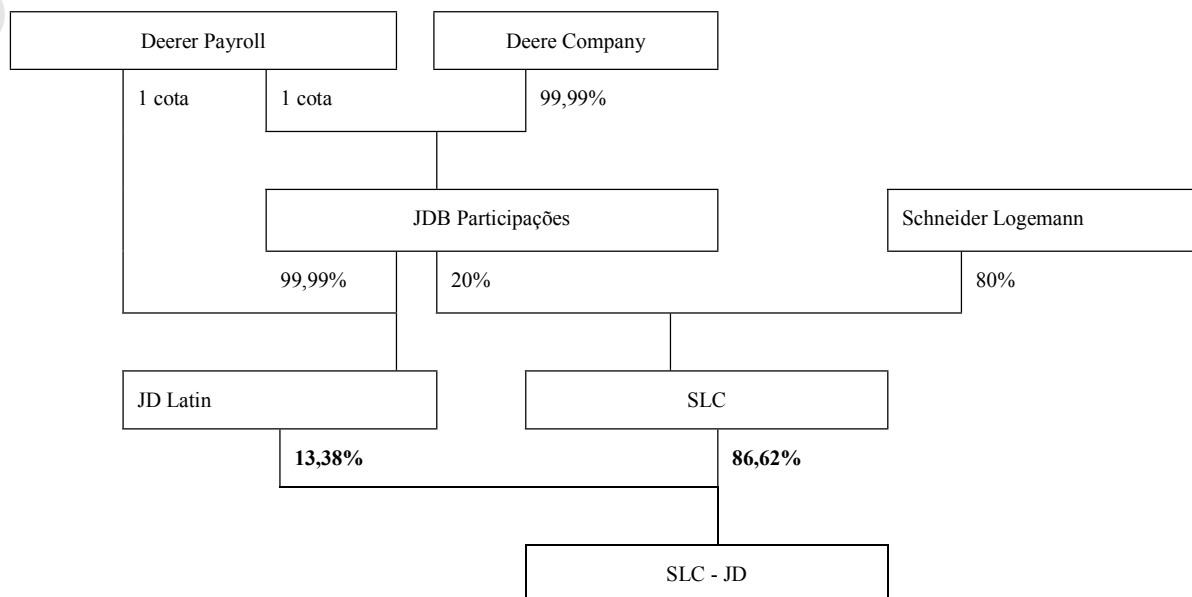
7º - Uma questão relevantíssima foi constatada pela Fiscalização (vide TCF a fls. 6018), qual seja, que, não obstante toda a atividade da SLC tenha sido transferida para a SLC –JD em integralização de capital, a SLC-JD não tinha empregados em 1996, conforme informações da RAIS, por outro lado, o número de empregados da SLC pulou de 1250, em setembro de 1995, para 1382 em abril de 1996. O que é mais um indício de realização de atos meramente aparentes, com o fulcro de dissimular outra realidade (a vontade real).

8º - Em 28/12/1995, o capital social de JD Latin foi elevado de de R\$ 100,00 para R\$ 10.223.027,00, sendo o aumento integralizado pela JDB Participações. Na mesma data também houve aporte de capital na JDB Participações pela Deere & Company. A nova configuração da estrutura societária ficou assim:



9º - Importante frisar que o JDB Participações, para realizar o aporte em JD Latin, utilizou o valor do aporte recebido de Deere & Company (R\$ 4.843.150,00) e recurso captados via operações financeiras (R\$ 5.379.777,00), sendo que o TCF informa que a Fiscalização não teve acesso a informações mais acuradas sobre a referida operação financeira.

10º - Em 28/12/1995, JD Latin integralizou 15.444 ações ordinárias da SLC-JD (doc. a fls. 4231), emitidas em aumento de capital, cujo valor patrimonial era R\$ 10.222.927,45, mas a adquirente pagou um ágio no montante de R\$ 39.879.205,62, assim o valor total pago em moeda corrente nacional foi R\$ 50.102.133,07. Os R\$ 39.879.205,62 foram registrados, na SLC-JD, como reserva de capital – ágio na emissão de ações. A estrutura societária agora ficou assim:



11º - O TCF (a fls. 6003) frisa que os recursos que deram origem a aquisição das ações da SLC-JD pela JD Latin foram aportados, dois dias antes pela Deere & Company na JDB Participações e, por essa, na JD Latin (8º e 9º eventos acima tratados), o que é um forte indício de que tais empresas intermediárias tinham apenas existência formal e que serviam à realização de atos meramente aparentes, com o fulcro de dissimular outra realidade (a vontade real).

12º - Importante também frisar, desde já, que o registro de reserva de capital no montante R\$ 39.879.205,62, gerou um acréscimo patrimonial, via MEP, na SLC no montante de R\$ 34.544.199,46 e, conseqüentemente, na Schneider Logemann no montante de R\$ 27.635.359,57, o que reduziria qualquer ganho de capital em caso de alienação ou baixa de investimento por devolução de capital, por exemplo.

13º - Em 15/04/1996, a AGE da SLC (doc. a fls. 372) aprovou a elevação do capital social de R\$ 120 milhões para R\$ 148 milhões, sem emissão de novas ações, uma vez que, em AGE de 17/11/1995 (evento 4º acima) foi deliberado que não teriam mais valor nominal. O aumento do capital social se deu pela capitalização de reservas. No mesmo ato, entendeu a AGE que o capital social estava excessivo e deliberou pela sua redução em R\$ 40 milhões, o que se daria pelo cancelamento de 22.349.932 ações ordinárias pertencentes a

Schneider Logemann. Sobre isso, vale trazer à colação o seguinte excerto do TCF (a fls. 6008), *in verbis*:

“É de se notar que a redução de capital, que teve a representatividade de aproximadamente 18,72% do patrimônio líquido da SLC S.A. – Indústria e Comércio (equivalentes a R\$ 40.000.000,00 divididos por R\$ 213.641.625,84) teve o efeito de reduzir a participação da Schneider Logemann S.A. naquela sociedade em somente 4,5775585% (de 80% para 75,42244415%). Essa desproporção, causada pela relação entre o valor da redução de capital versus o patrimônio líquido e a quantidade de ações canceladas versus a quantidade total de ações do capital social, garantiu à Schneider Logemann S.A. embolsar R\$ 40.000.000,00 e, em troca disso, ceder somente a parcela de 4,5775585% do capital social à sociedade John Deere Brasil Participações Ltda. (CNPJ nº 00.570.389/0001-00), subsidiária da Deere & Company no Brasil. Somente como referência, para que a redução na quantidade de ações, pelo seu cancelamento, e o montante dos recursos restituídos fossem proporcionais, seria necessário que o PL fosse de R\$ 873.828.770,43 (R\$ 40.000.000,00 divididos por 4,5775585%) e não de R\$ 213.641.625,84, como de fato era.

Ademais, é perceptível que o saldo da conta de investimentos da Schneider Logemann S.A., que fora aumentado em 1995 em razão do ágio na emissão de ações reconhecido como reserva de capital da SLC – John deere S.A., serviu para dar suficiência ao montante da redução de capital que foi baixada daquela mesma rubrica naquela investidora”.

Poderia até para por aqui, pois, ao meu juízo, resta plenamente demonstrada a realização de operação casa-separa, pois houve geração de ágio (no montante de R\$ 36 milhões) a ser aproveitado posteriormente pela adquirente (SLC irá incorporar a SLC -JD) para reduzir bases tributáveis e houve o pagamento ao alienante (Schneider Logemann) sob a forma de devolução de capital (R\$ 40 milhões), o qual não gerou ganho de capital, pois o custo do investimento baixado já estava inflado pelo ajuste do MEP decorrente da reserva de ágio registrada na SLC, referente ao mesmo ágio que irá beneficiá-la quando incorporar a SLC-JD. Ou seja, o adquirente paga, mas recupera o valor sob a forma de amortização do ágio, o alienante vende mais não sofre tributação sobre o ganho de capital. Este é o modelo clássico de uma operação casa-separa. Todavia, após esse parentêse, retomo a análise dos eventos ocorridos, por ser de fundamental importância para o julgamento do mérito dos lançamentos em tela e porque também ficará ainda mais clara a caracterização da operação casa-separa.

14º - Com a devolução de capital à Schneider Logemann, a estrutura societária ficou assim:

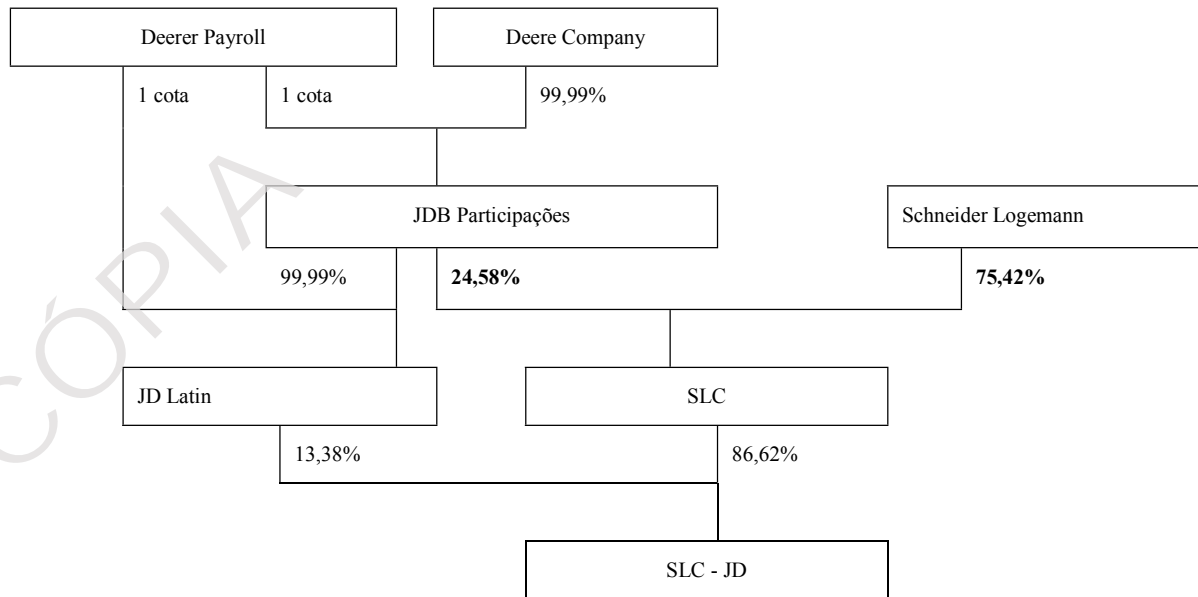
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/10/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/1

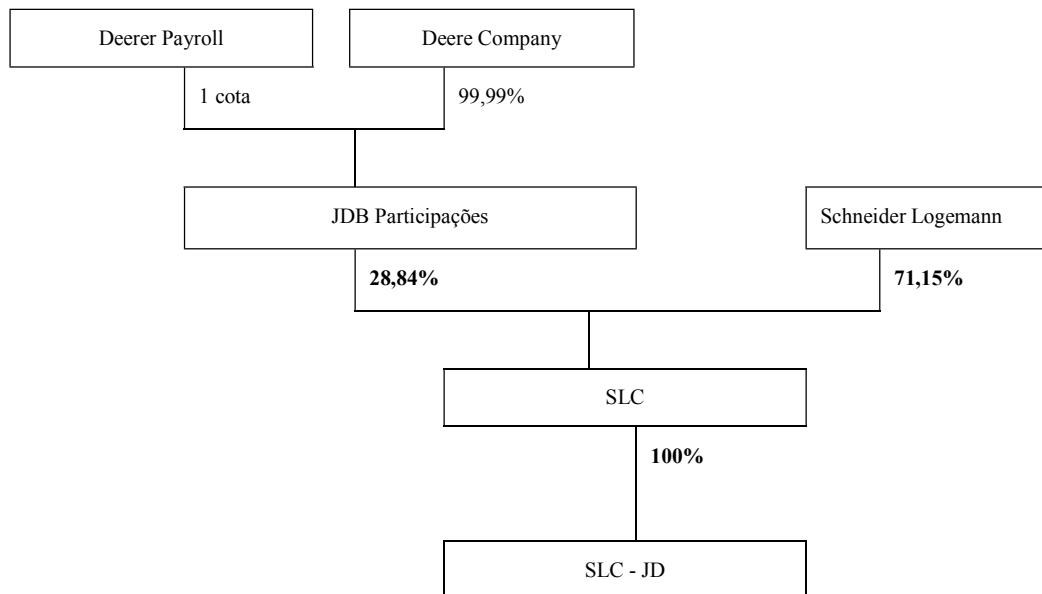
1/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 11/11/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

Impresso em 24/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



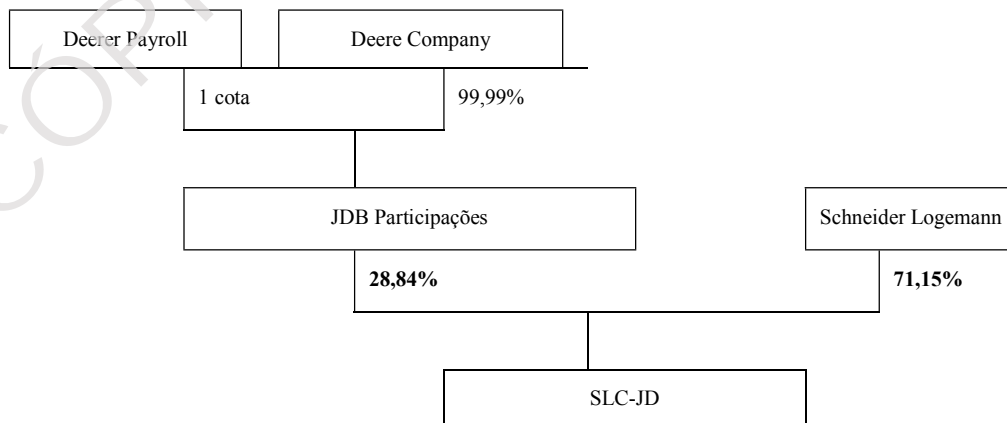
15º - Em 30/04/1996, a JD Latin é incorporada pela SLC, havendo o aumento de capital social desta no valor de R\$ 10.408.613,00 e a emissão de 5.853.445 novas ações a serem entregues aos quotistas da JD Latin, em substituição de suas quotas. A estrutura societária assume agora a seguinte configuração:



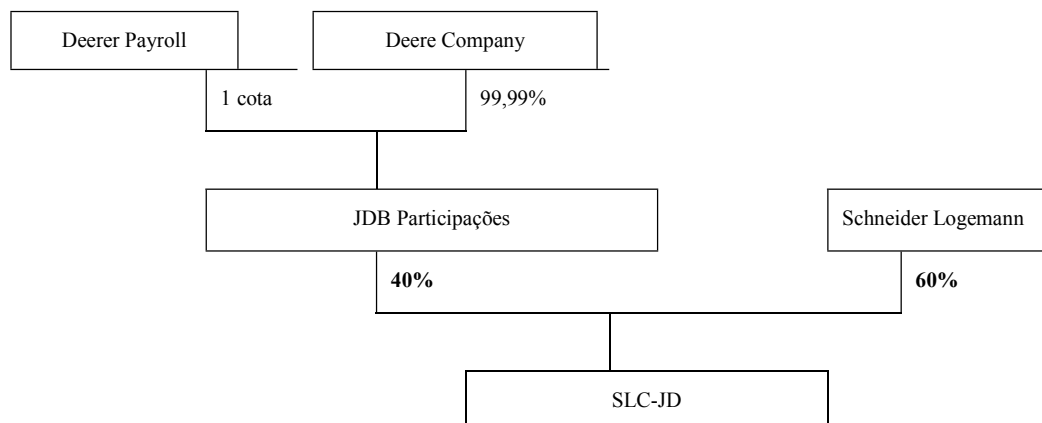
16º - A AGE da SLC (em 30/04/1996) que deliberou pela incorporação da JD Latin começou às 8:00 e foi interrompida até às 13:00 h, para que a firma especializada ali escolhida (Ernest Young), pudesse elaborar o laudo de avaliação do PL da incorporada (JD Latin).

17º - Também em 30//04/1996, a AGE da SLC (Ata a fls. 390) aprovou a incorporação da SEC - JD, sendo que aquela já detinha o total do capital social dessa. Nesse

ponto, vale ressaltar que também essa AGE foi interrompida até às 19:00 h, para que a Ernest Young (firma escolhida) pudesse elaborar o Laudo de avaliação da incorporada **a valor de mercado**. Aliás, como bem aponta o TCF, no dia 30/04/1996, a Ernest Young foi escolhida por duas AGE para elaborar Laudos de duas empresas diferentes (JD Latin e SCL-JD) no mesmo dia (30/04/1996), sendo um dos laudos a valor de mercado (o da SCL-JD). Posteriormente, foi aprovada a incorporação da SCL-JD, pelo valor de R\$ 155.664.961,55, montante equivalente ao patrimônio líquido da incorporada a valor de mercado e a incorporadora (SLC) altera sua denominação para SCL-JD (denominação da então incorporada). Com esse evento, ficou assim a nova estrutura societária:



18º - Também em 30/04/1995, a JDB participações comprou 11.547.960 ações da SCL-JD (nova denominação) por R\$ 20.548.427,87 da Schneider Logemann (operação declarada na DIPJ/96, cf. TCF a fls. 6038 – vide também doc. a fls. 719) , pagando um ágio de R\$ 13.822,05. Com isso, se encerra operação casa-separa, já que finalizou-se a compra e venda de de 20% do capital social da SLC entre o Grupo John Deere e Schneider Logemann. A estrutura societária, ao final dessa primeira etapa de eventos, fica então assim:



A prova da simulação, por óbvio, raramente, será feita de forma direta, pois é da estrutura desse vício que ele se realize por meio de atos aparentes, em que a regularidade da forma dissimula a vontade real da conduta. Logo, sob pena de se torna um conceito meramente acadêmico, é de se aceitar a prova da simulação pela dinâmica dos atos praticados e pela convergência de indícios que levem o julgador à certeza de que houve duas vontades, uma declarada e outra dissimulada. Por sua vez, em caso de simulação fiscal, há que se ter a conjugação da simulação com a fraude a lei, pois a simulação só será relevante sob a perspectiva tributária, quando restar demonstrado que o ato dissimulado sofreria uma incidência tributária mais onerosa do que o ato simulado. Tudo isso se verifica no presente caso, se não vejamos os seguintes dados:

a) a vontade real, desde o início, era a aquisição de 20% do capital social da SLC pelo Grupo John Deere, de forma que, ao final, sua participação subisse para 40% do capital social da SLC, mas, para tanto, realizou-se uma série de atos complexos e extraordinários – incorporações, constituição e extinção de empresas não são atos rotineiros – no curto espaço de um ano, sendo que os registros de tais atos são repletos de indícios de que se tratavam de atos meramente aparentes;

b) o 13º evento acima tratado, relativo à devolução de capital à alienante (Schneider Logemann) é uma prova incontestada da simulação, pois, ao se pagar R\$ 40 milhões para cancelar ações que valem R\$ 9.779.564,74 (4,57775585% do PL da SLC - R\$ 213.641.625,84), fica evidente que o excesso de pagamento feito nada mais era do que um ato simulado, para dissimular o verdadeiro negócio desejado, o qual iria se perfazer com a celebração de outros atos, de forma que, ao final, houvesse a transferência de 20% do capital social da SLC para o controle do Grupo John Deere;

c) além disso, concordo com a planilha do TCF a fls. 6027/6028, quando sustenta que o preço da alienação dos 20% da SLC é a soma de R\$ 40 milhões (redução de capital) mais R\$ 20.548.427,87 (venda de ações em 30/04/1996) mais R\$ 2.594.261,92 (ágio que permaneceu no PL da SLC-JD em favor da Schneider Logemann), totalizando R\$ 63.142.689,79. Por sua vez, se o valor do PL da SLC antes da redução de capital e do aporte feito pela JD Latin (ou seja antes do pagamento começar a ser realizado) montava em R\$ 213.641.625,84, chegamos a conclusão de que o custo do investimento alienado (20% desse PL) era R\$ 42.728.325,16. Ora, após todas essas operações, a Schneider Logemann só ofereceu à tributação um ganho de capital no valor de R\$ 51.232,49 (cf. informado na DIPJ/97, referente a venda das ações em 30/04/96), fica evidente que os atos simulados serviram para dissimular quase a totalidade do ganho de capital auferido na alienação de 20% da SLC ao Grupo John Deere;

d) da mesma forma, as operações simuladas serviram para aumentar o valor do ágio registrado na adquirente, pois, como bem demonstrado pelo autuante na tabela a fls. 6027/6029, embora o ágio registrado a ser aproveitado pela SLC-JD (ao final dos eventos) montasse em R\$ 36 milhões, o ágio efetivamente apurado na operação de reconciliação dos efeitos em proveito do Grupo Deere seria no valor de R\$ 27 milhões. Além disso, os bens da incorporada SLC-JD foram reavaliados a valor de mercado sem o registro da reserva de reavaliação na incorporadora SLC. Tudo isso, levou a incorporadora SLC-JD (nova denominação) a recuperar, com a geração de despesas dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, parte do que despendeu na aquisição;

d) some-se a tudo isso todos os indícios de fraude apontados pelo TCF e descritos nos eventos antes abordados.

OPERACÕES DE 1999

Por último, quanto ao segundo grupo de operações (realizadas em 1999), tem razão o Termo de Constatação Fiscal, quando o qualifica como uma operação casa-separa, se não vejamos o seguinte excerto:

“a análise do contrato permitiu à fiscalização identificar que, em determineto da forma como as operações foram realizadas, ocorreu a denominada operação casa/separa’, porém, sem uma visão completa da mesma. Para aprofundar o entendimento, a fiscalização diligenciou junto à sociedade Evaux Participações S.A (CNPJ nº 02.699.849/0001-

20), conforme Termo de Diligência/Solicitação de Documentos, de 29/08/2011 (fls. 1788 a 1789) no sentido de obter os atos societários da mesma e esclarecer tais operações. Somente em dezembro de 2011, mediante acesso a atos societários da sociedade John Deere do Brasil Ltda (CNPJ 02.978.822/0001-77) (fls. 4150 a 4213) é que a fiscalização pode ter a completa visulaização da ocorrência da seguinte operação, aqui resumidamente descrita e detalhadamente esmiuçada ao longo do presente Termo:

a) na referida operação, adquirente (sociedade sediada no exterior) aporta recursos em subsidiária no Brasil (1ª empresa interposta), parte em forma de capital, parte em forma de empréstimos;

b) cedente (por meio da 1ª sociedade interposta) e adquirente, por meio de nova sociedade interposta, integralizam, respectivamente, recursos financeiros e participação societária a ser transferida;

c) em momento seguinte, por meio de cisão parcial, a parte adquirente se retira da sociedade interposta, com o patrimônio que a outra parte havia integralizado originalmente – participação societária), incorporando-se tal patrimônio na 1ª sociedade interposta (da qual foram aportados os recursos financeiros à 2ª sociedade interposta);

d) quando do aporte de capital da 1ª sociedade interposta (com recursos da compradora) na 2ª sociedade interposta, foi efetuado um cálculo de paridade de participação societária, de tal forma que a sociedade que aportou recursos financeiros apurasse um ágio na aquisição de participação societária em valor igual ao ganho de capital que deixaria de ser reconhecido pela sociedade cedente da participação societária efetivamente negociada;

e) posteriormente, a 1ª sociedade interposta, que apurou ágio na aquisição de investimento e que mantinha empréstimo captados junto à sua controladora, foi incorporada pela empresa operacional – a contribuinte – (aquela cuja participação societária foi negociada);

f) a empresa operacional – a contribuinte (aquela cuja participação societária foi negociada), passou a aproveitar fiscalmente a despesa com o ágio apurado em suas próprias operações.´.

Vejamos, então, esses mesmos fatos relatados a partir das provas dos autos:

1º - **Em 15/06/1999**, o Grupo John Deere adquire uma empresa de “prateleira”, constituída em fevereiro de 1999 por duas pessoas físicas (Célia Oliveira e Olavo Barbosa), e altera sua denominação de Sassatune Comercial Ltda para John Deere do Brasil Ltda., (vide doc. a fls. 4152 e 4167), sendo que, do capital social no valor R\$ 100,00, a Deere & Company participava com 99% e a Deere Payroll Service com 1%. Essa empresa iria servir justamente, com veremos, à operação casa/separa e, logicamente iria desaparecer ao longo do processo. Alerto que ao final dos eventos, quando já extinta a John Deere do Brasil Ltda (JDB), a SCL-JD passa assumi essa denominação (JDB).

Cláusula 1 – Definições

Cláusula Constituição da SL2

Cláusula 3 Subscrição de Ações da SL2 pela Deere e Cisão da SL2

Cláusula 4 Declarações e Garantias da SL

Cláusula 5 Declarações e Garantia da Deere

Cláusula 6 Compromissos da SL até o Fechamento

Cláusula 7 Condições para as Obrigações da Deere para o Fechamento

Cláusula 8 Condições para as Obrigações da SL para o Fechamento

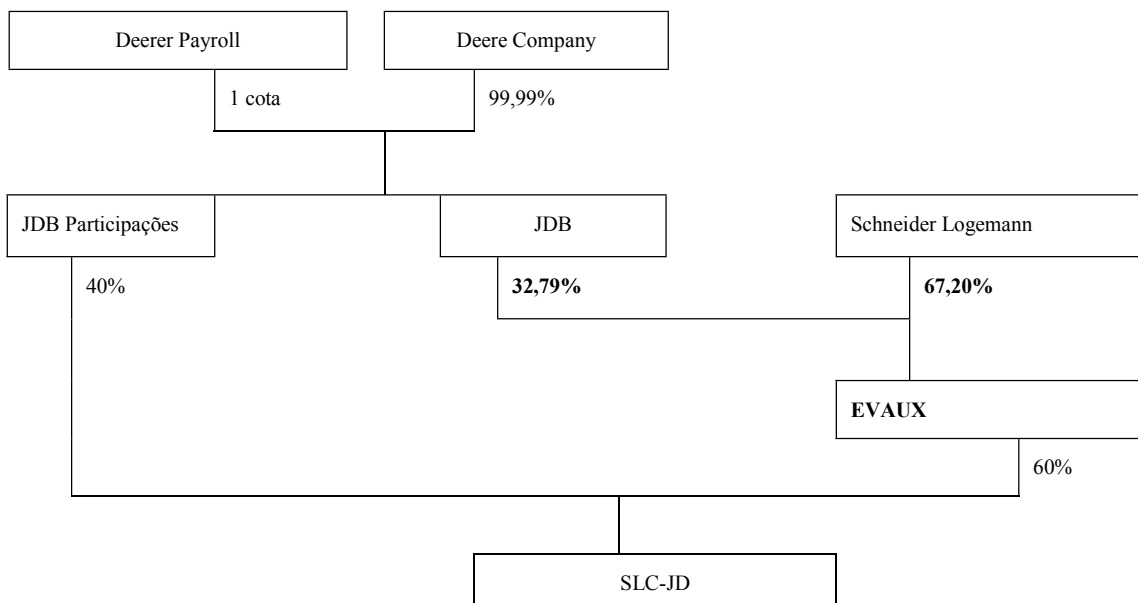
Cláusula 9 Outras Avenças das Partes

Cláusula 10 Indenização

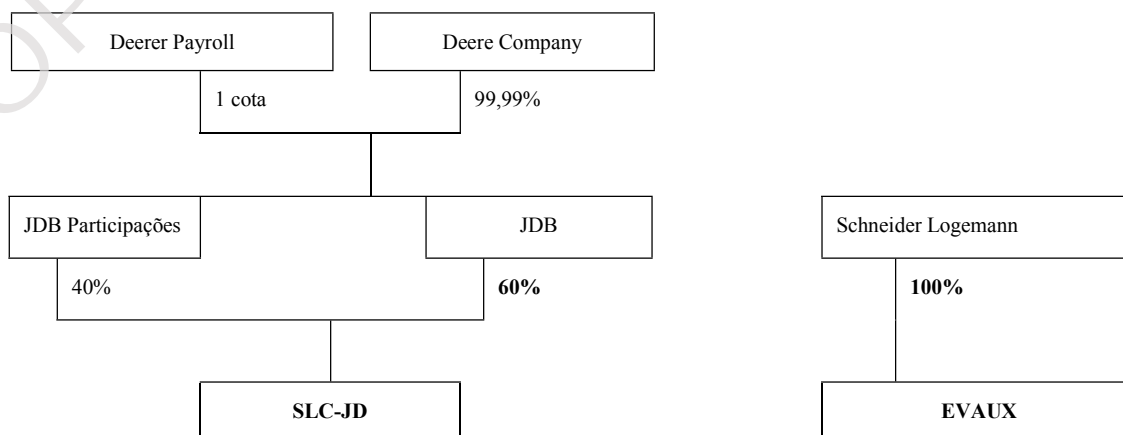
Cláusula 11 Disposições Gerais

Assim, o que se verifica é que todas essas cláusulas, primeiro, dissimulam o verdadeiro objeto do contrato que era simplesmente celebrar a venda pela Schneider Logemann de sua participação na SLC-JD para o Grupo John Deer, segundo, que ali estavam celebradas as providências que cada uma das partes deveriam tomar para a realização dos atos simulados. Por que não se celebrou uma simples compra e venda de participação societária? Simplesmente, porque do modo como pactuado, houve, no mínimo, a dissimulação do ganho de capital. Prossigamos na análise dos eventos posteriormente.

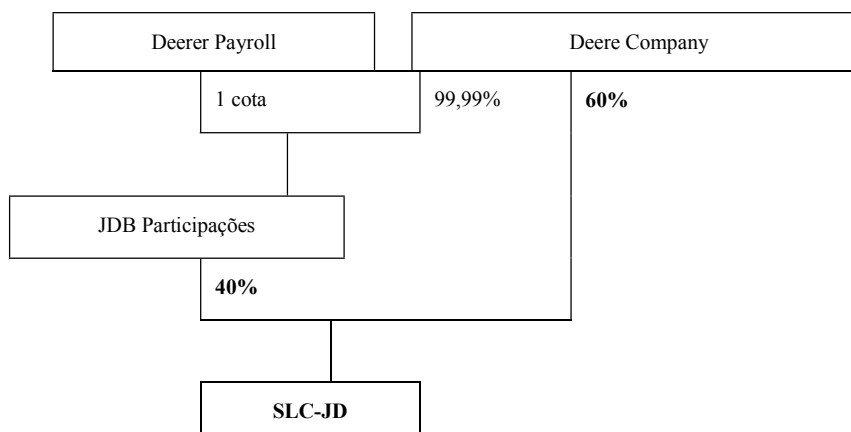
4º - Seguindo o roteiro pactuado, ainda **em 30/06/1999, conforme Ata da Evaux** a fls. 1869/1873, seu capital social é aumentado em R\$ 72.775.246,00 (passando de R\$ 149.117.338,00 para R\$ 221.892.584,00), com a emissão de 303.230.193 novas ações ON sem valor nominal, as quais são naquele ato subscritas e integralizadas pela JDB pelo valor de R\$ 305.542.800,00, dos quais R\$ 232.767.554,00 são ágio na subscrição que será registrado em conta de reserva de ágio no PL da Evaux. Estava, então celebrado o “casamento” entre o comprador e o vendedor, com tudo preparado para a “separação”, pois já havia o registro do ágio na JDB e o acréscimo patrimonial na Schneider Logemann, devido ao aumento sofrido pelo PL da Evaux com o registro da reserva de ágio no valor de R\$ 232.767.554,00. A estrutura societária então ficou assim:



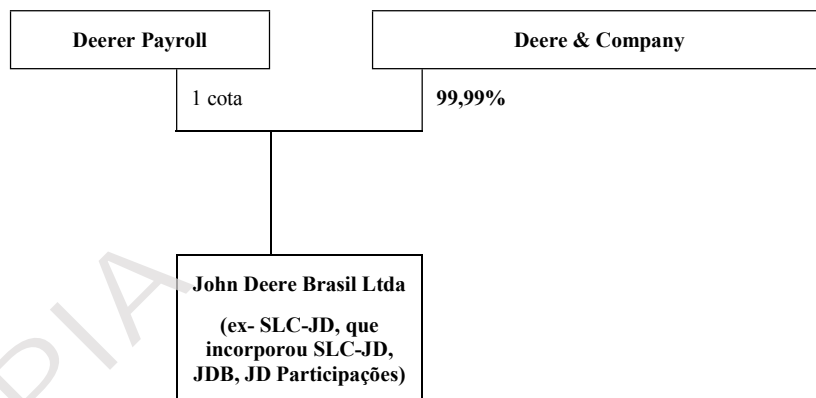
5º Um dia depois, em **01/07/1999**, ocorre a separação, pois, pela Ata da JDB a fls. 1877, é aprovado o Protocolo de cisão parcial da Evaux com a saída da JDB do seu quadro societário e com a versão, a ela, das ações ordinárias da SLC-JD que compunham o ativo da cindida. Ou seja, com isso, fecha-se, em dois dias, a operação casa-separa, a adquirente (Grupo John Deere) sai com o objeto da compra (SLC-JD) e a alienante com o pagamento (R\$ 232.767.554,00 em reserva de capital na Evaux). Vejamos a estrutura societária após a “separação”:



6º - Em 31/10/1999, SLC-JD incorpora JDB (doc. a fls. 4199/4.202), sendo que a Deerer Payroll Service cede as ações da SLC-JD (em substituição) para Deere & Company. A estrutura societária ficou assim:



7º - Em 30/07/2007, a SLC-JD, agora denominada John Deere Brasil Ltda incorpora a JDB Participações (vide doc. a fls. 2704 a 2706).



Alfim, concluo que tanto as operações realizadas em 1995/1996 como as realizadas em 1999 são operações casa-separa, por essas razões, afasto a preliminar de decadência dos lançamentos relativos ao AC 2006, por entender que se aplica, *in casu*, a regra decadal do art. 173, I, do CTN, uma vez que restou demonstrada que a incorporação da SLC-JD pela SLC fazia parte de um conjunto de atos simulados, os quais retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária das circunstâncias materiais de fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

DO MÉRITO

Passo agora a analisar cada um dos itens dos autos de infração em tela.

DA TRAVA DE 30%

Este ponto se refere aos Autos de Infração do IRPJ a fls. 6165 e da CSLL a fls. 6171, decorrente da constatação de que a JD Participações compensou prejuízos fiscais e base negativa de CSLL acima do valor da trava de 30% no seu último ano de existência, antes de ser incorporada pela John Deere Brasil Ltda (7º evento das Operações de 1999, tratado acima).

Peço vênia aos meus pares para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi nos autos do PAF 11065.001759/2007-56, em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi vencedor pelo voto de qualidade.

Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta-se que o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal

período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado por alguns, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como querem alguns. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, *in verbis*:

“Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”

Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

Engana-se também quem alega que não há submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, por não se aplicar ao caso as normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987. Ora, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ, compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.

Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético de alguns, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.

Ademais, *permissa venia*, a tentativa de interpretação sistemática, feita por alguns para afastar a travade 30% no último ano da incorporada - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, sustenta-se que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América¹, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela, sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

Por último, tudo quanto alegado acima aplica-se, *mutatis mutandis*, à CSLL, já que a base ajustada sobre a qual incide é aquela apurada no período definido na Lei e, não, ao longo do tempo de existência da pessoa jurídica. Ademais, também não há lei que autorize o afastamento da trava de 30% na compensação de base negativa de CSLL apenas por se tratar do último período de apuração de empresa a ser extinta por incorporação.

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, para manter os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração do IRPJ a fls. 6165 e da CSLL a fls. 6171.

MAIS-VALIA INTEGRANTE DO CUSTO DE ATIVOS.

DEPRECIACÃO/AMORTIZACÃO

¹ Refiro-me ao *carryback*, previsto na section 172(b) do Internal Revenue Code.

Versa este ponto sobre o Item 001 do IRPJ a fls. 6175 e Itens 002 e 006 do AI da CSLL a fls. 6189. A situação fática em tela está relacionada ao 17º evento das Operações 1995/1996 acima tratado, ou seja, quando da incorporação da SLC-JD pela SLC, a incorporada foi avaliada a valor de mercado, conforme resta claro dos seguintes documentos constantes dos autos:

- a) Avaliação da Ernest Young a fls. 2883, no qual é apresentada planilha com a mais-valia de cada um dos bens, os quais viriam depois a ser vertidos para a SLC (incorporadora); e
- b) Ata da AGE da SLC a fls. 390, a qual expressamente declara que:

“o Sr. Presidente declarou definitivamente aprovada a incorporação da SLC-JD por esta sociedade, pelo valor de R\$ 155.664.961,55 (cento cinquenta e cinco milhões, seiscentos sessenta e quatro mil, novecentos sessenta e um reais e cinquenta e cinco centavos), montante este correspondente ao valor do patrimônio líquido da SLC-JD a valor de mercado.”.

Estamos tratando de incorporação que ocorreu em 1996, logo, anterior a entrada em vigor da Lei 9.532/97. Assim, não havia previsão legal, à época, para amortização de ágio fundamentado na mais-valia de ativos da incorporada, pois seu valor só era recuperado em caso de alienação, já que compunha o custo do investimento.

Isso é importante, no presente caso, porque, antes da SLC ter incorporado a SLC-JD, ela incorporou a JD Latin, tornando-se assim sucessora do ágio que a JD Latin pagou na aquisição de ações da SLC-JD (10º evento das Operações 1995/1996). Todavia, como ainda não vigorava a Lei 9532/97 (os art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 só entraram em vigor em 1998), não havia previsão legal, à época dessa incorporação -1996, que autorizasse a SLC a deduzir das bases tributáveis despesas de amortização do ágio incorporado ao valor do ativo, aliás, para fins tributário, sequer havia previsão de registro do ágio em contrapartida da conta que registrasse o ativo da SLC-JD vertido ao seu patrimônio.

Ademais, ao compulsar os autos diversas vezes, não logrei encontrar laudo ou qualquer outro documento que fundamentasse o ágio pago pela JD Latin (na aquisição das ações da SLC-JD), com fundamento na diferença entre o valor de mercado e o valor contábil daqueles ativos da SLC-JD que depois vieram a ser avaliados a valor de mercado, quando da incorporação da SLC-JD pela SLC. Ou seja, não há sequer elementos nos autos, s.m.j, que sustentem o fundamento do ágio pago pela JD Latin na mais-valia daqueles específicos ativos que foram avaliados a valor de mercado quando da incorporação da SLC-JD pela SLC.

Além disso, ainda que aplicável fosse o art. 7º da Lei 9.532/97 na espécie, se houve avaliação a valor de mercado dos ativos da incorporada (SLC-JD), deveria ser observado o disposto no art. 37 do Decreto-lei nº 1.598/77 (base legal do art. 440 do RIR/99). Ora, os ativos poderiam ser vertidos ao patrimônio da SLC a valor de mercado, mas haveria de ser registrada a reserva de reavaliação, de forma que o excesso de encargos de depreciação/amortização fossem anulados por proporcionais realizações da reserva de reavaliação. Assim, perfeitos os cálculos das bases tributáveis realizado pelo autuante nas tabelas a fls. 6031 e 6037 do TCF.

Quanto à qualificação da multa de ofício, voto por mantê-la, em razão de tudo quanto já sustentado acerca das razões para se afastar a preliminar de decadência do

lançamento de 2006. Observo que os atos que deram ensejo ao registro da mais-valia em tela são justamente aqueles que restaram, plenamente, demonstrado serem simulados.

Por outro lado, voto pelo cancelamento da majoração da multa de ofício, pois, ao meu juízo, o §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 só autoriza a majoração da multa quando o contribuinte deixa de responder às intimações. Ora, ao ler o Termo de Constatção Fiscal, a mim, restou claro que a recorrente respondeu às intimações, sendo irrelevante que as respostas apresentadas não tenham correspondido ao que solicitava a Fiscalização.

Em razão do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário e, assim, manter o lançamento referente aos Itens: 001 do AI do IRPJ a fls. 6175; e Itens 002 e 006 do AI da CSLL a fls. 6189, reduzindo apenas o percentual de multa de ofício aplicada de 225% para 150%.

MAIS-VALIA INTEGRANTE DO CUSTO DE ATIVOS.

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL

Este ponto se refere ao Item 006 do AI do IRPJ a fls. 6175 e aos Itens 007 e 008 do AI da CSLL a fls. 6189.

Trata-se, neste ponto, da mesma situação anterior, sendo a única diferença que, neste caso, o ativo cujo valor foi inflado pelo ajuste a mercado, à época do lançamento, já havia sido alienado/baixado, assim, em vez de glosa de encargo de depreciação/amortização, o lançamento tem por objeto a glosa de parte do custo de bens baixados ou alienados, razão pela qual voto por manter a mesma decisão acima sustentada.

Em razão do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário e, assim, manter o lançamento referente aos Itens: 006 do AI do IRPJ a fls. 6175; e Itens 007 e 008 do AI da CSLL a fls. 6189, reduzindo apenas o percentual de multa de ofício aplicada de 225% para 150%.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Versa este ponto sobre: os Itens 002, 003 e 004 do AI do IRPJ a fls. 6175; e Itens 003, 004 e 005 do AI da CSLL a fls. 6189. Estes itens, por sua vez, estão relacionados com o Contrato de Subscrição, celebrado em **30/06/1999**, pela Schneider Logemann com a Deere & Company (doc. a fls. 692), de que tratamos no 3º evento das Operações de 1999. Conforme já salientamos, tal contrato nada mais era do que um pacto que estabelecia um roteiro para a realização da operação “casa-separa” que fora efetivada pelas partes, mas também assegurava garantias às partes (Schneider Logemann e Deere & Company).

Entre essas garantias, a “Cláusula 10 Indenização” estipula, na subcláusula 10.5, o seguinte:

“10.5 Ativos Selecionados. A Deere compromete-se a pagar ou providenciar para que a SLC-JD pague à SL, a título de indenização, uma quantia equivalente à 60% (sessenta por cento de todo e qualquer valor recebido ou utilizado pela SLC-JD com relação aos processos administrativos e judiciais listados no Anexo 10.5 deste instrumento (“Ativos Selecionados”). O pagamento de quaisquer valores devidos nos termos desta Cláusula 10.3 será efetuado de acordo com a Cláusula 10.8 abaixo.”

Posteriormente, a recorrente (ex-SLC-JD), vitoriosa em processos administrativos e judiciais, entendeu que o valor repassado à Schneider Logemann em cumprimento da aludida cláusula era dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, se não vejamos como se pronuncia na sua peça recursal:

“37. A SLC-JD, assim, restou obrigada, por disposição contratual, na condição de sucessora por incorporação, a quitar uma possível dívida futura que havia sido contraída pela JDB.

38. No contrato de subscrição de ações, na sua cláusula 10.5, previa a situação em que a JDB comprometia-se a pagar à Schneider Logemann, a título de indenização, uma quantia equivalente a 60% de todo e qualquer valor recebido pela SLC-JD com relação a processos administrativos e judiciais. Portanto, nota-se que a obrigação nasceu na JDB, mas foi transferida para a recorrente, por força da incorporação. Logo, discute-se aqui a dedução de uma obrigação própria da Recorrente.

39. Já a cláusula 10.8, do Contrato de Subscrição de Ações previa que as partes deveriam manter uma conta correspondente especial (a “Conta Correspondente”) na qual seriam debitados e creditados os valores devidos por uma parte à outra (inclusive aqueles resultantes de quaisquer pagamentos por indenização feitos por uma das partes a terceiros em nome da outra) segundo disposições das cláusulas 10.1, 10.2, 10.3 e 10.5 e efetivamente desembolsadas pela SLC – John deere S.A. qualquer de suas subsidiárias ou D&C, ou efetivamente recebidos, utilizados por ou reembolsados à SLC, qualquer de suas subsidiárias ou a D&C.

40. A cláusula 10.8.2, por sua vez, dispôs que a Conta Correspondente seria liquidada assim que todas as perdas, responsabilidades totais ou ativos selecionados fossem decididos ou até 6 anos da data do fechamento da operação (ou seja, até 2/7/2005). Quando da liquidação, o valor devido a uma das partes seria proporcional à participação que essa parte tivesse na SLC quando da assinatura do contrato. Desse modo, caso o saldo da Conta Correspondente apontasse que a recorrente deveria valores nos termos das cláusulas citadas (tais como recebimento de valores por conta de processos judiciais), a Recorrente deveria pagar valores à Schneider Logemann, a título de indenização.

41. Em 28.12.2007, foi celebrado o Termo Aditivo ao Contrato de Subscrição de Ações, em que as partes ppostergaram a data da liquidação da Conta Correspondente a ser feito por meio de parcelas, sendo a a última com vencimento em 15.3.2008....

42. Quando da liquidação da conta correspondente, conforme previsto, a recorrente havia registrado um total de R\$ 42.268.358,15 correspondentes a 60% dos valores recebidos pela recorrente com a vitória em processos judiciais e administrativos transitados em julgados.

43. Como o pagamento desses valores foi feito referente ao ano-calendário de 2007, a recorrente deduziu tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (já com a redução da variação cambial ativa) referentes ao ano-calendário de 2007, de acordo com o regime de competência.”.

Com a devida vênia, é um rotundo equívoco classificar tal pagamento como indenização, pois como bem sintetiza De Plácido e Silva (*in* Vocabulário Jurídico, 15ª edição): “*E neste sentido, indenização tanto se refere ao reembolso de quantias que alguém despendeu por conta de outrem, ao pagamento feito para recompensa do se fez ou para reparação de prejuízo ou dano que se tenha causado a outrem*”. Lembro que estamos aqui a tratar de valores recebidos/levantados pela recorrente por conta de processos judiciais e que, posteriormente repassou 60% para a Schneider Logemann . Qual o dispêndio que a Schneider Logemann fez em nome da Deere & Company? Qual o feito da Schneider Logemann para merecer uma recompensa? Qual dano ou prejuízo causado pela Deere & Company à Schneider Logemann, para que seja devida uma indenização? As três respostas são inapelavelmente que não há dispêndio, feito ou prejuízo a justificar uma indenização.

Por sua vez, cabe indagarmos se os valores tivessem ingressado no caixa da recorrente antes da celebração do referido contrato, será que o preço de venda da referida participação seria o mesmo? Logicamente que não seria o mesmo, o que deixa claro que tal valor compõe o custo do investimento. Assim, perfeita a conclusão do TCF (a fls. 6124 e 6126) quando sustenta que: “*a cláusula 10, em que pese utilize a denominação de indenizações para os eventos de recebimentos ou pagamentos decorrentes de ativos ou passivos contingentes da SLC – John Deere S.A. ... ou de qualquer de suas subsidiárias à época do contrato, se revela como um dispositivo suspensivo de determinação de preço residual de aquisição da participação societária...Ora, se o sucesso ou insucesso das demandas judiciais cujo desfecho ainda não era conhecido quando do fechamento do negócio de alienação de participação societária em 1999 era determinante para dimensionar o quantum debeatur, resta concluir que, quando implementada a condição, estar-se-ia diante de um ganho de capital para a alienante e de um ágio para a adquirente...*”.

Por último, um outro ponto também muito bem levantado no TCF, reside no fato de que a recorrente não era parte no Contrato de Subscrição de Ações (vide fl. 692), mas objeto do contrato. Ora, as partes eram a Schneider Logemann e Deere & Company, sendo a Evaux parte interveniente. Logo, se tal dispêndio fosse despesa, ela seria da Deere & Company.

Quanto à multa qualificada, voto por mantê-la, tendo em vista que, não somente esta operação fez parte de um complexo conjunto de atos adrede concebidos para efetivar uma operação “casa-separa”, conforme antes tratado, mas também porque, para dissimular o que agora se desvela, foram feitos lançamentos contábeis tão equivocados que demonstra a intenção da recorrente de impedir o conhecimento do Fisco das matérias tributárias tratadas neste ponto do julgamento. Vale trazer a lume, o seguinte excerto do TCF que bem abordou a questão (a fls. 6129), *in verbis*:

“É de se observar também que as rubricas no resultado utilizadas pela contribuinte para o reconhecimento dos dispêndios não são reveladoras de sua efetiva natureza, quais sejam: recuperação despesas (como lançamentos redutores na movimentação de recuperação de despesas do grupo de despesas operacionais); e receita com juros (como lançamentos redutores na movimentação das receitas). Esse fato corrobora para o entendimento de que a contabilização adotada buscou a demonstração mais tímida e oculta possível dos efeitos dos dispêndios registrados.

Tal fato deve ser entendido como agravante, determinante de ato intencional buscando ocultar as operações realizadas nos registros contábeis e é mais um fator a ensejar a qualificação da penalidade aplicável à infração, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96 e do arts. 71, 72 e 73.”

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter os lançamentos relativos aos Itens 002, 003 e 004 do AI do IRPJ a fls. 6175; e Itens 003, 004 e 005 do AI da CSLL a fls. 6189.

RECEITAS FINANCEIRAS

RECONHECIMENTO COMO REDUTORAS DE PROVISÃO

Versa este ponto sobre o Item 005 do AI do IRPJ e Item 001 do AI da CSLL.

A Fiscalização, conforme TCF a fls. 6132/6135, ao analisar a contabilização dos juros e atualização monetária sobre os depósitos judiciais, com base nos registros contábeis disponibilizados pela contribuinte em meio digital, sustentou que houve um reconhecimento a menor de R\$ 505.133,65, pois a recorrente lançou tal valor a crédito das contas de despesas “611102 – Provisão p/imposto de renda” e “611103 – Provisão Contribuição Social” e concluiu que esse procedimento teve o condão de afastar os referidos valores da tributação do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, a recorrente, segundo informa o TCF, teve ganho de causa parcial e, ação judicial, assim parte dos valores foram depositados e parte foram convertidos em renda (IRPJ, CSLL e ILL). Ocorre que a recorrente, teria que creditar em despesas de provisão do IRPJ/CSLL/ILL apenas R\$ 4.081.207,99, mas terminou creditando R\$ 4.586.341,64, o que resultou em um reconhecimento de receita de juros menor em R\$ 505.133,65.

Em sua peça recursal, a recorrente afirma que já havia, em períodos anteriores, adicionado o valor de R\$ 31.919,87 a título de atualização monetária ao valor histórico do valor depositado, pois, como se pode verificar, na conta contábil nº 112020513 do Livro Razão da recorrente (doc. nº 4 da impugnação), a sua contabilidade já refletia um valor total de R\$ 4.113.127,86 a título de reconhecimento de depósito judicial, logo, quando do levantamento desse valor, ele já havia sido oferecido a tributação. Afirma, também, que já havia reconhecido em outra conta contábil o valor de R\$ 473.213,78, referente à atualização monetária do depósito judicial efetuado nos autos da referida ação ordinária (doc. nº 5 da Impugnação), de tal foram que somando-se esse valor ao de R\$ 31.919,87, conclui-se que a recorrente, quando do levantamento dos depósitos judiciais, já havia oferecido a tributação um total de R\$ 505.133,65 a título de atualização desses depósitos.

Ocorre que a resposta a esse questionamento já foi dado pelo acórdão recorrido, nos seguintes termos:

“Ora, os documentos juntados pela defesa, denominados DOC Nº 4 e DOC nº 5 (fls. 6375 e 6376), comprovam registros contábeis em uma conta de natureza devedora, no entanto, quais foram os lançamentos de contrapartida? Conta de resultado (contas que determinam variações no patrimônio da entidade, que se dividem em despesas e receitas) ou de provisão (conta patrimonial – ativo e passivo) como

interpretou o autuante? Esses documentos não demonstram a inclusão desses valores no lucro líquido da autuada, conseqüentemente no lucro real (valor tributável) da pessoa jurídica, ou seja, não foi apresentada a prova documental adequada. Lembre-se que a impugnante foi intimada e reintimada para esclarecer essa divergência (fls. 1109 a 1110 e 1238 a 1240), mas não apresentou o devido esclarecimento à fiscalização (fl. 1249). Agora, na impugnação, a prova juntada é incompleta.”.

Torna ainda mais frágil a defesa da recorrente o fato de que não juntou qualquer outro elemento de prova, quando da interposição do recurso voluntário, que pudesse suprir a insuficiência da prova apresentada.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, para manter os lançamentos referentes: ao Item 005 do AI do IRPJ a fls. 6175; e Item 001 do AI da CSLL a fls. 6189.

MATÉRIAS SUMULADAS

Quanto às alegações de que não se pode exigir multa da sucessora nem aplicar a Taxa Selic no cálculo dos juros de mora, deixo de me pronunciar, por se tratar de matérias sumuladas no âmbito do CARF, conforme enunciados abaixo transcrito:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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

Observo que a JD Participações e a recorrente estavam sob controle comum e pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Em face do exposto, voto por:

a) dar provimento parcial ao recurso voluntário, e, assim, manter os lançamentos referentes aos Itens: 001 e 006 do AI do IRPJ a fls. 6175; e Itens 002, 006, 007 e 008 do AI da CSLL a fls. 6189, reduzindo apenas o percentual de multa de ofício aplicada de 225% para 150%;

b) negar provimento ao recurso voluntário, para manter os lançamentos consubstanciados nos;

- b.1) Autos de Infração do IRPJ a fls. 6165 e da CSLL a fls. 6171;
- b.2) Itens 002, 003, 004 e 005 do AI do IRPJ a fls. 6175; e
- b.3) Itens 001, 003, 004 e 005 do AI da CSLL a fls. 6189.

Por último, faz-se mister alertar a Unidade Preparadora sobre os efeitos que a decisão a ser proferida por este Colegiado, nos autos do PAF nº 11070.722318/2011-07 (hoje pendente de julgamento na 3ª TO/1ª Câmara/1ª Seção), terá sobre os valores lançados nestes autos,

conforme esclarece o item 23 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 6158). Observo que não se trata de conexão, mas de várias autuações autônomas que afetam o mesmo fato gerador.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Guilherme Pollastri.

Estudei inúmeros casos desta operação (casa e separa) julgados por este Conselho e cheguei a conclusão que em todos eles o CARF levou em consideração três requisitos para qualificar estas operações, de um modo geral: (1) **Tempo decorrido**. Entre a entrada dos investidores e saída das autuadas as operações sempre se davam em algumas horas ou poucos dias, (2) **Condições**. As operações eram sempre resolutivas, sem possibilidade de arrependimento, (3) **Negócio feito entre as mesmas partes**. Invariavelmente os negócios se dão entre empresas privadas e de um mesmo grupo econômico, (4) **Motivação**. A motivação sempre é exclusivamente tributária, pois havia a alternativa jurídica mais simples e direta como a venda.

No tocante ao presente caso, restou configurada a operação “casa e separa”, porém pelo mesmo estudo restou comprovado, que o cenário dos julgamentos deste tipo de operações foi radicalmente alterando ao longo dos últimos anos, por este colegiado, restando demonstrado de maneira inequívoca, que na época das operações, as mesmas eram consideradas legítimas por este Conselho.

A Recorrente conhecia a orientação jurisprudencial dominante a época dos fatos no sentido de que a validade de atos que resultem em economia fiscal era simplesmente condicionada à existência do “propósito negocial”, o que indubitavelmente ocorreu no caso.

Na dinâmica da vida empresarial, a reestruturação societária, mediante fusões, cisões ou incorporações, é procedimento corriqueiro, normal, tanto que as decisões administrativas validavam todas estas operações.

Concordo com a evolução da jurisprudência, que a meu ver foi perfeita em ir contra este tipo de planejamento tributário, porém entendo que seria uma inovação danosa agravarmos a multa neste processo, pois traria uma clara insegurança jurídica para os contribuintes na livre formatação de seus negócios.

Não posso compactuar com o agravamento hoje de uma multa, por planejamento feito nos remotos anos de 1995, 1996 e 1999, especialmente quando, na época esta operação era legitimada por este conselho.

No presente caso, entendo não se justificar o agravamento da multa, pois o contribuinte não tinha conhecimento da suposta ilicitude do negócio ao tempo em que os fatos ocorreram. Nesse sentido, transcrevo abaixo jurisprudência do CARF que demonstram a inocorrência de fraude nesses casos:

“DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. Planejamento tributário realizado em época em que existentes conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como precedentes jurisprudenciais contrários à nova qualificação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie erro de proibição. Tendo o contribuinte informado as operações em sua declaração de ajuste anual, e assim permitindo ao fisco fiscalização e a qualificação do fato, ausente na espécie o evidente intuito de fraude.” (Acórdão nº 404-00.817; 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; Rel. Cons. Ana Maria Ribeiro dos Reis; sessão de 3.3.2008 - *destaquei*)

de 17.4.2013: Vejam abaixo também a transcrição do Acórdão nº 9101-001.625,

“MULTA DE OFÍCIO. DESQUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE TIPICIDADE MATERIAL DA OPERAÇÃO EFETIVADA PELO CONTRIBUINTE E DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONSIDERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS. Não se pode qualificar a multa de ofício, quando, à época dos fatos, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes permitia a operação praticada pelo contribuinte, circunstância em que tal operação revela-se materialmente atípica e em que não se vislumbra um evidente intuito de fraude na sua perpetração.”

VOTO

“Ora, de acordo com a jurisprudência administrativa em voga à época dos fatos, o contribuinte via-se acobertado por um respaldo jurídico que lhe legitimava a conduta. Isto porque o ordenamento jurídico, repise-se, consubstancia um sistema único, que deve ser harmônico, coordenado, não podendo, ao mesmo tempo, proibir uma determinada conduta e, ao mesmo tempo, permiti-la ou até mesmo fomentá-la.

Com efeito, a operação de alienação de participação societária apurada pelo fisco, em tese, pode ser subsumida a uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Contudo, como, à época dos fatos, a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes de certa forma a permitia, tal operação não pode ser considerada, para fins de aplicação da qualificação da multa, como típica, materialmente falando. E, desta forma, não poderia, de acordo com o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, ensejar a qualificação da multa, ainda que, de acordo

com a jurisprudência atual, repute-se caracterizada a simulação, a ilicitude da conduta.

Por outro lado, para melhor fundamentar meu posicionamento, suponha-se que a tipicidade formal e material está caracterizada. Ainda assim, a multa qualificada não persiste, pois que, mesmo neste caso, a resposta à terceira indagação proposta também assoma negativa. Relembre-se que tal indagação concerne à caracterização, ou não, do evidente intuito de fraude. Ânimo este que deve estar claro, indubitável.” (Acórdão nº 9101-001.625; 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann; sessão de 17.4.2013 – não destacado no original)

Vale transcrever, por relevante transcrever entendimento do professor Marco Aurélio Greco², autor da obra que representou uma mudança de paradigma no planejamento tributário brasileiro, ao analisar a incidência das multas tributárias em operações ocorridas até o ano de 2004:

“(…)

Especialmente em operações realizadas antes de 2004 – época em que predominava a primeira fase do debate – o contribuinte, em geral, tinha certeza de estar a agir de acordo com a legislação e no legítimo exercício de um direito fundamental que lhe era assegurado (o direito de auto-organização lícita, na busca da menor carga tributária legalmente possível).

A dúvida surge no momento em que o Fisco exterioriza sua discordância quanto ao que foi feito. Nesse momento nasce a dúvida quanto à capitulação legal do fato ocorrido, por decorrência da qualificação jurídica que lhe é dada pelo Fisco. Isto, por si só, já seria razão suficiente para a não aplicação de penalidades, muito menos seu agravamento, pois até então a única qualificação feita era a do contribuinte.

Instaurado o conflito de qualificações só a partir dessa data é que novas condutas não viessem a ser realizadas é que poderiam ser entendidas como em desconformidade ao ordenamento.

Nesse sentido, importante transcrever o recente acórdão nº 1302-001.184, que analisou a possibilidade de amortização de despesas de ágio, mesmo quando gerado em operações denominadas “intragruppo”, à luz dos conceitos de “propósito negocial” e “simulação”:

“Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

[...]

Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.”

A semelhança entre o caso em tela e aquele analisado pelo acórdão acima referido, fica clara pelo seguinte excerto do voto do Conselheiro Relator:

“O TVF (fls. 2719) sustenta que *“As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto **que são** procedimentos legais apenas em seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada”*. Ora, o entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária é apenas uma doutrina muito mais propositiva do que analítica do Direito posto, a qual se aproxima muito da já rechaçada interpretação econômica do Direito Tributário. Ambas levam ao desmedido subjetivismo na valoração dos fatos tributáveis e, conseqüentemente, à insegurança jurídica. Além disso, a finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo – inclusive tributário, o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas.”

[...]

O TVF também sustenta que a Usiagropar era uma empresa veículo, criada com o propósito de criar e transferir o ágio para a recorrente. É verdade que se as pessoas físicas dos sócios Maurílio Biagi Filho, membros da família Junqueira e Ricardo Brito Santos Pereira adquirissem as cotas da recorrente diretamente da SEPAR e da CESE, o custo de aquisição acima do valor patrimonial da recorrente só seria recuperável em uma futura alienação de tais cotas, como redutor do ganho de capital tributável. Por sua vez, a aquisição das cotas por uma pessoa jurídica – Usiagropar – possibilitou antecipar a recuperação de tal custo – como despesa de amortização dedutível das bases tributáveis, valendo-se do estabelecido nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Qual a ilicitude de tal conduta? Não há que se falar em simulação, pois não houve atos dissimulados e os efeitos buscados foram próprios dos atos praticados e declarados. Da mesma forma, não há falar em fraude a lei, pois a finalidade dos referidos dispositivos foi justamente permitir a recuperação de tal custo, como despesa dedutível. De mais a mais, diante de dois caminhos lícitos, não estariam os sócios Maurílio Biagi Filho, membros da família Junqueira e Ricardo Brito Santos Pereira obrigados a escolher aquele que levasse ao maior ônus tributário.”

Os contribuintes têm o direito de estruturar seus negócios da maneira que melhor lhes convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

O presente planejamento tributário não é uma ilicitude, e as justificativas apresentadas pela Recorrente especialmente na sustentação oral de seu patrono, foram convincentes, já que os fatos demonstram que a operação foi toda feita por um dos mais renomados escritórios de advocacia do Brasil, como pode se extrair do TVF de fls.:

“Em 03/05/1995, conforme Contrato Social registrado no 3º Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas da Capital do Estado de São Paulo (fls. 1995 a 2004) a John Deere Brasil Participações Ltda. (CNPJ nº 00.570.389/0001-00) e a Deere Payroll Services, Inc. constituíram uma sociedade denominada John Deere Latin America Participações Ltda., inscrita no CNPJ sob o número 00.627.447/0001-95. A John Deere Brasil Participações Ltda. e a Deere Payroll Services, Inc. **naquele ato representada pelo seu procurador, o Sr. Carlos Alberto Moreira Lima Júnior (já qualificado no presente Termo de Constatação Fiscal)**, passaram a compor o quadro societário com 99 quotas (99%) e 1 quota (1%), respectivamente. O capital subscrito e integralizado foi de R\$ 100,00.

A administração e a gerência da sociedade foram incumbidas à sócia John Deere Brasil Participações Ltda. (CNPJ nº 00.570.389/0001-00), para delegação de poderes a um Gerente-Delegado por instrumento adequado.

(...)

O Sr. Carlos Alberto Moreira Lima Júnior firmou o contrato social de constituição da John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95) como procurador de todas as quotistas e também visou o referido instrumento como advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, por exigência do §2º do art. 1º da Lei 8.906/94 - Estatuto da OAB. Como já referido, o Sr. Carlos Alberto Moreira Lima Júnior é sócio da empresa Pinheiro Neto Advogados.

(...)

Na mesma data, por meio de Instrumento de Nomeação de Gerente-Delegado (fls. 2037 a 2040), foi nomeado como Gerente-Delegado da John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95) o Sr. Carlos Alberto Moreira Lima Júnior.”

Resta claro, que o motivo levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, foi o fato das Recorrentes tentarem impedir ou retardar, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, situação fática que se subsume **perfeitamente ao tipo previsto nos arts. 71, 72 e 73 inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.**

Ao contrário do alegado, os atos e negócios praticados definitivamente não estão tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, pois, todas as alterações societárias foram efetuadas e formalizadas sem que nenhuma norma legal fosse violada ou ocultada.

Ficou claro que não houve nenhuma ação no sentido de impedir o conhecimento dos fatos uma vez que todos os contratos foram formalizados no âmbito administrativo público e todas as operações foram contabilizadas, registradas e lançadas nos livros fiscais.

Nada no processo foi mascarado, tudo feito as claras, tendo a fiscalização, inclusive, se baseado em documentos e declarações fornecidas pela própria Recorrente, bem como todos os valores correspondentes à base de cálculo da presente autuação.

Na espécie, não houve qualquer conduta fraudulenta praticada pela Recorrente, no sentido de mascarar dolosamente, fatos jurídicos tributários para afastá-los da tributação.

Quanto à fraude e conluio doloso previstos nos artigos 72 e 73, não estão tipificadas uma vez que o crime de sonegação fiscal é crime material, que exige para sua materialização a efetiva supressão de tributo, por ação dolosa inequivocamente comprovada.

O que fez a Recorrente foi gozar do extinto instituto jurídico da elisão fiscal, através de um planejamento tributário, porém, sem praticar fraude, sem se utilizar de documentos inidôneos ou interpostas pessoas, lançamentos indevidos e principalmente, sem esconder da autoridade fiscal a forma como realizaram a operação, já que informaram à Receita Federal todos os lançamentos contábeis, inclusive em suas DIPJ's.

Ainda que chegue à conclusão que está correto o lançamento não consigo afirmar em hipótese nenhuma que houve dolo na operação, e nem restou comprovado, que a Recorrente mascarou a operação, já que a mesma perdurou durante vários anos, todos os documentos foram apresentados à órgãos públicos e foram planejadas por sociedade advocatícia de primeira linha, como já dito anteriormente.

O fato de o fisco ter presumido que lastrearam os lançamentos em operações fictícias não autoriza, por si só, a qualificação da multa. O que deveria, como inclusive foi, foi manter o lançamento, desconsiderando a operação e acrescentando o lançamento da multa regulamentar de 75%, já que não restou comprovado materialidade de fraude ou conluio doloso.

Sem dúvida se trata de questão controversa, mas entendo que para que a multa de lançamento de ofício seja agravada é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude ou conluio doloso, pois é pacífico na doutrina e na jurisprudência que fraude não se presume se comprova.

A multa qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

É farta Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata nos julgados abaixo:

“Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

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

Autenticado digitalmente em 28/10/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/1

1/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 11/11/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

Impresso em 24/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Processo: 10680.013909/2006-73

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: Contribuinte

Ementa da Decisão recorrida: “MULTA QUALIFICADA — PRESUNÇÃO — presunção não é aspecto que, por si só, impeça à autoridade constituir a multa qualificada, em especial, quando não for o único elemento formador da convicção de ter o infrator agido ou se omitido intencionalmente. Vários fatos apontam para a circunstância de o sujeito passivo ter ocultado dolosamente a ocorrência da hipótese de incidência em valores superiores aos declarados. Se, por um lado, a presunção serviu para o propósito de quantificar tal omissão, por outro, não foi o único expediente probatório empregado pela autoridade para caracterizar a omissão em termos qualitativos, principalmente, no que se refere ao seu aspecto volitivo.

Acórdão n.º 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - “notas fiscais frias”, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica

a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.”

Por todo o exposto, entendo que a qualificação da multa, neste caso, importaria equiparar um planejamento tributário a fatos delituosos ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando um delito e o deseja, a exemplo, da adulteração de comprovantes, movimentação de conta bancária em nome fictício, de morto ou de terceiro (“laranja”), de falsificação de documento, de falsidade ideológica, de nota fiscal calçada, paralela, de empresas inexistentes (notas frias), etc...

Pelas razões expostas, dou parcial provimento ao recurso voluntário, exclusivamente para restabelecer a multa ao patamar regulamentar de 75%.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri

Declaração de Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

Inobstante o respeitável entendimento do Relator, inquestionavelmente autorizado a tecê-los, peço vênia para divergir de seu entendimento, nos termos que passo a expor.

A autuação fiscal aplicou multa qualificada em decorrência de ter sido considerada a existência de fraude, conforme se verifica dos trechos do demonstrativo de multa e juros, como por exemplo, o destaque abaixo (fls. 6.186):

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/2006 e 31/12/2006:

225,00% Art. 44, inciso II, e §2º, da Lei n.º 9.430/96

Fatos Geradores entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

225,00% Art. 44, §§1º e 2º, da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

150,00% Art. 44, inciso I, e §1º, da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07

Em outro trecho do termo de verificação, o auditor fiscal demonstrou suas razões para a caracterização do que ele considerou operações dolosas para redução da carga tributária e os motivos da qualificação da multa, conforme abaixo (fls. 6.153):

20) Da fundamentação para a qualificação e agravamento das infrações e para a extensão do período de fiscalização para o ano-calendário de 2006

As circunstâncias referidas no do presente Termo de Constatação, em especial aquelas relacionadas no tópico 10. Das provas identificadas pela fiscalização no contexto das operações societárias realizadas e sociedades constituídas nos anos-calendários de 1995 e de 1996, levaram a fiscalização a formar a convicção de que as condutas praticadas na realização dos negócios societários praticados entre 1995 e 1996, que culminaram na transferência da participação societária detida pela sociedade Schneider Logemann S.A. (CNPJ n.º 90.522.921/0001-07) na sociedade SLC S.A. – Indústria e Comércio (CNPJ n.º 89.674.782/0001-58 – atual John Deere Brasil Ltda. – a contribuinte) para a sociedade Deere & Company, se subsumem às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, o que impõe a aplicação da multa no percentual de 150% prevista no §1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96. (...)

O auditor continua sua fundamentação caracterizando uma simulação com o intuito de sonegar impostos, nos seguintes dizeres (fls. 6.162):

Considerando que no decorrer da fiscalização ficou demonstrado que: a) a contribuinte escriturou dispêndios com a mais-valia

decorrente da realização de ativos reavaliados em razão de incorporação sem contrapartida em reserva de reavaliação, mas em contrapartida de ágio vertido por incorporação de terceira sociedade, sendo por ela computados como dedutíveis em suas apurações fiscais de IRPJ e CSLL, e que tais dispêndios decorreram de um arranjo de operações societárias sucessivas, realizadas por sociedades interpostas, com a atuação de agentes cujas declarações de vontade estavam dissociadas das reais repercussões materiais dos atos praticados; e b) a contribuinte considerou como dedutíveis dispêndios relacionados a indenizações que, em sua substância econômica representaram pagamento de preço pela aquisição de participação societária, mediante aplicação de verdadeira cláusula suspensiva, em decorrência também de um arranjo de operações societárias sucessivas, realizadas por sociedades interpostas, com a atuação de agentes cujas declarações de vontade estavam dissociadas das reais repercussões materiais dos atos praticados; infrações que, em tese, demonstram a ocorrência de crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 (...).(grifo não original)

Desta forma, baseado no art. 44, I e §1º, da Lei n.º 9.430/96, o auditor fiscal aplicou multa qualificada, conforme abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Em que pese a fundamentação da autoridade fiscal para aplicação da multa qualificada, mantida pelo ilustre relator, tenho para mim sua inaplicabilidade ao presente caso, nos termos que passo a explicar.

O artigo 71, da Lei n.º 4.502/64, assim prevê:

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

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

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

Logo, entendo que não se configurou na situação fática em apreço a sonegação conceituada no preceito legal em análise, pois não houve retardamento do conhecimento do fato gerador, ou seja, o planejamento tributário descrito foi executado antes da ocorrência do fato gerador.

Do mesmo modo, não houve também qualquer tentativa de esconder ou retardar o conhecimento das condições pessoais de contribuinte, ou qualquer outra condição, principalmente neste caso que todas as operações foram contabilizadas e todas as declarações foram entregues devidamente preenchidas ao fisco.

gravoso economicamente para concretizar os seus atos jurídicos, desde que não haja imposição legal expressa a esse respeito.

Marco Aurélio Greco, examinando o descabimento da multa qualificada nos casos de suposta fraude com base no art. 44, II da lei 9.430/96 (redação dada pela Lei n.º 10.802/04), se manifesta no seguinte sentido:

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro.

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

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc.³

Tem-se, ainda, a lúcida lição de Hugo de Brito Machado que, ao analisar a questão da simulação no direito tributário, afirma que “diante da decisão definitiva da Administração Tributária, no sentido da desconsideração do ato ou negócio jurídico, há de ser sempre assegurado ao contribuinte o direito de pagar o tributo que, em consequência, seja considerado devido, sem o acréscimo de nenhuma penalidade”⁴.

Além do já exposto sobre fraude tenho mais dois pontos a considerar e complementar para reduzir a multa qualificada, quais sejam: **i)** impossibilidade de caracterização da fraude pela presença do dolo e **ii)** entendimento da doutrina e da jurisprudência sobre desnecessidade de fundamento econômico à época dos fatos, nos termos lançados adiante.

i) Impossibilidade de caracterização da fraude pela presença de dolo

Segundo o auditor fiscal, a qualificação da multa teve também como fundamento a presença de dolo da recorrente nas operações realizadas, vez que houve a identificação do evidente intuito de fraude (fls. 6.153):

20) Da fundamentação para a qualificação e agravamento das infrações e para a extensão do período de fiscalização para o ano-calendário de 2006

As circunstâncias referidas no do presente Termo de Constatação, em especial aquelas relacionadas no tópico 10. Das provas identificadas pela fiscalização no contexto das operações societárias realizadas e sociedades constituídas nos anos-calendários de 1995 e de 1996, levaram a fiscalização a formar a convicção de que as condutas praticadas na realização dos

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, 2004.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2011, p. 82.

Documento digitalmente assinado em 11/11/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

Impresso em 24/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

negócios societários praticados entre 1995 e 1996, que culminaram na transferência da participação societária detida pela sociedade Schneider Logemann S.A. (CNPJ n.º 90.522.921/0001-07) na sociedade SLC S.A. – Indústria e Comércio (CNPJ n.º 89.674.782/0001-58 – atual John Deere Brasil Ltda. – a contribuinte) para a sociedade Deere & Company, se subsumem às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, o que impõe a aplicação da multa no percentual de 150% prevista no §1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96. (...)

No entanto, tal entendimento não parece ser o mais apropriado, vez que o dolo como analisado pelo auditor fiscal se apresenta como intrínseco ao próprio planejamento tributário.

Do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, a fraude constitui ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever, e:

É a intenção de causar prejuízo a terceiros. Assim, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais. É por isso, indicativa de lesão de interesses individuais, ou contravenção de regras jurídicas, a que se está obrigado.”⁵

Segundo Torres o planejamento tributário pode ser conceituado como o conjunto de “atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações”⁶.

Dessa forma todo e qualquer planejamento fiscal se apresenta sempre doloso, independente de qual teoria do dolo se adote. Atualmente existem três principais:

- Teoria da vontade: por dolo se entende a ação consciente e voluntária.
- Teoria da representação: segundo a qual o dolo é a simples previsão do resultado advindo de uma ação,
- Teoria do assentimento: que conceitua dolo como uma simples previsão do resultado independente de assim o querer.

O dolo que deve ser analisado é o dolo de economizar tributos utilizando-se de meios lícitos e previstos em lei, e não o dolo de fraudar a lei, ou de enganar a fiscalização para evitar a incidência do fato gerador através de meios escusos e vedados por lei.

Não há como se falar em planejamento tributário, visto como a prática de atos lícitos prévios à ocorrência do fato gerador, de forma a evitar, reduzir ou retardar o impacto fiscal e seus atos e negócios jurídicos, **sem a presença do dolo**.

Neste sentido, valiosa a lição Leonardo Freitas de Moraes e Castro, quando realiza a seguinte pontuação sobre o tema:

Portanto, alegar que o dolo de economizar tributos na estruturação dos negócios do contribuinte é requisito para não produção de efeitos, para fins

⁵ SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2. Ed. Eletrônica, Forense, [2001] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas].

⁶ TORRES, Heleno. *Direito Internacional – Planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

fiscais, naquele pré-ordenamento comportamental, ou que o dolo constitui agravante para a aplicação de multa no negócio praticado é, por essência, um erro crasso e uma impropriedade técnica tamanha. Isto por que, o dolo é, precisamente, o pressuposto de todo e qualquer planejamento tributário e, portanto, só existirá planejamento tributário (economia lícita de tributos) por meio de ato doloso do contribuinte, de incorrer, prever ou consentir o resultado de economia fiscal.⁷

Deste modo, sendo o dolo elemento essencial do planejamento tributário, **não há que se entender o dolo como caracterizador de fraude ou simulação de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.** Dolo e planejamento são elementos indissociáveis, da mesma forma e proporção que são considerados lícitos.

O art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, usado como fundamento para a aplicação de multa, se remete as figuras da sonegação, da fraude e do conluio (art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64), conforme abaixo:

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

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

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

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

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

Todas as três condutas acima mencionadas são precisamente crimes, o que não pode ser identificado com o dolo no planejamento tributário, vez que neste caso as condutas são todas lícitas.

Afasto, destarte, a aplicação do inciso I, do art. 71, da Lei 4.502/64, pela inocorrência do fato gerador ao tempo do planejamento tributário, pois a sonegação prevista no referido dispositivo se trata de conduta posterior à ocorrência do fato gerador.

Ora, a recorrente praticou os atos e operações de planejamento em período anterior a ocorrência do fato gerador, o que afasta de plano essa primeira espécie.

No caso do art. 72, está previsto, resumidamente, o conceito de planejamento tributário, qual seja a conduta de impedir ou retardar total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador.

Desta forma, as atitudes prévias a ocorrência tributária, tomadas pelo contribuinte na ordenação preventiva de seu negócio jurídico não podem ser tidas como crime, sob pena de violação de princípios basilares do direito tributário, como o Princípio da

⁷ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Caso Grandene: Limites à realocação da renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. In CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; BERGAMINI, Adolpho [et al.]. *Planejamento tributário – Estudo de casos.* São Paulo: MP Ed., 2010, p. 48.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Entendo que a possibilidade de aplicação da multa qualificada no caso de fraude fiscal tem fundamento quando verificado quaisquer das condutas descritas no referido dispositivo, pois caracterizam a verdadeira fraude fiscal.

Ocorre que o que houve no presente caso não foi efetivamente uma fraude fiscal, **mas uma licitude civil que foi anulada**, havendo reflexo no âmbito tributário.

Por fim, cabe expor que a simulação ou dissimulação envolve o conjunto probatório para se anular o negócio jurídico na esfera do Direito Privado, que fora praticado pelo contribuinte visando implementar economia de tributos.

Para haver a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, por parte das Autoridades Fiscais, com base na simulação, é imprescindível que tenha havido, previamente, a caracterização da simulação no Direito Civil, exatamente como feito pelo auditor fiscal no caso ora julgado.

Segundo Paulo Ayres Barreto, provadas a simulação ou dissimulação, perde relevo a ausência de propósito negocial e a alegação de abuso⁹. Ou seja, uma vez que o auditor caracterizou a simulação e com base nela fundamentou o lançamento, desnecessário a análise de propósito negocial ou fraude através do dolo.

Nessa linha, esse Conselho de Contribuintes já se posicionou como se constata dos seguintes precedentes:

(...) SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. (...) (Acórdão n.º 1102-000.157, de 25/02/2010, Relator Cons. Mario Sergio Fernandes Barroso)

PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE — ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de confinantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. (Acórdão n.º 101-95.537, de 24.05.2006, Relator Designado Cons. Mário Junqueira Franco Júnior)

⁹ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. Revista de Direito Tributário Autêntico, São Paulo: Malheiros, 2010, p.60

DocId:32010105. São Paulo: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 11/11/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

Impresso em 24/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, voto pelo afastamento da multa majorada de 150%, vez que não vejo a presença de fraude sobre qualquer dos fundamentos apresentados.

ii) Da Desnecessidade de fundamento econômico ou propósito negocial

Restou consignado no termo de verificação e constatação de irregularidades fiscais que houve falta de propósito negocial e o abuso de forma, através da violação dos dispositivos atinentes ao planejamento tributário. Vejamos (fls. 6.108):

(...) No caso das operações societárias realizadas entre 1995 e 1996, não há causa econômica (além de economia fiscal) para a criação da “empresa veículo” John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95), que é usada apenas como artifício para portar o ágio gerado num aporte de capital intermediário efetuado em uma outra “sociedade veículo”, denominada SLC – John Deere S.A. (CNPJ n.º 00.961.019/0001-02) para, posteriormente, reverter em benefícios pelos encargos de depreciação/amortização, baixa ou alienação em decorrência da realização de ativos, incidentes sobre a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo imobilizado que foram vertidos por incorporação pela última sociedade à contribuinte.(...).

(...) Portanto, tais operações demonstram a dissimulação dos fatos e o excesso aos limites finalísticos do negócio e da boa-fé.

(...) No caso das operações societárias realizadas entre 1998 e 1999, é basilar o mesmo entendimento firmado para as operações realizadas entre 1995 e 1996. Nesse sentido, a fiscalização ficou convencida de que não há causa econômica (...).

No entanto tal entendimento não se mostra o mais acertado.

Neste ponto cabe realizar uma análise de tal exigência, que passou a ser feita a partir da promulgação da lei complementar 104/2001, a qual introduziu o parágrafo único ao art. 116, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O referido dispositivo, chamado pela doutrina de norma geral antielisiva, possibilitou a autoridade fiscal brasileira a desconsiderar certos atos ou negócios jurídicos quando praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador de um tributo ou ate mesmo a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No entanto, a interpretação de tal dispositivo deve ser feita de forma a não impedir que o contribuinte possa se planejar para o pagamento de tributos. Há de se ter cuidado

[...] para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Este último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido (...). O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.¹⁰

A questão da ausência de propósito negocial para configuração da fraude fiscal tem sua base no art. 14, da MP 66, de 2002, a qual dispôs:

Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

No entanto, tal Medida Provisória não foi convertida em lei, o que retirou a vigência do referido dispositivo.

Apesar de tal fato, tanto a doutrina quanto os órgãos julgadores vem caracterizando o propósito negocial como o objetivo prático que determinada operação tenha, ou seja, sua justificativa econômica. De tal maneira, uma operação não poderá ocorrer sem que haja um objetivo prático comprovável através de documentos para que seja considerada lícita.

Ocorre que, no presente caso, os fatos geradores que foram objeto de autuação por parte do auditor fiscal ocorreram em época que tal entendimento ainda não havia se cristalizado, ou seja, as decisões administrativas e judiciárias, bem como a doutrina não apresentavam tais exigências.

O ano calendário fiscalizado no início do procedimento foi o de 2007, que posteriormente foi expandido para os de 2005 e 2006.

E neste período, conforme abaixo está demonstrado, o entendimento tanto da doutrina como da jurisprudência era no sentido da possibilidade da realização de operações lícitas, mesmo sem propósito negocial, como forma de planejamento tributário.

Assim decidiu este conselho a época dos fatos:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram. (Acórdão nº107-08.837, de 07 de dezembro de 2006, Relator Designado Cons. Natanael Martins).

PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de confinantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.” (Acórdão nº101 - 95.537 - Relator Mário Junqueira Franco Junior - Sessão de 24/05/06)

A doutrina, ora exemplificada nas palavras de Marco Aurélio Greco, confirma este entendimento, consoante se destaca:

(...) os critérios balizadores do planejamento, durante muitos anos, foram o cronológico, no sentido de que os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, pois se posteriormente, surgiriam quando já nascida a obrigação tributária ou, quando menos, a situação jurídica do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança, e o da licitude, no sentido de que o efeito deveria resultar de atos lícitos.¹¹

O art. 112, do CTN, dispõe que nos casos de dúvidas interpretativas em relação às penalidades, a aplicação da situação mais favorável ao recorrente, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Portanto, no presente caso, a aplicação da multa não deve ter a majoração, vez que em diversos acórdãos o entendimento que se tinha à época era que não se fazia necessário o propósito negocial das operações.

Ademais, todos os documentos requeridos foram entregues ao auditor fiscal, estando todas as operações comprovadas e devidamente registradas, o que demonstra cabalmente que as operações eram lícitas.

Outra decisão proferida em 27 de fevereiro de 2007 corrobora o entendimento à época dos fatos, ou seja, a possibilidade de realização do planejamento tributário, vejamos:

ELISÃO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA. Para que se possa falar de elisão fiscal há de ser obstada a ocorrência do fato gerador do tributo e por meio de ato lícito. Se o ato praticado, ainda que lícito, é concomitante ou posterior à ocorrência da hipótese de incidência, não cabe falar em planejamento tributário e devido é o tributo que se tentou evitar. (Acórdão nº 204-02/199)

Esta outra foi proferida em 09 de novembro de 2005, também autorizando a possibilidade de planejamento tributário sem qualquer exigência de requisito, in verbis:

GANHO DE CAPITAL — SIMULAÇÃO - PROVA - A ação da contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. (Acórdão nº 102-47.181)

Dessa forma, me inclino a afastar a fraude apontada pelo auditor fiscal uma vez que o planejamento realizado pela recorrente foi realizado dentro dos preceitos legais existentes à época e em consonância com o entendimento deste Egrégio Conselho conforme as decisões proferidas e acima apontadas. Não consigo visualizar qualquer forma ou espécie de fraude ou intenção de, dolosamente, “enganar” ou “ludibriar” o fisco.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário no que tange a inexistência de fraude, uma vez que todas as operações foram feitas dentro da estrita legalidade e a referida ausência de propósito negocial mencionada pela autoridade fiscal é algo recente no entendimento jurisprudencial (tanto administrativo quanto judicial), não podendo ser exigido à época dos fatos, de forma que a multa qualificada aplicada deve ser afastada.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo.