



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11070.720968/2012-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.481 – 1ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2016
Matéria GLOSA DE DESPESAS E CUSTOS
Recorrente JOHN DEERE BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Acórdãos paradigmas que não analisaram situações fáticas similares não se prestam a demonstrar divergência de interpretação da legislação.

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.

O encerramento das atividades da pessoa jurídica não é exceção ao dispositivo legal que limita a compensação de prejuízos acumulados ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

O dolo é a intenção do injusto que está subjacente ao mecanismo utilizado para ocultar ou mitigar o fato gerador do tributo, evidenciado nos atos circunstanciais que extrapolam a expectativa associada a operações usuais na atividade empresarial. Verificado o dolo, a multa de ofício deve ser exasperada.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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, (1) em relação à trava de 30%, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento; (2) em relação à qualificação da multa, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, em relação às infrações de glosa de custos/despesas relativas à parcela de mais-valia, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

JOHN DEERE BRASIL LTDA. recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 6650 e ss., contra o acórdão nº 1302-001.522 (e-fls. 6587 e ss.), de 23/09/2014, pelo qual foi prolatada a seguinte decisão:

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 declaração de voto.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

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 DEPRECIACÃO.

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.

O presente processo reúne quatro autos de infração. Os dois primeiros lançamentos dizem respeito ao IRPJ e CSLL cobrados em virtude de glosa por não observância da trava de 30%, praticada pela pessoa jurídica (John Deere Brasil Participações Ltda) incorporada pela contribuinte ora recorrente, em relação ao fato gerador ocorrido em 30/7/2007 (e-fls. 6.164 a 6.174); correspondem, portanto, a apurações na pessoa jurídica sucedida que, em razão da incorporação, foram lançadas em nome da sucessora, porém com multa de 75%. Esta matéria foi questionada e admitida no recurso especial.

Já os dois últimos autos (e-fls. 6.175 e ss), dizem respeito a lançamentos também de IRPJ e CSLL, porém em razão das seguintes infrações imputadas à recorrente:

- 1) Glosa de custos relativa a parcelas de mais-valia integrante da depreciação de bens do ativo imobilizado, que foram consideradas indedutíveis. Essa mais-valia decorreu de incorporação de bens da sociedade SLC S.A a valor de mercado, sem o correspondente reconhecimento de reserva de reavaliação na incorporadora, que é a autuada, conforme detalhado no Termo de Constatação Fiscal. Os fatos geradores são de 31/12/2006 e 31/12/2007, ambos lançados com multa de 225%; este item foi objeto do recurso especial, na parte admitida.
- 2) Glosa de custos/despesas de produtos vendidos, por se entender como não necessários os gastos de natureza societária atrelados a Contrato de Subscrição de Ações, celebrado em 30/6/1999, conforme detalhado no Termo de Constatação Fiscal. O fato gerador foi em 31/12/2007, lançado com multa de 150%; esta infração não é objeto da parte conhecida no presente recurso.
- 3) Glosa de despesas consideradas não necessárias reconhecidas pela contribuinte em rubrica de recuperação de despesas, no grupo de outras receitas operacionais, relacionadas ao repasse de valores relativos a ganhos contingentes em processos judiciais, também em referência ao mencionado Contrato de Subscrição de Ações, celebrado em 30/6/1999, conforme detalhado no Termo de Constatação Fiscal. O fato gerador foi em 31/12/2007, lançado com multa de 150%; esta infração não é objeto da parte conhecida no presente recurso.
- 4) Glosa de gastos considerados não necessários relativos a repasses de natureza societária em razão do mencionado contrato, desta feita reconhecidos em conta retificadoras de receitas financeiras. O fato gerador foi em

31/12/2007, lançado com multa de 150%; esta infração não é objeto da parte conhecida no presente recurso.

- 5) Receitas financeiras relativas a juros e atualização monetária de depósitos judiciais, contabilizada em contas de redução de despesa. O fato gerador foi em 31/12/2007, lançado com multa de 75%; esta infração não é objeto da parte conhecida no presente recurso.
- 6) Glosa de parcela da mais-valia que foi contabilizada como custo, uma vez que a contribuinte baixou/alienou os bens vertidos na incorporação sem proceder a nenhum ajuste de realização de reserva de reavaliação, por adição no LALUR, tendo em vista que não constituiu essa reserva, conforme detalhado no Termo de Constatação Fiscal. Os fatos geradores são de 31/12/2006 e 31/12/2007, ambos lançados com multa de 225%; este item foi objeto do recurso especial, na parte admitida.

Além desses itens, foi admitida a divergência no recurso especial no tocante à multa qualificada, com repercussão na discussão quanto ao prazo decadencial.

Assim, as matérias que serão objeto de análise no presente recurso são: i) a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL além do limite de 30%, quando se tratar de uma pessoa jurídica incorporada; ii) as infrações relacionadas ao ágio; e iii) multa qualificada (a agravada foi exonerada pelo colegiado recorrido).

No que diz respeito às infrações que dizem respeito à matéria admitida, a Fiscalização, após analisar os atos societários de constituição da autuada, resumiu as operações da seguinte forma (e-fls. 5926 e ss.) :

“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 empréstimos 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.”

Depois de analisar outros documentos que obteve perante o 3º Ofício de Registro de Títulos e Documentos Civil de Pessoas Jurídicas de São Paulo, perante a Junta Comercial do Rio Grande do Sul, além de documentos resultantes de diligências realizadas em outras pessoas jurídicas do grupo, a Fiscalização concluiu que houve:

“ (...) uma operação de aquisição de participação societária revestida da forma de diversos atos societários isolados, ocorrida entre os anos-calendário 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.”

E descreveu a operação nos termos que ora colo:

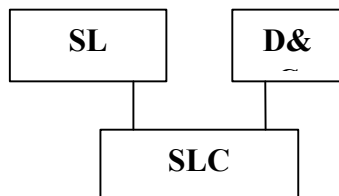
1. inicialmente foram constituídas 3 sociedades interpostas (uma *holding*, que teria vida mais longa, e cuja participação não contribuiu diretamente para as vantagens auferidas com a operação de alienação; uma sociedade veículo, criada para portar ágio gerado em integralização de capital; e uma outra sociedade veículo, criada para receber, em um primeiro momento, a integralização de capital em bens da sociedade operacional cuja participação foi negociada e, em um 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 reavaliação, 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 dos bens do ativo imobilizado em sua integralidade (inclusive considerando a parcela calculada sobre a mais-valia dos bens incorporados ao valor de mercado) sem a realização de reserva de reavaliação e, portanto, sem adição no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Na seqüência, ela detalha as operações e respectivas pessoas jurídicas envolvidas, que resumo conforme a seguir.

O grupo John Deere iniciou suas atividades no Brasil de forma associada ao grupo Schneider Logemann, quando a Deere & Cia (D&C) comprou 20% do capital social da SLC S. A (que atualmente é a empresa autuada, John Deere Brasil Ltda). Até 1995, com a denominação anterior de SLC S.A. Indústria e Comércio (SLC), a empresa autuada tinha como sócias a empresa brasileira Schneider Logemann e Cia. Ltda (SL), com 80% do capital, e a

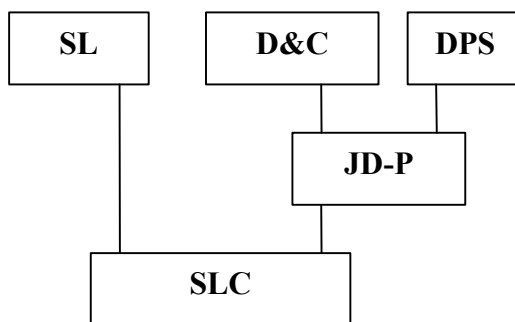
empresa americana Deere & Cia (D&C), com 20% do capital. Essa aquisição se deu por subscrição e integralização de capital com ágio, que foi suportado e reconhecido no exterior.



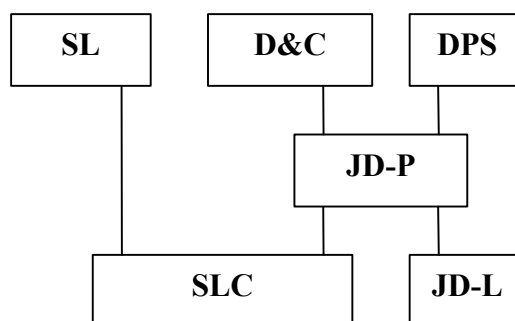
(SLC é a autuada)

Das operações realizadas em 1995 e 1996: foram realizadas operações que resultaram em incorporações pela autuada as quais, de acordo com a Fiscalização, tinham como efeito final aumentar a participação do Grupo John Deere no capital social da contribuinte, de 20% para 40%.

1. Em 31/03/1995, foi constituída a empresa Jonh Deere Brasil Participações Ltda (JD-P), com capital de R\$ 12.667.485,00 dividido em 12.667.485 quotas de R\$ 1,00. A D&C integralizou 12.667.484 quotas, por meio da cessão de 6.540.000 ações ordinárias da SLC, e a empresa americana Deere Payroll Services Inc. (DPS) integralizou uma quota por meio do pagamento de R\$ 1,00. Nessa operação, a JD-P apurou um deságio de R\$ 28.689.581,84, correspondente à diferença entre o valor nominal das quotas integralizadas pela D&C e o valor nominal das ações da SLC utilizadas nessa integralização. De acordo com a Fiscalização: *“Esse deságio foi escritural, não foi suportado por movimentação financeira. Não houve um desembolso de recursos a menor que o valor patrimonial do investimento”*. Assim, a JD-P passou a ser sócia da SLC (autuada), com 20% do seu capital, em substituição à D&C (e-fl. 5990).



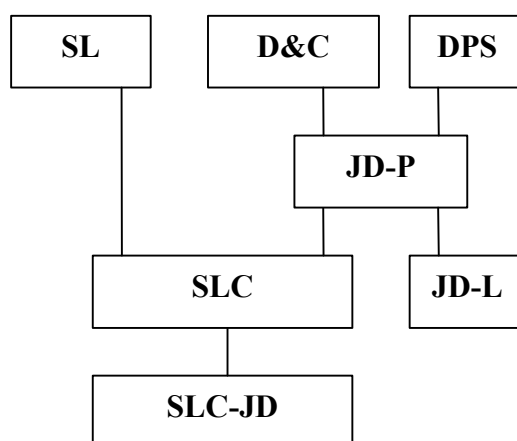
2. Em 03/05/1995, foi criada a empresa John Deere Latin America Participações Ltda. (JD-L), com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 quotas de R\$ 1,00. A JD-P integralizou 99 quotas e a DPS integralizou 1 quota do capital (e-fl. 5993). Essa JD-L, no seu objeto social, era uma *holding*, que representava outras sociedades nacionais ou estrangeiras.



3. Em 17/11/1995, foi criada a empresa SLC-John Deere S/A (SLC-JD), com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, as quais foram adquiridas por duas pessoas físicas (e-fl. 5995). Nessa mesma data, a AGE da SLC (autuada) deliberou a eliminação do valor nominal das ações emitidas pela companhia, o que levou a Fiscalização a concluir nos seguintes termos:

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\$ 40.000.000,00 em favor de 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 nº 00.627.447/0001-95), 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 nº 00.570.389/0001-00).

4. Em 26/12/1995, a SLC-JD ampliou o seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 66.192.068,48, por meio da emissão de 99.900 ações, todas adquiridas pela SLC por meio da cessão integral de seus estabelecimentos, avaliados pelo valor contábil líquido, por um Laudo de Avaliação, que tem a mesma data da AGE que indicou a empresa especializada para fazer esse laudo. (e-fl. 5996).



5. Em 28/12/1995, a JD-P ampliou o seu capital de R\$ 12.667.485,00 para R\$ 17.510.635,48, por meio da emissão de 4.843.150 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada, todas integralizadas pela D&C por meio da remessa de US\$ 5.000.000,00 (e-fl. 5999). Assim, DPS continuou a deter 1 quota no valor de R\$ 1,00 e todas as demais quotas de JD-P pertenciam a D&C.
6. No mesmo dia 28/12/1995, a JD-L ampliou o seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 10.223.027,00, por meio da emissão de 10.222.927 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada, todas integralizadas pela JD-P por meio de pagamento em moeda corrente (e-fl. 6000). Assim, DPS continuou a deter 1 quota no valor de R\$ 1,00 e todas as demais quotas de JD-L pertenciam a JD-P.

A respeito desses itens 5 e 6 a Fiscalização consigna:

Da análise da DIPJ do ano-calendário de 1995 da sociedade John Deere Latin América Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95), constata-se que aquela empresa captou recursos com sociedade ligada (do grupo Deere) em montante recebido por meio de empréstimo contraído contemporaneamente à migração de recursos para as sociedades veículo e que, em 31/12/1995, importava em valor correspondente a R\$ 40.024.098,33 (fl. 5306). Ao que os fatos apontam, tais recursos foram destinados a sucessiva e imediata integralização de capital realizada na sociedade SLC – John Deere S/A – CNPJ nº 00.961.019/0001-02, mediante a transferência de aplicações financeiras no exterior, conforme se referirá a seguir.

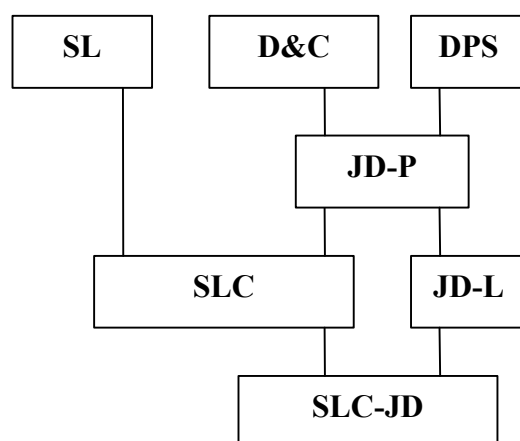
7. Ainda no mesmo dia 28/12/1995, a SLC-JD ampliou novamente o seu capital, agora de R\$ 66.192.068,48 para R\$ 76.414.995,93, por meio da emissão de 15.444 ações, todas adquiridas pela JD-L por meio de pagamento em moeda corrente oriundo de aplicações financeiras que esta detinha no exterior. “O preço de subscrição das ações foi de R\$ 3.233,11636 por ação, sendo R\$ 661,93521 a título de capital e R\$ 2.582,18115 a título de ágio, tendo sido creditada a importância de R\$ 39.879.205,62 em reserva de capital (na

investida SLC – John Deere S/A”. Com isso, a JD-L passou a ser sócia da SLC-JD, juntamente com a SLC (e-fl. 6001). Do Termo de Constatação colo:

Portanto, o montante de recursos aportados pela John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95) foi de R\$ 50.102.133,07, sendo que, desse montante, somente a parcela de R\$ 10.222.927,45 foi destinada ao capital social, sendo o valor remanescente, de R\$ 39.879.205,62, levado à conta de reserva de capital como ágio na emissão de ações.

Esses recursos são provenientes do(s) grupo(s) econômico(s) envolvido(s) na operação de aquisição de participação societária. Parte foi internalizada no Brasil por meio da subsidiária John Deere Brasil Participações Ltda. (CNPJ nº 00.570.389/0001-00), no montante de R\$ 10.222.927,00. Outra parte foi obtida por meio do empréstimo já referido, captado com sociedade vinculada, por meio da John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95), que, por sua vez, aportou recursos na SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 00.961.019/0001-02). De se notar que a fiscalização não teve acesso à operação de empréstimo referida em razão da indisponibilidade dos livros contábeis da John Deere Latin America Participações Ltda., assim como de documentos relacionados à operação, por alegação de não localização por parte da contribuinte (na qualidade de sucessora por incorporação).

Deve-se dar ênfase ainda ao fato de o referido aumento de capital ter ocorrido dois dias depois da integralização de capital em bens na SLC – John Deere S.A., e também ao fato de os recursos que deram origem ao referido aumento de capital terem sido aportados na mesma data (parcialmente) pela Deere & Company na sociedade John Deere Brasil Participações Ltda. e por esta na sociedade John Deere Latin America Participações Ltda. para daí serem direcionados àquela operação, demonstrando mais um indicativo de tratar-se de “empresas veículo” e operações arquitetadas com intuito de obter vantagem meramente fiscal, como outros indícios evidenciam ao longo da presente exposição. O montante captado pela sociedade John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95) junto a sociedade ligada (do grupo Deere), em montante aproximado de R\$ 40.024.098,33 (fl. 5306), foi aportado na SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 00.961.019/0001-020 mediante a transferência de aplicações financeiras no exterior.



8. E complementa a Fiscalização:

Sendo assim, há que se referir que o ágio apurado na emissão de ações da SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 00.9621.019/0001-02) e reconhecido na reserva de capital em razão da integralização de capital por parte de John Deere Latin America Participações Ltda. (CNPJ nº 00.627.447/0001-95) em 28/12/1995 restou por proporcionar à Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) o reconhecimento do montante de R\$ 27.635.359,57 em seu resultado de equivalência patrimonial do investimento na controlada SLC S.A. – Indústria e Comércio (CNPJ nº 89.674.782/0001-58) no ano-calendário de 1995.

Tais procedimentos tiveram o condão de aumentar o saldo da conta de investimentos da controladora Schneider Logemann S.A. (que, em essência, estava se desfazendo de parcela de sua participação societária no capital social da SLC S.A. – Indústria e Comércio). E tal aumento teve como contrapartida os referidos resultados positivos de equivalência patrimonial, que, nos termos da legislação tributária, são isentos para fins da tributação do IRPJ e da CSLL.

Tal aumento serviu para lastrear a redução de capital realizada em 15/04/1996 que, em essência, representou o pagamento do preço da participação societária alienada e buscou afastar a tributação sobre o respectivo ganho de capital, como se verá adiante.

9. Em 13/03/1996, a JD-P ampliou novamente o seu capital, agora de R\$ 17.510.635,48 para R\$ 17.608.985,00, por meio da emissão de 98.350 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada, todas integralizadas pela D&C por meio da remessa de US\$ 100.000,00 (e-fl. 6006).

10. Em 15/04/1996, a SLC ampliou o seu capital de R\$ 120.000.000,00 para R\$ 148.000.000,00, sem emissão de novas ações, pois essas não mais possuíam valor nominal, mas sim por meio da capitalização de reservas patrimoniais. Na mesma data, foi aprovada a redução do

capital social considerado excessivo, resultando no cancelamento de 22.349.932 ações e na devolução do correspondente valor de R\$ 40.000.000,00 ao acionista SL, com a concordância do outro acionista JD-P. O cancelamento das ações da SL causou a redução de sua participação no capital da SLC, de 80% para 75% (e-fl. 6006). Em consequência, o capital social da SLC foi reduzido de R\$ 148.000.000,00 para R\$ 108.000.000,00. Em termos de participação dos acionistas na sociedade autuada, tem-se:

SITUAÇÃO ANTES DA REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

Acionista	Quantidade ações	%	Em Reais	
			Capital social	Patrimônio líquido
Schneider Logemann S.A.	96.000.000	80	118.400.000,00	170.913.300,67
John Deere Brasil Participações Ltda.	24.000.000	20	29.600.000,00	42.728.325,17
	120.000.000	100	148.000.000,00	* 213.641.625,84

* R\$ 173.641.625,84 (fl. 387) + R\$ 40.000.000,00 (redução de capital) = R\$ 213.641.625,84

SITUAÇÃO APÓS A REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

Acionista	Quantidade ações	%	Em Reais	
			Capital social	Patrimônio líquido
Schneider Logemann S.A.	73.650.068	75,42244415	81.456.239,68	130.964.758,27
John Deere Brasil Participações Ltda.	24.000.000	24,57755585	26.543.760,32	42.676.867,57
	97.650.068	100,00000000	108.000.000,00	(fl. 387) 173.641.625,84

E 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 4,57755585% (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 4,57755585% do capital social à sociedade John Deere Brasil Participações Ltda. (CNPJ nº 00.570.389/0001-00).

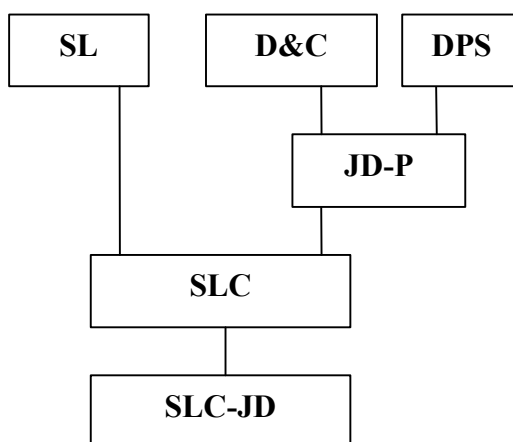
subsidiária da Deere & Company no Brasil. Somente como referência, para que a redução na quantidade de ações, pelo seu cancelamento, e o montante dos recursos restituídos fossem proporcionais, seria necessário que o PL fosse de R\$ 873.828.770,43 (R\$ 40.000.000,00 divididos por 4,57755585%) e não de 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 na SLC – John Deere S.A., serviu para dar suficiência ao montante da redução de capital que foi baixada daquela mesma rubrica naquela investidora.

11. Em 30/04/1996, quinze dias após ter reduzido o seu capital, a SLC ampliou esse capital, agora de R\$ 108.000.000,00 para R\$ 118.408.613,00, por meio da emissão de 5.853.445 ações, todas adquiridas pela JD-P por meio da cessão de suas quotas na JD-L. E a Fiscalização destaca:

Eis aqui mais um indicativo que dá à operação o contorno de uma alienação de participação societária, com parte do pagamento efetuado na forma de redução de capital social da sociedade investida em favor da alienante.

12. Com essa cessão de quotas que a JD-P tinha na JD-L à SLC, a SLC incorporou a JD-L (ambas sócias da SLC-JD) e a extinguiu, de forma que a SLC voltou a ser a única sócia da SLC-JD. Em razão dessa operação, a participação da SL no capital da SLC foi novamente reduzido, agora de 75% para 71%. **Também nessa operação, o ágio da JD-L foi transferido para a SLC (e-fl. 6012).**



13. **No mesmo dia 30/04/1996,** a SLC incorporou a SLC-JD, por meio da extinção desta e da devolução à SLC de seus estabelecimentos, agora avaliados pelo valor de mercado (por R\$

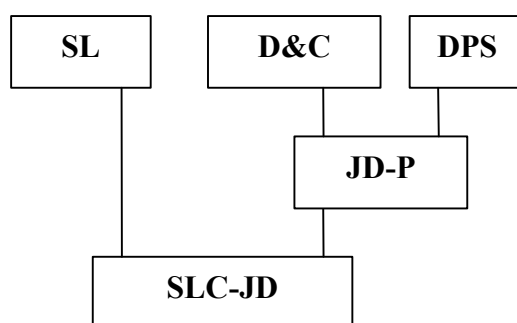
155.664.961,55). O Protocolo da incorporação justificava, como todos os demais, que a operação integrava um projeto de reestruturação societária para aumentar a eficiência operacional, administrativa e financeira; no entanto, observou a Fiscalização:

É pertinente referir que a sociedade SLC – John Deere S.A. em sua operacionalidade confundia-se com a sociedade SLC S.A. – Indústria e Comércio. Tanto que deteve pelo período de 26/12/1995 a 30/04/1996 a propriedade de todo o ativo imobilizado da última, assim como recebeu, em 26/12/1995, em ato de integralização de capital, não somente bens, mas como o próprio ato societário denominou, as suas “atividades”. Portanto, os motivos aduzidos no referido Protocolo de Incorporação não coadunam com a realidade material, pois as operações e bens que foram transferidos, foram objeto de transferência meramente escritural. Tanto é que 4 meses depois (um curto período de tempo), tais “atividades e bens” retornaram à sociedade originária, que inclusive modificou sua denominação para a da sociedade incorporada, conforme se referirá a seguir.

Há que se considerar ainda como indicativo de tal comunhão operacional a circunstância de a empresa SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 00.961.019/0001-02), de acordo com consulta efetuada pela fiscalização às informações da RAIS do ano de 1996, não apresentar empregados (fl. 4410). No mesmo sentido, a própria evolução do número de empregados informados pela SLC S.A. – Indústria e Comércio no Relatório de Remunerações da RAIS por Empresa/PIS (fls. 4244 a 4409), extraído do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS/Cidadão, demonstrou que a SLC S.A. – Indústria e Comércio não somente não deslocou mão de obra para a SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 00.961.019-/0001-02), como incrementou o próprio quadro no período em que compartilhou as operações com sua controlada, conforme demonstrado a seguir:

Período	Quantidade de vínculos com remuneração informada em RAIS
Setembro/1995	1.250
Outubro/1995	1.114
Novembro/1995	1.112
Dezembro/1995	1.158
Janeiro/1996	1.369
Fevereiro/1996	1.360
Março/1996	1.373
Abril/1996	1.382

Resta concluir, portanto, que a estrutura de pessoal que formalmente estava registrada nos assentos da SLC S.A. – Indústria e Comércio era compartilhada com a SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 00.961.019/0001-02).



(SLC-JD é a autuada)

14. Nessa oportunidade, a SLC passou a adotar a denominação da incorporada SLC-JD (e-fl. 6019), o que levou a Fiscalização a reforçar sua tese de que a SLC-JD, incorporada, era uma empresa veículo, “*destinada a portar patrimônio, para proporcionar, mesmo que indiretamente, o aproveitamento de ágio pela incorporadora.*”

Além disso, a Fiscalização destaca que o laudo de avaliação teve como data, como em todas as outras incorporações, a mesma data em que foi aprovada a empresa especializada, para promover essa avaliação:

Note-se que a mesma empresa especializada realizou dois laudos de avaliação no mesmo dia, de forma quase que instantânea à sua contratação, para viabilizar as operações de incorporação.

Ademais, a própria cronologia e tempestividade dos atos demonstra tratar-se de operações que foram concebidas para serem realizadas de forma conjunta, buscando um objetivo claro de obtenção de vantagem fiscal por meio de expedientes societários que, na sua forma jurídica, eram conformes à lei, mas em sua essência e motivação revelaram-se viciados, à medida que manifestavam uma vontade diferente daquela efetivamente revelada pelo exame de seus efeitos materiais.

15. Por esses fatos, a Fiscalização constatou que essa incorporação (da SLC-JD pela SLC) a valor de mercado representou uma reavaliação de ativos, que deveria ter observado o art. 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (art. 440 do RIR/99), porque deveria ser controlada em reserva de reavaliação, sem gerar efeitos fiscais), e afirmou:

Porém, como se conclui da interpretação dos atos societários e das informações das DIPJ no caso concreto, o ágio que foi gerado na sociedade John Deere Latin America Participações Ltda., já vertido previamente para a SLC S.A. - Indústria e Comércio, serviu para compensar a variação entre o valor contábil dos bens na sociedade incorporada e o valor de mercado dos mesmos, deixando de ser efetuado o adequado registro das variações decorrentes de critérios de avaliação no patrimônio líquido da incorporadora como reserva de reavaliação.

(...)

Em linha de raciocínio, é de se concluir que, em essência, na incorporação, a incorporadora SLC S.A. - Indústria e Comércio (CNPJ nº 89.674.782/0001-58) transferiu o ágio na aquisição de investimentos que foi recebido por incorporação para as rubricas do ativo imobilizado, diluindo-o em cada grupo patrimonial.

A partir daí, a SLC S.A. - Indústria e Comércio (CNPJ nº 89.674.782/0001-58) passou a realizar (por depreciação/amortização, baixa ou alienação) os bens de seu ativo imobilizado com base nas taxas de depreciação fiscais sem ter que efetuar a realização de reserva de reavaliação, pois, como referido, a contabilização da mais-valia dos bens a valor de mercado teve por contrapartida a conta de ágio (reduzidora do ativo) ao invés de conta de reserva de reavaliação no Patrimônio Líquido.

Há que se referir que o sacrifício econômico do referido ágio foi suportado efetivamente por sociedade residente e sediada no exterior e que, portanto, o mesmo não poderia ser aproveitado no Brasil para fins da tributação do IRPJ e da CSLL.

É pertinente referir que à época da operação firmada não havia previsão legal para a amortização de ágio antes da realização do investimento, com força no art. 391 do RIR/99 (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e inciso III do art. 1º do Decreto-Lei 1.730/79) nem nos casos de incorporação de sociedades, tendo em vista que a vigência dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é posterior à época em que foram realizadas as operações.

Portanto na amortização do ágio efetuada em contrapartida do imobilizado restaram inobservados pela contribuinte os comandos reproduzidos no art. 440 e no §1º do art. 391 do RIR/99 em seus diplomas originais (já referidos).

16. E complementa a Fiscalização:

Como se pode verificar, a fiscalização formou sua convicção por dois caminhos de raciocínio: a) um tomando o benefício econômico em proveito da Schneider Logemann S.A. em relação ao valor patrimonial da participação transferida; e b) outro deduzindo do ágio contabilizado pela John Deere Latin America Participações Ltda. o proveito com o ágio registrado revertido em benefício do próprio grupo "Deere" (adquirente). Tais progressões lógicas levam à mesma conclusão: de que o ágio efetivamente praticado na operação é inferior àquele registrado contabilmente pela sociedade John Deere Latin America Participações Ltda.

Em complemento, esclarecido está que houve a reversão da parcela do ágio em proveito das empresas subsidiárias (direta e indireta) da própria adquirente Deere & Company, sendo que o ágio reconhecido na operação de integralização de capital na SLC-John Deere S.A. (CNPJ nº 00.961.019/0001-02) reflete um mecanismo de reconhecimento de dispêndio escritural.

Esse ágio contabilizado não representou um desembolso financeiro em favor da alienante da participação societária, mas foi apurado com base em um desembolso intermediário de recursos (R\$ 50.102.133,07) que beneficiou a John Deere Brasil Participações Ltda. subsidiária dos interesses de Deere & Company (a adquirente) e investidora indireta da SLC - John Deere S.A. por meio da SLC S.A. - Indústria e Comércio, na proporção em que participava indiretamente naquela sociedade com 17.324417P337668%, equivalente a 20% sobre 86.6220851688341%.

Cabe mencionar ainda que a diferença de R\$ 3.876.226,12 entre o ágio na aquisição de investimento reconhecido pela John

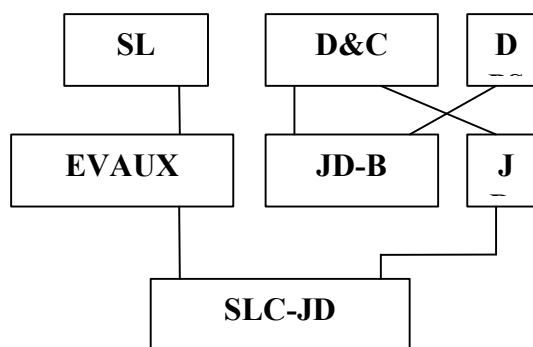
Deere Latin America Participações Ltda. em seu ativo, no montante de R\$ 36.002.979,50 e o ágio na emissão de ações reconhecido como reserva de capital pela SLC - John Deere S.A., no montante de R\$ 39.879.205,62, decorre da parcela da reserva de capital da investida que reverteu em proveito da própria investidora (John Deere Latin America Participações Ltda.) quando integralizou capital (efeito "circular" proporcionado pelo ágio desembolsado, que reverteu em benefício da própria sociedade que realizou o desembolso).

A despeito do ágio contabilizado em proveito da própria adquirente das participações societárias, o total de R\$ 36.002.979,50 foi levado ao ativo imobilizado como contrapartida do registro dos bens ao valor de mercado (uma legítima reavaliação de ativos) quando da incorporação de bens da SLC - John Deere S.A. e, posteriormente, quando tais bens passaram a ser realizados (por depreciação/amortização, baixa ou alienação), o referido montante passou a compor as bases para o reconhecimento de tais encargos no resultado para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

17. Ao final da sua explanação sobre esse conjunto de operações realizadas entre 1995 e 1996, a Fiscalização concluiu que os efetivos motivos eram o de uma só operação: “*compra e venda de participação societária*”. Neste período, foram transferidos 20% do capital social da SLC que pertenciam à SL, para a D&C, por meio da JD-P. Nas operações que ocorreram entre 1988 e 1999, foi concluída a transferência da totalidade da participação societária remanescente, por meio de um Contrato de Subscrição de Ações, firmado em 30/6/1999.

Das operações realizadas a partir de 1999

18. Em 10/07/1998, foi criada a empresa Aços Planos do Sul S/A, com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 ações, as quais foram adquiridas por duas pessoas físicas (e-fls. 6051 e ss).
19. Em 31/08/1998, a Aços Planos do Sul S/A alterou sua denominação para Evaux Participações S/A (Evaux), e-fls. 6053 e ss.
20. Em 03/02/1999, foi criada a empresa Sassatune Comercial Ltda., com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 quotas, as quais foram adquiridas por duas pessoas físicas (e-fls. 6053 e ss).
21. Em 15/06/1999, a Sassatune Comercial Ltda. alterou sua denominação para John Deere do Brasil Ltda (**JD-B, que é a autuada**) e seus sócios originais cederam as respectivas participações para as empresas **D&C**, com 99 quotas, e **DPS**, com 1 quota (e-fls. 6054 e ss).
22. Em 25/06/1999, **a Evaux ampliou o seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 149.117.338,00**, por meio da emissão de 621.321.825 ações, **todas adquiridas pela empresa SL por meio da cessão de 62.102.108 ações da empresa SLC-JD**. Com isso, a Evaux passou a ser sócia da SLC, juntamente com a JD-P (e-fls. 6055 e ss).



23. Em 28/06/1999, a **JD-B ampliou o seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 154.558.300,00**, por meio da emissão de 154.558.200 quotas, todas adquiridas pela empresa D&C por meio de remessa no valor de US\$ 86.500.000,00. No decorrer do mesmo mês, a JDB obteve empréstimo da empresa John Deere Intl. Inv. C.V. (Netherlands) no valor de US\$ 87.000.000,00 (e-fls. 6057 e ss).

24. Em 30/6/1999 foi firmado um Contrato de Subscrição de Ações entre SL e D&C; nesse, foram mencionadas relações societárias preexistentes, em que JD-P e SL eram as únicas acionais de SLC –JD (novo nome da SLC, que é a atuada), que SL detinha 99,99% das ações de Evaux Participações S.A e que SLC-JD detinha 100% das ações da Sileia, 46,94%, que depois se tornariam 100% da Fundação Missões S.A (ambas sediadas no Uruguai), 100% do Banco Agroinvest e 100% da SLC- Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários.

Esse contrato vedava que a Evaux realizasse qualquer tipo de negócio ou emitisse ação representativa de seu capital, sem observar o que estava ali disposto e que não poderia deter qualquer ativo ou passivo, além das ações conferidas, caixa e capital, o que fez com a Fiscalização assim concluísse:

Tal dispositivo contratual confirma o intuito de constituição daquela empresa, pelo menos até a sua posterior cisão, com ausência de objetivos extratributários, uma vez que a mesma não deveria, pela vontade das partes contratantes, realizar qualquer atividade distinta daquelas convencionadas.

Da análise das cláusulas desse contrato a Fiscalização destacou:

A cláusula 2 do contrato previu que a Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) deveria, até a data da assinatura do mesmo, conferir à Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20), a título de subscrição de capital, todas as ações representativas do capital social da SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58, atual John Deere Brasil Ltda. – a contribuinte) por ela detidas, a saber 62.102.108, representativas de 60% da capital da sociedade, transferindo e cedendo as ações conferidas, livres de quaisquer ônus, reivindicações, direitos de garantia e demais gravames. A transferência deveria ser efetuada a valores contábeis. Após tal transferência, o capital social da Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20) deveria estar dividido em 621.321.925 ações ordinárias, totalmente integralizadas, sendo uma detida por pessoa física e as demais pela Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07).

A cláusula 3 do contrato dispôs que, até a data da assinatura do mesmo, a Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) faria com que a Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20) aumentasse seu capital social mediante a emissão de 303.230.193 (trezentos e três milhões, duzentos e trinta mil, cento e noventa e três) novas ações ordinárias sem valor nominal.

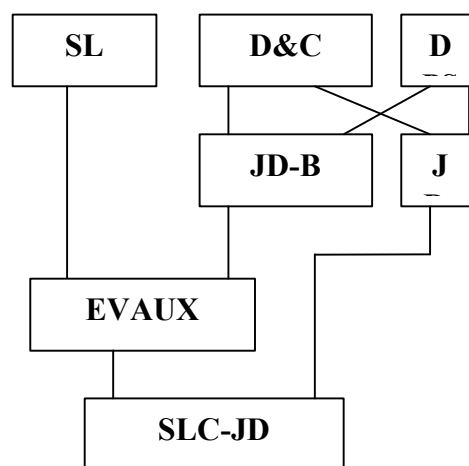
Previu a mesma cláusula que, observados os termos e condições previstos no contrato, na data de sua assinatura, a Deere & Company subscreveria as ações emitidas, diretamente ou por intermédio de qualquer pessoa por ela designada, e faria um aporte de capital na Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20) no valor em Reais equivalente a US\$ 171.000.000,00 (cento e setenta e um milhões de Dólares), deduzidos das taxas bancárias incidentes, sem qualquer dedução dos tributos incidentes na transferência. Após o aporte de capital referido, o capital social da Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20) seria representado por 924.552.118 (novecentos e vinte e quatro milhões, quinhentos e cinquenta e dois mil, cento e dezoito) ações ordinárias, totalmente integralizadas, das quais 621.321.924 (seiscentos e vinte e um milhões, trezentos e vinte e um mil, novecentos e vinte e quatro) ações ordinárias seriam detidas pela Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07), uma ação ordinária por pessoa física e 303.230.193 (trezentos e três milhões, duzentos e trinta mil, cento e noventa e três) ações ordinárias seriam detidas pela Deere & Company ou pessoa por ela designada.

(...)

A cláusula 3.2 tratou da cisão que seria realizada sobre o patrimônio da Evaux Participações S.A., dispondo que no fechamento e após o cumprimento das obrigações previstas na cláusula 3.1., a Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) e a Deere & Company ou pessoa por ela designada, efetuariam a cisão parcial do patrimônio, de forma que a Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20) e todo o caixa por ela detido permanecessem com a Schneider Logemann S.A. e as ações conferidas pelo aumento do capital da Evaux Participações S.A., representadas pela participação em 60% do capital social da SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58), fossem transferidas para a Deere & Company ou pessoa por ela designada, ao seu valor contábil.

Concluiu, então, a Fiscalização que o contrato também revelava que toda a operação societária havia sido montada para transferir participação societária e que nessa parte a empresa Evaux serviria de sociedade interposta, para afastar o ganho de capital da vendedora (SL).

25. No mesmo dia 30/06/1999, a **Evaux ampliou o seu capital de R\$ 149.117.338,00 para R\$ 221.892.584,00**, por meio da emissão de 303.230.193 ações, todas adquiridas pela empresa JD-B por meio de pagamento no valor de R\$ 305.542.800,00, sendo que desses, RE 72.775.246,00 foram destinados ao capital social, e R\$ 232.767.554,00 foram destinados para reserva de ágio, para futura capitalização (e-fls. 6057 e ss). Com isso, a JD-B passou a ser sócia da Evaux.



Mister observar que o montante de R\$ 305.542.800,00 é representativo do total de recursos originários de Deere & Company ou de sociedades relacionadas, parte em forma de aporte de capital em participação societária na John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77), parte em forma de recursos captados por meio de empréstimo(s) e/ou operação(ões) financeira(s) passiva(s) junto àquela mesma controladora no exterior.

Importa ainda registrar que a John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77) apurou um ágio na realização do referido investimento na Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20) no montante de R\$ 156.425.562,00. Esse ágio, conforme consta em Laudo de Avaliação, posteriormente produzido por empresa especializada por conta de posterior incorporação realizada do patrimônio daquela sociedade pela contribuinte (fl. 420), foi fundamentado em **expectativa de resultados futuros da sociedade SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 - atual John Deere Brasil Ltda - a contribuinte)**. Esse ágio, preservada a essência econômica dos fatos, foi suportado pela sociedade Deere & Company e sociedade do mesmo grupo econômico, ambas sediadas no exterior, sendo elas as origens dos recursos utilizados pela John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77) para aportar capital na Evaux Participações S.A.

Em que pese a Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) estivesse alienando as ações remanescentes para o controle da totalidade do capital social e do negócio da SLC – John Deere S.A. (atual John Deere Brasil Ltda - a contribuinte), na negociação, a natureza do ágio alegada foi a de rentabilidade de exercícios futuros, ignorando qualquer parcela derivada de fundo de comércio da SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 – atual John Deere Brasil Ltda. – a contribuinte).

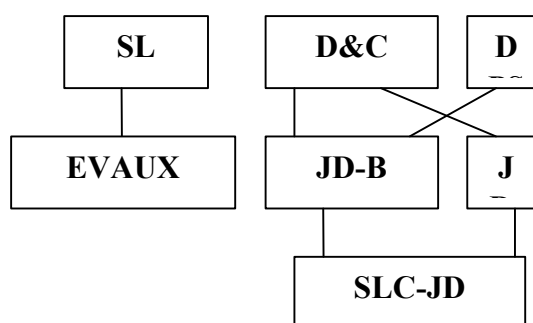
Outro indicativo de que o ágio foi deliberada e oportunamente direcionado para o fundamento de rentabilidade de exercícios futuros para usufruir do expediente legal da amortização do ágio por sociedade incorporadora antes mesmo da realização do próprio investimento que lhe deu causa, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, é o Contrato de Cessão e Transferência de Marca (fls. 751 a 760), de 30/06/1999, por meio do qual a Schneider Logemann S.A. (CNPJ no 90.522.921/0001-07) cedeu gratuitamente a marca mista “SLC” devidamente registrada junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, à SLC – John Deere S.A. (atual John Deere Brasil Ltda - a contribuinte), e, de forma indireta, à adquirente de seu capital, Deere & Company (e Deere Payroll Service, Inc.).

De outra parte, cabe aqui também melhor demonstrar o processo de transferência patrimonial representado pela operação societária realizada, utilizando-se do expediente da destinação dos recursos aportados em forma de reserva de ágio, no montante de R\$ 232.767.554,00 e da equalização da participação societária ideal para posterior retirada da sociedade em cisão.

(...)

Isso tudo foi articulado na operação societária, de forma que a John Deere do Brasil Ltda., posteriormente, mediante cisão com versão de patrimônio (adiante referida), pudesse se retirar da sociedade com as ações representativas do capital social da SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 – atual John Deere Brasil Ltda. - a contribuinte), pelo exato valor que a Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07 – atual SLC Participações S/A) havia conferido às mesmas ações no aporte de capital anteriormente efetuado.

26. Em 01/07/1999, foi realizada a cisão parcial da Evaux, de forma que o patrimônio constituído pelas ações representativas do capital social da SLC-JD foi apartado e transferido para o sócio JD-B, reduzindo-se o capital social da Evaux (e-fls. 6060 e ss.).



A Fiscalização observou que, embora o Protocolo e Justificação dessa cisão da Evaux se baseasse no projeto de reestruturação societária, o que permitiria a cada uma delas concentrar-se nos seus respectivos ramos, um mês após tal operação, a empresa foi extinta por incorporação.

27. A respeito das deliberações dessa AGE, ainda consignou a Fiscalização:

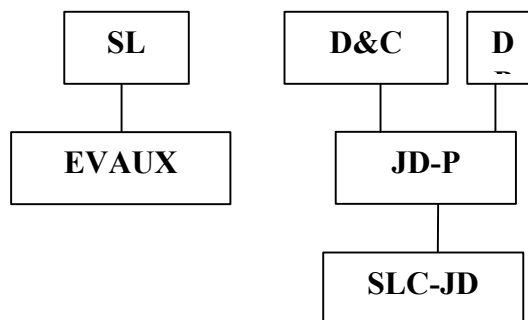
Foi deliberada a alteração proporcional das contas do patrimônio líquido da Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20), no montante de R\$ 149.117.238,00, correspondente à parcela do patrimônio cindido, conforme evidenciado no referido laudo de avaliação e verificação, com a conseqüente redução do capital social em R\$ 72.775.271,00. Dessa forma, o capital social passou de R\$ 221.892.584,00 para R\$ 149.117.313,00, mediante extinção de 303.230.193 ações ordinárias nominativas, todas de propriedade da John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77). Em decorrência, o capital social passou a ser dividido em 621.321.925 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal.

28. Em decorrência dessa cisão parcial, parcela do patrimônio da Evaux, no valor de R\$ 149.117.238,00, correspondentes a ações de emissão da SLC-JD foram vertidas para JD-B. Essa versão ocorreu sem qualquer alteração do capital social, pois a JD-B só substituiu, em seus registros contábeis, a participação que detinha da Evaux, pela parcela que lhe foi vertida do patrimônio desta, o que levou a Fiscalização a concluir que estava caracterizada uma operação com “casa-separa”, com o único objetivo de obter vantagem fiscal, mediante o uso de interposta pessoa. A vantagem seria o ganho de capital auferido pela SL, que não o tributou, e que não está sendo cobrado na presente autuação, quer seja por se tratar, a autuada, de pessoa jurídica diversa, quer seja em razão do prazo decadencial, como se pode observar do seguinte trecho:

Contudo, em decorrência da fluência de prazo decadencial, considerando que o fato gerador do referido ganho de capital ocorreu em 1999, a fiscalização está jungida a narrar tais fatos no contexto de demonstrar o efetivo intuito das operações societárias realizadas, como embasamento para atacar não o ganho de capital, mas a dedutibilidade, em território nacional, do ágio apurado na aquisição da participação societária apurado pela John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77) na Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20), no montante de R\$ 156.425.562,00, cuja amortização, que vem sendo praticada pela contribuinte, após incorporar a John Deere do Brasil Ltda., ainda não foi concluída dentro do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário (vide considerações específicas relacionadas às circunstâncias definidoras do termo inicial considerado pela fiscalização para a contagem do prazo decadencial).

29. Em 31/07/1999, a SLC-JD incorporou a JD-B, que foi extinta e teve todo o seu patrimônio migrado para aquela. Em contrapartida, a SLC-JD emitiu novas ações, as quais foram integralizadas pela D&C e pela DPS, por meio da cessão de suas ações na empresa

incorporada (JD-B). Nessa oportunidade, a DPS cedeu à D&C a sua participação na empresa incorporadora (SLC-JD) (e-fls. 6067 e ss.).



30. A respeito dos instrumentos legais assinados e respectivos laudos de avaliação, observou a Fiscalização:

Diante das circunstâncias, a fiscalização entende relevante ressaltar a circunstância de os Srs. Carlos Alberto Lima Junior (na qualidade de representante da Deere & Company e da Deere & Payroll Services, Inc.) e João Carlos Sfredo (sócio da empresa especializada responsável pela emissão do Laudo de Avaliação Contábil) estarem, com base nas declarações contidas nos documentos por eles firmados, na cidade de São Paulo – SP para assinar a ata da Reunião de Quotistas da John Deere do Brasil Ltda. (fls. 4198 e 4199) e o Laudo de Avaliação (fls. 4205 a 4207), respectivamente, e, naquela mesma data, na cidade de Horizontina – RS, presentes na Assembleia Geral Extraordinária – AGE da SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 – atual John Deere Brasil Ltda. – a contribuinte).

(...)

Digno de destaque que a sociedade John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77) não realizou outras operações que não tenham se relacionado ao processo de: 1) recebimento de recursos aportados por Deere & Company (como capital social) e por John Deere Intl. Inv. C.V. - Netherlands (como empréstimo); 2) repasse integral dos recursos em forma de investimento na sociedade Evaux Participações S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20); 3) incorporação, decorrente de cisão daquela sociedade, da participação na SLC – John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 – atual John Deere Brasil Ltda. – a contribuinte); 4) sucessiva incorporação reversa por aquela investida.

(...)

Sendo assim, as declarações de motivos contidas no Protocolo de Justificação não coadunam com a realidade verificada em relação à sociedade John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77). A pretensa maior integração e unidade administrativa, comercial e financeira não passaria a existir após a incorporação pois, de fato, sempre existiu, uma vez que a John Deere do Brasil Ltda., era uma **empresa veículo**, desprovida de operações comerciais com terceiros que não o próprio grupo econômico, destinada somente a repassar os recursos recebidos de Deere & Company em troca da participação societária na contribuinte adquirida. Quanto à redução de custos, de se comentar que a empresa não possuía empregados e não acumulou despesas administrativas no período de sua existência (fl. 4559 a 4564) sendo, portanto, outro motivo utilizado como justificativa para a incorporação que não se confirmou pelas circunstâncias fáticas.

31. A partir dessa incorporação ocorrida em 31/7/1999, a SLC – JD (autuada), passou a amortizar o ágio escriturado em seus livros, deduzindo da apuração do IRPJ e da CSLL. Porém a amortização do ágio decorrente da incorporação foi objeto de outro lançamento (PAF nº 11070.722318/2011-07).

No presente processo, em relação às operações relacionadas com as incorporações, a Fiscalização glosou as despesas de depreciação, bem como as baixas ou alienações reconhecidas pela contribuinte nos anos-calendário de 2006 e 2007 (conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal e-fls. 6.115 e seguintes), pois, como já dito nos itens 7 a 15 deste relatório, a contribuinte registrou a contrapartida da mais-valia da reavaliação de bens vertidos por incorporação (ao seu valor de mercado) como “ágio na aquisição de ações”, e nos anos-calendário subsequentes à incorporação, procedeu ao reconhecimento dos encargos de depreciação e baixas/alienação dos referidos bens, sem proceder a nenhum ajuste de realização de reserva de reavaliação por adição no LALUR, tendo em vista que não constituiu essa reserva.

Por seu turno, a contribuinte afirma a legalidade de todas as operações realizadas, inclusive a amortização do ágio na oportunidade em que os respectivos bens eram parcialmente realizados por depreciação. Transcreve-se trecho da impugnação (e-fls. 6235):

91. De acordo com o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, o legislador deixou claro que o ágio mencionado naquele dispositivo refere-se à diferença positiva entre o custo incorrido na aquisição de uma determinada participação societária e o seu correspondente patrimônio líquido. Confira-se:

...

92. Portanto, a discussão a respeito de a participação societária na SLC-JD ter sido adquirida pela JD Latin com ágio depende necessariamente pela avaliação de qual seria o custo de aquisição da participação societária detida na SLC-JD pela JD Latin, que agora detém o investimento.

93. Se o custo de aquisição da participação que a JD Latin passou então a deter na SLC-JD for superior ao patrimônio

líquido 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. A existência do ágio pago pela JD Latin, portanto, é inquestionável.

...

99. As DD. Autoridades Fiscais sustentam, com base no disposto no artigo 388 do RIR/94 (introduzido pelo artigo 37 do Decreto-Lei nº 1.598/ 1977), que a incorporação de bens a valor de mercado deve gerar uma reserva de reavaliação que irá anular fiscalmente os efeitos da reavaliação dos bens. Vejamos:

...

100. Ocorre que o artigo acima, ao falar 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. Esse, no entanto, não é o caso dos presentes autos.

101. A JD Latin, ao subscrever participação societária 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.

102. Quando a SLC incorporou a JD Latin em 30.4.1996, 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 Exatamente por esse motivo, quando a SLC incorporou também a SLC-JD, em 30.4.1996, 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.

103. Desse modo, com a incorporação da SLC-JD pelo seu valor de mercado, o que aconteceu na SLC foi apenas a troca de seu investimento na SLC-JD pelos bens (ativos) recebidos com a incorporação. Em outras palavras, o ágio suportado pelo investimento na SLC-JD foi transferido para o custo dos bens da SLC-JD (o ágio passou a incorporar o valor desses bens), uma vez que eram tais ativos que suportavam a existência desse ágio.

Na decisão recorrida, a respectiva exigência foi mantida com os seguintes fundamentos (e-fls. 6617):

Isso é importante, no presente caso, porque, antes da SLC ter incorporado a SLCJD, ela incorporou a JD Latin, tornando-se assim sucessora do ágio que a JD Latin pagou na aquisição de ações da SLCJD (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 SLCJD 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 SLCJD), com fundamento na diferença entre o valor de mercado e o valor contábil daqueles ativos da SLCJD que depois vieram a ser avaliados a valor de mercado, quando da incorporação da SLCJD 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 SLCJD 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 (SLCJD), 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. (Negritei)

No presente recurso especial, a contribuinte reconhece que as operações foram complexas, mas frisa que se tratam, de operações de compra e venda de participações societárias, destacando que o Grupo John Deere não tinha qualquer relação de dependência com o vendedor, Schneider Logemann. Eram grupos econômicos distintos.

Combate, então, as glosas de despesas com base em dois fundamentos alternativos. No primeiro deles, afirma que estão equivocados o acórdão recorrido e a fiscalização quando exigem a constituição de reserva de reavaliação para possibilitar a amortização do ágio, conforme os seguintes termos (e-fl. 6689):

91. Assim, quando da incorporação da JD-L na SLC, a empresa incorporadora passou a deter ágio registrado pela JD-L, por conta da sucessão universal havida na incorporação societária. Ou seja, nesse momento, em que a SLC-JD passou a ser integralmente detida pela SLC, o valor de mercado do investimento que antes era detido pela JD-L em relação à SLC-JD passou a ficar registrado na SLC.

92. Por conta disso, quando da incorporação da SLC-JD na SLC, incorporação ocorrida a valores de mercado, a sociedade incorporadora não apurou qualquer ganho (ou perda) de capital, na medida em que o investimento na SLC-JD já estava registrado a valores de mercado.

93. Como consequência da incorporação da SLC-JD na SLC, houve troca de investimento detido pela SLC na SLC-JD pelos

ativos recebidos na incorporação, de forma que o ágio anteriormente suportado pela JD Latin na aquisição do novo investimento foi incorporado ao valor dos ativos recebidos pela SLC na incorporação da SLC-JD.

94. Ora, admitida a legitimidade do ágio gerado na aquisição do investimento pela JD Latin, tem-se que não houve qualquer ganho gerado na incorporação da SLC-JD pela SLC, mesmo que realizada a valores de mercado. Isso porque, simplesmente, a SLC-JD lá estava registrada pelo seu respectivo valor de mercado na SLC, por conta da anterior incorporação da JD Latin (sociedade que registrou o ágio na aquisição do novo investimento) na própria SLC.

...

98. Ora, se o investimento na sociedade investidora já se encontra a valores de mercado, com o registro de um ágio fundamentado no valor de mercado dos ativos da investida, a constituição de conta de reserva de reavaliação implicaria em duplicidade artificial de um patrimônio.

E destaca que, não obstante os comentários feitos pelo acórdão recorrido no sentido de que faltaria um laudo, o fato é que houve laudo, sim, elaborado pela empresa Ernst & Young, que foi juntado aos autos e por esse laudo o valor de mercado é suficiente para suportar o ágio incorrido pela JD-L.

Sendo legítimo o ágio, entende que é de se reconhecer que, na incorporação da SLC-JD pela SLC, houve troca de investimento detido pela SLC na SLC-JD pelos ativos recebidos na incorporação, com a incorporação do ágio anteriormente suportado pela JD-L, na aquisição do novo investimento. Assim, a dedução da mais-valia seria legítima.

Alternativamente, a recorrente afirma que, mesmo que o ágio seja considerado indevido e que tenha havido uma reavaliação dos bens, ainda assim, não há cabimento para a glosa, uma vez que o procedimento correto da fiscalização seria a tributação do ganho de capital na data da apontada reavaliação.

Isso porque, de acordo com o art. 388 do RIR/94 (art. 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), a contrapartida do aumento do valor do ativo deveria ficar contabilizada como reserva de reavaliação, para influenciar o lucro nas hipóteses do art. 383 do RIR/94 (art. 35, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e art. 1º, inciso VI, do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979).

Por conseguinte, o efeito imediato da falta de constituição da reserva seria a tributação imediata da reavaliação e não a negativa de uma base maior para fins de dedução. Todavia, isso não seria mais possível, em razão da decadência. Transcreve-se trecho correspondente no recurso especial (e-fls. 6691 e ss.):

104. Ainda que a incorporação tenha ocorrido a valor de mercado, não há dúvidas de que a sociedade incorporadora (no caso, a SLC) não procedeu à constituição de conta de reserva de reavaliação, fato este que é, inclusive, destacado pelo trabalho da D. Fiscalização e pelo r. Acórdão recorrido. Ou seja, se não admitido o ágio discutido acima, tem-se que a operação

configuraria uma reavaliação sem constituição de reserva de reavaliação pela sociedade incorporadora.

105. Eventualmente, poderia ser considerado que, diante da falta de constituição da reserva de reavaliação, a contrapartida da reavaliação dos ativos da sociedade incorporada teria sido registrada na forma de capital. Em outras palavras, na prática, seria como se tivesse ocorrido uma reavaliação com a capitalização do seu resultado.

106. Em ambas as situações, diante da legislação tributária vigente ao tempo da ocorrência dos fatos, a consequência fiscal seria a mesma: o ganho de capital auferido por conta da reavaliação dos ativos deveria ter sido submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSL.

...

111. Repita-se, a legislação tributária não estabelecia como consequência da falta de constituição de reserva de reavaliação a indedutibilidade dos valores dos bens reavaliados. Em nenhum momento os dispositivos acima impedem a dedução com base no custo majorado por conta da reavaliação, estabelecendo única e tão somente a tributação da contrapartida dessa reavaliação.

112. Esse efeito fiscal de tributação imediata decorrente da capitalização da reserva de reavaliação só foi alterado no ano-calendário de 2000, com a edição do art. 4º da Lei 9.959/00, o qual passou a estabelecer que a tributação da contrapartida da reavaliação só deve ocorrer quando da efetiva realização dos bens reavaliados.

...

117. Sem o reconhecimento do ágio para fins fiscais, não há como admitir que não houve uma reavaliação de bens sem o reconhecimento da respectiva reserva de reavaliação. Neste caso, nos termos da legislação tributária, o efeito não seria a glosa da dedução com base no custo majorado por conta da reavaliação, mas sim a tributação do ganho no ano em que a contrapartida foi convertida em capital (à época dos fatos, ainda não estava em vigor o art. 4º da Lei 9.959/00).

Ocorre que, nesse caso, como o fato gerador da obrigação tributária teria ocorrido no ano-calendário de 1996, diante do art. 150, § 4º, do CTN, restaria claro que as autoridades fiscais não poderiam mais exigir tal tributação em 2012. Assim é que, mesmo neste caso, em que não se leve em consideração o ágio incorrido pela JD Latin, as despesas com base no custo majorado por conta da reavaliação dos bens devem ser aceitas como válidas.

Destaca também que, ainda que se considere toda a operação como “casa e separa” (o que admite apenas para fins argumentativos), a recorrente neste caso é a compradora da participação societária, em uma operação entre partes não relacionadas e com efetivo pagamento do preço.

Da infração de inobservância do limite de incorporação

Em 30/07/2007, a SLC-JD (agora com a nova denominação John Deere Brasil Ltda. - JDB) incorporou a JD-P por meio da extinção desta e da migração do seu patrimônio para aquela. Nessa oportunidade, a JD-P possuía prejuízos acumulados, que foram integralmente compensados no momento da incorporação, superando o limite de 30% do lucro tributável (e-fls. 6142 e ss.), o que foi objeto dos primeiros autos de infração.

Por seu turno, a contribuinte afirma que o limite legal de compensação não veio com a intenção de impedir a integral compensação dos prejuízos, o que ocorreria se a trava valesse para a empresa em extinção, conforme o seguinte trecho da impugnação (e-fls. 6250):

143. Com isso, a partir de 1995, a compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL em cada ano-calendário, passou a ser limitada a apenas 30% do lucro líquido do exercício fiscal em que se dê a compensação, conforme ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação fiscal.

144. Entretanto, conforme a Requerente irá demonstrar a seguir, essa limitação não se aplica aos casos em que a sociedade que possui prejuízos fiscais é incorporada por outra empresa.

145. Isso porque, a aplicação desse dispositivo legal ao caso de incorporação da sociedade detentora de prejuízos resulta na impossibilidade de aproveitamento integral dos referidos prejuízos fiscais, já que os mesmos não podem ser aproveitados na sociedade incorporadora por força do artigo 514 do RIR/99, 146. E não é isso que se pretende com a limitação de 30% prevista na Lei nº 9.065/95. A intenção do legislador em limitar a compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL em 30% do lucro tributável foi estabelecer uma tributação mínima para as empresas e assegurar um fluxo de recolhimento de tributos para a União.

O Acórdão recorrido manteve o lançamento tributário, por entender que não há exceção para o limite legal de compensação de prejuízos, conforme o seguinte trecho (e-fls. 6616):

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.

...

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.

No recurso especial, o contribuinte reafirma a impossibilidade de se impor a trava dos 30% no caso de extinção da empresa, conforme a seguinte transcrição (e-fls. 6706 e ss.):

159. Assim, no entendimento da Recorrente, a constitucionalidade da regra que impõe o limite de 30% para fins de aproveitamento dos saldos de prejuízo fiscal repousa no pressuposto de que o direito do contribuinte em aproveitar esses saldos não é limitado pelo tempo. Ou seja, ainda que os tributos sejam recolhidos pelo contribuinte com respeito da trava de 30%, o direito de compensar os saldos de prejuízo deve permanecer como um ativo do contribuinte, direito este que será exercido no futuro.

...

166. Se houver a possibilidade de compensação de parte do lucro real com prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, a empresa utiliza apenas em parte um direito, diferindo-se a parcela restante para o período seguinte. NJO obstante, no caso de extinção da pessoa jurídica, caso o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL acumulados não puderem ser utilizados até o montante, cumulativamente, da sua existência e dos lucros auferidos até a data da extinção da pessoa jurídica, a incidência dos tributos não se dará sobre um aumento patrimonial, mas sobre o patrimônio, simplesmente porque se trata de excepcional situação em que o "ativo" deixará de ser um ativo, em razão da impossibilidade de compensação do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a pessoa jurídica sucessora.

...

168. Por essa razão, o prejuízo fiscal e a base negativa de CSL são pressupostos para a apuração da materialidade da tributação sobre a renda e, no caso de comprovada impossibilidade de utilização futura desses prejuízos, a trava não deve ser aplicada. A trava na compensação é sempre aplicada no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, justamente porque não prejudica o direito à compensação nos períodos seguintes.

Da multa qualificada

A Fiscalização fundamenta as multas qualificadas no item 20 do Termo de Constatação Fiscal (e-fl. 6.151 e ss), fazendo referência ao item 10, “***Das provas identificadas pela fiscalização no contexto das operações societárias realizadas e sociedades constituídas nos anos-calendário de 1995 e de 1996***”, para dizer que as condutas se enquadram nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, acrescentando:

“A saber, decorre também da convicção formada pela fiscalização o entendimento de que as operações societárias realizadas em seqüência e todo o instrumental societário e empresarial criado indicam a predeterminação dos agentes, a vontade deliberada de praticar os atos (conhecendo as exatas

consequências), o que caracteriza, portanto, a conduta dolosa, realizada com o intuito de reduzir ou suprimir pagamento de tributo”.

A recorrente também se insurge contra a multa de ofício qualificada, afirmando que as operações de aquisição de participação societária em tela, intituladas casa-e-separa, ocorreram em época em que não havia qualquer sinalização jurisprudencial de que elas poderiam ser consideradas ilegais, de forma que o contribuinte não agiu com dolo, conforme o seguinte excerto (e-fls. 6712):

185. Caso os valores de principal aqui discutidos sejam mantidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, no mínimo a multa qualificada aplicada deve ser reduzida para os patamares normais de 75%, na medida que não houve dolo, fraude ou simulação no presente caso.

186. As operações em análise no presente processo devem ser analisadas no contexto em que ocorreram, nos anos-calendários de 1995 a 1999. Naquele tempo, em que ainda não havia discussão sobre a necessidade de propósitos negociais para realização das operações, a estrutura utilizada pela Recorrente era reconhecida como válida pela jurisprudência administrativa e pela doutrina.

187. No presente caso, e no contexto a ser considerado, não houve ilicitude nas operações examinadas, pois a Recorrente não tinha conhecimento da suposta ilicitude do negócio ao tempo em que os fatos ocorreram. Nesse sentido, a Recorrente transcreve abaixo jurisprudência da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS que demonstra a inocorrência de fraude nesses casos:

Destaca ainda a Recorrente que, uma vez afastada a multa qualificada, devem ser canceladas as exigências relativas ao ano-calendário de 2006, haja vista que o auto de infração foi lavrado em 28/6/2012.

Pede, por fim, seja dado provimento integral ao recurso, reformando-se o acórdão recorrido e, por consequência, cancelando-se a totalidade do auto de infração.

O recurso foi admitido por meio do despacho de e-fls. 7.205/7.217, do qual a Fazenda Nacional foi cientificada e não apresentou contrarrazões (e-fl. 7218).

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

O recurso é tempestivo e foi apresentado por pessoa hábil a representar a parte. O atendimento aos demais requisitos de admissibilidade depende da análise dos argumentos expendidos na peça recursal, que será efetuada após a descrição das infrações imputadas que remanesceram após a apreciação em segunda instância de julgamento.

Infrações Imputadas e Matéria Tributável Remanescente

Como dito no relatório, as infrações imputadas à contribuinte fiscalizada, em conformidade com os autos de infração de fls. e-6164/6202, foram as seguintes:

i) Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas de CSLL, haja vista a inobservância do limite de 30% (TRAVA);

ii) Glosa de Despesa de depreciação correspondente à parcela da mais valia de bens do ativo imobilizado integrante do custo, haja vista a ausência de constituição e concomitante tributação de reserva de reavaliação - multa de ofício qualificada e agravada (225%);

iii) Glosa de despesa relativa a dispêndios atrelados a contrato de subscrição de ações de 30/06/1999 (indenização) - multa de ofício qualificada (150%);

iv) Insuficiência de reconhecimento de receita financeira relativa a juros e atualização monetária sobre depósitos judiciais;

v) Glosa de custo relativa a parcela da mais valia de bens do ativo imobilizado baixados ou alienados - multa de ofício qualificada e agravada (225%).

O acórdão combatido manteve as infrações imputadas, porém, não acolheu o agravamento da penalidade, motivo pelo qual reduziu o percentual da multa de ofício relativa às infrações "i" e "v" para 150%.

Pressupostos de Admissibilidade

Em sua peça recursal, a contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

1. Qualificação da multa de ofício e conseqüente caducidade do direito de se efetuar o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 2006;
2. Mais Valia relacionada aos bens da sociedade incorporada;
3. Dedutibilidade das indenizações;
4. Trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da sociedade incorporada;
5. Reconhecimento a menor de juros e atualização monetária sobre depósitos judiciais.

Relativamente às matérias indicadas nos itens 3 e 5 acima, o recurso especial não foi admitido, conforme despachos (definitivos) de fls. e-7.205/7.216.

Embora não tenham sido objeto de contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, debruço-me sobre as matérias em relação às quais foi dado seguimento ao recurso especial, haja vista o fato de terem sido suscitados questionamentos em sede de sustentação oral.

Trava de 30%

Reconheço a divergência pelos mesmos fundamentos que o fiz por ocasião do despacho de admissibilidade do recurso.

Qualificação da Multa de Ofício e Caducidade

Reconheço a divergência pelos mesmos fundamentos que o fiz por ocasião do despacho de admissibilidade do recurso.

Não me parece restar dúvida que a manutenção da qualificação da penalidade aplicada e, por consequência, do não reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 2006, deram-se em virtude do entendimento de que as operações societárias levados a efeito pela recorrente representaram um conjunto de atos simulados, caracterizadores do planejamento tributário denominado CASA-SEPARA.

Nessa linha, considerados os pronunciamentos submetidos a exame (acórdãos nºs 1401-00.582 e 1401-00.155, de 29/06/2011 e 28/01/2010, respectivamente), penso que encontra-se comprovado o dissídio jurisprudencial, vez que apreciando circunstâncias fáticas semelhantes à retratada nos presentes autos, a Turma Julgadora decidiu de forma diversa, relativamente à qualificação da penalidade aplicada.

No acórdão nº 1401-00.582, a decisão pela desqualificação da penalidade partiu de uma distinção entre NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO e SIMULAÇÃO. Ali, o entendimento foi no sentido de que no planejamento conhecido como CASA-SEPARA estaríamos diante de negócio jurídico indireto, não cabendo, assim, a exasperação da penalidade.

O acórdão 1401-00.155, por sua vez, que também cuida de planejamento do tipo CASA-SEPARA, embora emita pronunciamento no sentido de que não se trata de negócio jurídico indireto, reduz o percentual da multa para 75% com base no entendimento de que, apesar dos atos praticados pela contribuinte terem sido considerados sem intenção negocial e, em um segundo momento, simulados, não há como evidenciar o intuito de fraude, uma vez que esses atos foram objeto de ampla publicidade. Sustenta, esse segundo julgado, que a "*a sonegação importa necessariamente em práticas de encobrir o fato realizado, de forma a que a conduta do Contribuinte tenha necessariamente de vir acobertada por um doloso véu de ocultação*".

Comprovada, pois, a meu ver, a divergência.

MAIS VALIA relacionada aos bens da sociedade incorporada

No que tange à matéria em relevo, o acórdão atacado pronuncia-se pela manutenção da exigência, reduzindo, contudo, o percentual da multa aplicada de 225% para 150%. O juízo acerca da procedência da autuação, contudo, tem por suporte os seguintes fundamentos:

a) a incorporação da SLC-JD pela SLC, que representa a situação fática propulsora da imputação das infrações relacionadas à MAIS VALIA, ocorreu em 1996, antes, portanto, da vigência da Lei nº 9.532, de 1997, de modo que não existia previsão legal, à época,

para amortização de ágio fundamentado na MAIS VALIA da incorporada, pois seu valor só poderia ser recuperado em caso de alienação;

b) não foi localizado nos autos LAUDO ou qualquer outro documento capaz de fundamentar o ágio pago pela JD LATIN na aquisição das ações da SLC-JD, de modo que não haveria elementos capazes de sustentar o fundamento do ágio pago pela JD LATIN na MAIS VALIA dos ativos que foram avaliados a valor de mercado quando da incorporação da SLC-JD pela SLC; e

c) em conformidade com o disposto no art. 37 do Decreto-Lei nº 1.598/77, os ativos poderiam ser vertidos ao patrimônio da SLC a valor de mercado, mas seria necessário constituir reserva de reavaliação, de forma que o excesso de encargos de depreciação/amortização fossem anulados por proporcionais realizações da citada reserva.

Com o intuito de comprovar a divergência, a recorrente indica os acórdãos nºs 107-05.875 e 101-94.136 para contestar o fundamento descrito na letra "a" acima, e o de nº 107-09.545, que pronuncia entendimento diverso do refletido na letra "c".

Revisitando os autos, penso que o dissídio jurisprudencial não foi comprovado, haja vista a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os indicados como paradigmas.

O acórdão recorrido, servindo-se do Termo de Constatação Fiscal, assinala, relativamente aos fatos que serviram de lastro à imputação das infrações:

[...]

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.

OPERAÇÕES 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-calendário 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 interpostas (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 reavaliação, 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 incorporados ao valor de mercado) sem a*

realização de reserva de reavaliação e, portanto, sem adição no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

A interpretação da Fiscalização dos fatos ocorridos, acima transcrita, leva à conclusão de que se tratou de uma operação casa-separa, em que se dissimulou o ganho de capital na alienação de 20% do capital social da SLC, pela Schneider Logemann ao Grupo e, por outro lado, simulou-se ágio a ser aproveitado pela adquirente (a recorrente).

...

OPERAÇÕES 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 determinado (sic) 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 visualização 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.’ (Grifei)

Como se vê, nos termos da autuação objeto de enfrentamento pelo acórdão recorrido, os objetivos pretendidos por meio dos atos societários praticados foi afastar a tributação do ganho de capital para o alienante e permitir o aproveitamento de despesas com ágio por parte do adquirente, a partir da realização de ativos.

O acórdão nº 107-05.875 cuida da situação em que a fiscalizada adquiriu empresa que se encontrava desativada e com patrimônio líquido negativo, supostamente com interesse em reduzir a sua base tributável, seja em razão de apropriação de perda de capital, seja por meio do aproveitamento de prejuízos fiscais preexistentes. No caso, a autuação foi direcionada no sentido de questionar a fundamentação do ágio que integrou o custo de aquisição do investimento, não havendo, em conformidade com o voto condutor da decisão veiculada pelo acórdão em referência, discussão acerca da efetividade das operações realizadas, especialmente no que tange à prática de simulação.

A passagem abaixo transcrita, extraída do voto condutor do acórdão nº 107-05.875, ratifica o acima afirmado:

..., a autoridade de fiscalização, na motivação do lançamento, em nenhum momento negou a efetividade das operações realizadas, muito menos fez qualquer referência a que estas teriam sido simuladas. Glosou o ágio porque não concordou com a motivação a ele dada pela recorrente.

Assim, a fundamentação do voto vencedor desse acórdão para cancelar o lançamento foi de que a Fiscalização não fez qualquer acusação de simulação, tendo, apenas, discordado da motivação do ágio.

No processo ora em apreço, a Fiscalização afirma que as operações societárias foram simuladas e objetivaram afastar a tributação de um ganho de capital e obter um benefício indireto por meio de uma amortização (indevida) de ágio.

Logo, os colegiados se debruçaram sobre acusações fiscais totalmente distintas, motivo pelo qual chegaram a conclusões também distintas.

O acórdão nº 101-94.136, naquilo que interessa à presente análise, trata também de glosa de perda de capital, perda esta apurada a partir de aumento de capital e posterior incorporação de empresas com patrimônio líquido negativo, que, a juízo da autoridade fiscal, decorreram de ato de mera liberalidade.

Tanto esse acórdão, como o anterior, envolviam um planejamento tributário de aproveitamento de prejuízos fiscais e geração de perda de capital artificial. Aumentava-se capital em empresas com patrimônio líquido negativo, para, no momento seguinte, incorporar essa empresa e apurar uma perda de capital (ficta).

É de se constatar que o relator do acórdão afastou o lançamento que se calcava em mera liberalidade com base nos elementos de prova que foram carreado aos autos daquele processo, aduzindo:

“Assim, ainda pelos argumentos anteriormente despendidos no item precedente, entendo que não há impedimento legal na subscrição e aumento de capital de empresa controlada que venha a ser incorporada posteriormente pela controladora, mormente se não há mais sinais de existência de irregularidade nas operações ou existência inequívoca de ato de liberalidade.”

Ou seja, partiu de uma conclusão de que não havia irregularidade naquelas operações, que, destaca-se, em nada se assemelham ao caso trazido nos presentes autos.

O acórdão nº 107-09.545, por sua vez, cuida de operações societárias geradoras do que se denomina "ágio de si próprio" e a autuação ali levada a efeito não cuidou de analisar a natureza do ágio constituído, seu fundamento e sua compatibilização com a legislação de regência. No caso, os lançamentos tributários tiveram por base uma suposta incorporação de acervo a valor contábil e a identificação de erro de cálculo na determinação da parcela do custo relativa ao ágio.

Buscando evidenciar as distinções aqui referenciadas, apresento o quadro abaixo, no qual encontram-se descritos os principais atos praticados em cada uma das situações enfrentadas pelos acórdãos apreciados.

ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO Nº 107-05.875	ACÓRDÃO Nº 101-94.136	ACÓRDÃO Nº 107-09.545
Constituição de sociedades interpostas.	Aquisição, por meio de ordem de pagamento, de sociedade com patrimônio líquido negativo, que encontrava-se com as suas atividades paralisadas.	Embora o referido acórdão seja sucinto quanto à descrição dos fatos, naquilo que guarda referência com a pretensão da contribuinte de utilizá-lo como PARADIGMA, constata-se que a	Integralização de capital, com ações de sociedade do mesmo Grupo econômico, por parte de acionistas pessoas físicas e jurídicas detentoras da titularidade do capital de sociedade também integrante do referido Grupo.
Integralização de capital por meio de bens reavaliados da sociedade operacional.	Aumento de capital da sociedade adquirida com recursos tomados a título de empréstimo em instituição financeira, tornando positivo o patrimônio líquido da investida.	matéria enfrentada diz respeito à GLOSAS DE DESPESAS incorridas em incorporações de empresas com PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO. A	Segregação do valor empregado no "investimento" em valor de patrimônio líquido e ágio.
Redução de capital pela sociedade operacional em favor do alienante de participação societária, com desproporção entre o percentual de redução do patrimônio líquido e o percentual de redução das ações canceladas.	Registro da aquisição e do aumento de capital segregado em valor de patrimônio líquido e ÁGIO.	exemplo da situação enfrentada pelo acórdão nº 107-05.875, as incorporações das empresas foram precedidas de aumentos de capital, o que leva a crer que as	Incorporação da sociedade investida com extinção da participação societária

Transferência de parcela remanescente das ações negociadas por meio de operação de compra e venda, por valor praticamente igual ao valor patrimonial.	Incorporação da sociedade adquirida com extinção da participação societária e registro de PERDA DE CAPITAL.	glosas recaíram sobre as PERDAS DE CAPITAL apuradas.	Fatiamento do ágio para sociedades integrantes do Grupo.
Incorporação pela sociedade operacional da sociedade que apurou o ágio e, na mesma data (horas depois), da que recebeu as integralizações de capital (em bens e, posteriormente, em recursos financeiros).	Transferência dos recursos utilizados no aumento de capital para fins de liquidação do empréstimo anteriormente tomado.		Sucessivas operações societárias envolvendo as sociedades integrantes do Grupo, das quais emergiram ágios, entre os quais o que passou a ser amortizado por uma dessas integrantes do referido Grupo econômico.
A sociedade operacional (fiscalizada) passa a aproveitar os encargos (despesas/custos) em decorrência da realização de bens do ativo, inclusive sobre a parcela reavaliada).	-		A autuação fiscal foi direcionada para as seguintes imputações: - glosa de custo em razão de absorção de acervo a valor contábil em incorporação com extinção de participação societária; e - glosa de custo em decorrência erro no cálculo da equivalência patrimonial, que resultou em apuração de ágio em montante superior ao efetivamente existente.
Planejamento tributário conhecido como CASA/SEPARA.	-		Planejamento tributário conhecido como ÁGIO DE SI MESMO - ágios gerados internamente no GRUPO ECONÔMICO por meio de uma sucessão de eventos de reorganização societária.

OBJETIVO: afastar a tributação do ganho de capital para o alienante e permitir o aproveitamento de despesas com ágio por parte do adquirente, a partir da realização de ativos.	OBJETIVO: reduzir a base tributável, seja em razão de apropriação de perda de capital, seja por meio do aproveitamento de prejuízos fiscais preexistentes de empresa incorporada.	OBJETIVO: reduzir a base tributável por meio da apropriação de perda de capital.	OBJETIVO: reduzir a base tributável por meio da criação (artificial) de despesa com amortização de ágio.
--	---	--	---

Nota-se, assim, que as situações enfrentadas pelos acórdão apontados como paradigmas em nada se assemelham à refletida nos presentes autos.

Tratando-se de situações fáticas distintas, não se pode pretender que a norma aplicada a uma dessas situações seja estendida sem qualquer modulação à outra, cujos fatos são absolutamente diversos.

À evidência, para que a divergência fique devidamente demonstrada é vital que os fatos em relação aos quais a norma tributária foi aplicada sejam de elevada semelhança, o que, como restou verificado, não ocorre em relação à matéria sob análise.

Assim, embora os acórdãos nºs 107-05.875, 101-94.136 e 107-09.545 apresentem entendimento em sentido diverso ao que foi esposado no acórdão atacado, eles não se prestam a servir de paradigmas, eis que trataram de circunstâncias fáticas que em nada se assemelham às enfrentadas no presente processo.

Assinalo que, em que pese possam ser identificadas passagens em que o fato isoladamente considerado assemelha-se ao enfrentado pelo acórdão recorrido, a comprovação da divergência não pode ser levada a efeito abandonando-se o contexto fático em que essas passagens encontram-se inseridas. Tal consideração é de especial relevância, haja vista o fato de que, no acórdão paradigma nº 107-09.545, faz-se referência, na linha do sustentado pela recorrente, à desnecessidade de constituição de reserva de reavaliação apesar da incorporação dar-se a valor de mercado.

É preciso destacar, contudo, que as situações fáticas, como já dito, revelam-se absolutamente distintas, sobretudo, porque no caso em apreço, houve duas incorporações, como ressaltou a Fiscalização (e-fl. 6.023 e ss):

A própria sequência das incorporações não foi deliberação casual, pois pelos interesses daqueles que as estruturaram e as levaram a efeito, como forma de obter vantagem fiscal, era necessário que primeiramente fosse incorporada a sociedade que portava o ágio de R\$ 36.002.979,50 (John Deere Latin América Participações Ltda. – CNPJ nº 00.627.447/0001-95)

para somente depois incorporar a sociedade que recebeu os bens que serviram de base para o referido ágio (SLC – John Deere S.A – CNPJ 00.961.019/001-02).

.....

Cabe referir também que especial ênfase deve ser dada ao procedimento contábil da escrituração da segunda incorporação ocorrida no dia 30/4/1996, a da sociedade SLC – JOHN Deere S. A (CNPJ nº 00.961.019/0001-02).

.....

Cabe referir que dos bens, direitos e obrigações que foram vertidos da sociedade incorporada, somente os bens do ativo imobilizado é que apresentaram valores de mercado diferentes dos valores contábeis que figuraram na DIPJ (evento especial) da sociedade incorporada (fls. 4411 a 4414).

Há que se comentar que em uma operação de incorporação a valor de mercado de uma investida por sua investidora em condições normais (de sobrevalia e de bens a valor de mercado), no pressuposto de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, o patrimônio líquido sociedade incorporadora deveria sofrer alterações, uma vez que o investimento na incorporadora estaria avaliado ao seu valor contábil, sendo que os bens, direitos e obrigações vertidos a valor de mercado seriam trazidos por valores diferentes daquele valor contábil que antes era refletido na rubrica de investimentos da sociedade investidora. Restaria, assim, reconhecer a variação entre o valor contábil e o valor de mercado do patrimônio vertido como mutação no patrimônio líquido da incorporadora.

No acórdão paradigma nº 107-09.545, todavia, não ocorreram duas incorporações.

No acórdão recorrido, as referências feitas à artificialização do ágio decorrem do conjunto de atos simulados praticados no contexto do planejamento tributário conhecido como CASA-SEPARA, não se podendo olvidar, entretanto, que nele o ágio surgiu originariamente de operação de subscrição de capital em que o preço foi integralmente pago em moeda corrente, conforme assinalado às fls. 7 do Termo de Constatação Fiscal (fls. e-6002), o que o distancia da circunstância fática retratada no acórdão nº 107-09.545, eis que neste estamos diante de um ÁGIO DE SI PRÓPRIO, sem pagamento e sem sacrifício de ativo de qualquer natureza, gerado a partir de integralização de capital intragrupo por meio de conferência de ações reavaliadas que foi, posteriormente, "fatiado" entre empresas da mesma forma integrantes do Grupo.

Como assinala o próprio voto condutor do acórdão nº 107-09.545, nos autos por ele enfrentado "a fiscalização pretendeu glosar o ágio no grupo VONPAR, cujos efeitos se deram, efetivamente, já em uma das investidas operacionais (REFRESCOS), anos depois e sob a égide de nova legislação permissiva da amortização (Lei nº 9.532/97)".

O acórdão recorrido, por sua vez, trata de circunstância que tem como elemento propulsor a geração de ágio, com sacrifício de ativo, em período em que inexistia a autorização para a sua amortização trazida pela Lei nº 9.532/97, sendo este, inclusive, um dos fundamentos nele esposado para considerar procedente os lançamentos tributários.

No caso do acórdão paradigma nº 107-09.545, repiso, existe uma discussão em torno do fato de que se a incorporação se dá a valor de mercado, não há a necessidade de constituição de reserva de reavaliação. Ocorre, entretanto, que, no caso em apreço, a conclusão a que chegou a Fiscalização foi de que o ágio que surgiu nessas operações não poderia produzir efeitos fiscais porque foi suportado por uma pessoa jurídica estrangeira e transferido para a JD-Latin, que na verdade, era uma empresa veículo. Ou seja, esse contexto fazia parte da acusação fiscal do caso em apreço, e inexistia no paradigma.

Além disso, na 2ª incorporação, ou seja, quando a SLC incorporou a SLC-JD, os bens foram vertidos a valor de mercado, em decorrência de uma nova reavaliação (conforme fls. 95 a 100 do Termo de Constatação Fiscal). **E esse aspecto não se verifica no caso da VONPAR, em que houve apenas uma incorporação de bens que já estavam refletidos reavaliados a valor de mercado.**

O item “22. Conclusão” do Termo de Constatação Fiscal (e-fl. 6.153 e seguintes) deixa bastante claro que a autuação decorre de todo o conjunto de operações nos termos ali tratados.

Em conclusão, registro que, tratando-se de comprovação de dissenso jurisprudencial, não basta a identidade de normas nos atos decisórios comparados, é necessário, fundamentalmente, que os fatos sobre os quais referidas normas incidiram sejam idênticos ou, ao menos, semelhantes, circunstância que, a meu juízo, não restou verificada em relação ao presente item.

Assim, não conheço do recurso no que diz respeito à parte que discute a mais-valia e, por conseguinte, às glosas de despesas e custos a elas relacionadas, e conheço no tocante à multa qualificada e à inobservância à trava de 30%.

Mérito

Limite de compensação de prejuízos (trava de 30%)

Conforme já relatado, a SLC-JD incorporou a JD-P em julho de 2007. Naquela ocasião, a JD-P possuía prejuízos acumulados, que foram integralmente compensados. A fiscalização glosou essa compensação naquilo que ultrapassou o limite de 30% do lucro, apontando como fundamento o artigo 250, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

O contribuinte se insurge contra essa exigência, afirmando que o referido dispositivo legal não alcança a compensação mediante o encerramento das atividades da empresa, no caso, a sua incorporação.

Essa questão é muito bem conhecida desse colegiado, já tendo sido debatida e decidida nas reuniões de janeiro e fevereiro deste ano, ocasião em que foram exarados os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.210 e nº 9101-

002.211, todos no sentido de que o artigo 15 da Lei nº 9.065/95, fundamento legal do referido artigo 250, III, do RIR/99, alcança inclusive as empresas que encerraram suas atividades.

Destarte, alinhada com o que já foi decidido, entendo que não assiste razão à recorrente, vez que a Lei nº 9.065/95 é muito clara no sentido de estabelecer a trava sem qualquer exceção, senão vejamos:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Se a lei ofende ou não o art. 43 do CTN, não compete a este Colegiado tal juízo, pois é vedado a este tribunal afastar lei vigente.

Contudo, apenas para título de argumentação, se a trava de 30% estivesse afastando o conceito de renda, ela não o estaria fazendo apenas para a situação de extinção da pessoa jurídica, já que no que diz respeito ao fato gerador do IRPJ/CSLL, que tem delimitação temporal, ela está limitando a compensação dos prejuízos no período, independente de qualquer evento societário.

Na esteira desse raciocínio, convém trazer à colação voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, segundo o qual:

“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 “credito” 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 nos anos anteriores.”

E é na linha da “benesse tributária” que o Supremo Tribunal Federal tem tratado a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, como se depreende dos RE 344.994/PR e 545.308/SP, e demais julgados posteriores daquele tribunal. Por oportuno, transcrevo:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA “B”, 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, “o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido”. 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, 8/10/2009, Rel. P/ acórdão Min. Cármen Lúcia)

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Demonstrações financeiras. Saldos de prejuízos fiscais do IRPJ e das bases negativas da CSLL. Natureza de benefício fiscal. Correção monetária. Revogação. Questão infraconstitucional. Ausência de previsão legal. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Precedentes da Corte. 1. A questão alusiva à revogação da correção monetária pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95 repousa na esfera da legalidade. A afronta ao texto constitucional, se ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta. 2. Nos julgamentos do RE nº 344.994/PR e do RE nº 545.308/SP, o Tribunal concluiu que a dedução de prejuízos de exercícios anteriores da base de cálculo do IRPJ e a compensação das bases negativas da CSLL constituem favores fiscais. 3. Impossibilidade de atualização monetária do saldo a ser compensado em períodos futuros, por ausência de previsão legal. 4. Agravo regimental não provido. (AgR no RE 807.062, 2/9/2014, Rel. Min. Dias Toffoli)

É oportuno também ponderar que, se quisesse o legislador ressaltar a possibilidade de, na incorporação, fusão ou cisão, permitir a compensação integral, teria feito de forma expressa, como o fez por ocasião do art. 1º da Lei nº 9.065/95, em relação às empresas inseridas no Bepiex.

Assim, inexistente fundamentação legal que autorize este colegiado a afastar os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 do presente caso.

Multa de ofício qualificada

A recorrente afirma que o procedimento adotado, depois conhecido como "casa-e-separa", não era considerado irregular naquela época e que não contém dolo, fraude ou simulação.

Em que pese o fato de o entendimento da recorrente encontrar ressonância em certos julgados, penso de forma diversa.

O Termo de Constatação Fiscal, em seu item 10, fls. e-6073/6087, reúne elementos que ilustram bem o planejamento arquitetado pelos grupos econômicos envolvidos e que demonstram, a meu ver, a intenção deliberada de eliminar ou reduzir a incidência tributária, circunstância essencial à qualificação da penalidade.

Nessa linha, naquilo que guarda relação com as infrações submetidas a exame no presente pronunciamento, destaco:

a) as atividades e efemeridade da JD-L no período compreendido entre a sua constituição e incorporação pela SLC, tornam incontestável a conclusão de que ela foi constituída com o objetivo específico de servir de base para a realização de investimento na SLC-JD, com ágio, para que, posteriormente, por incorporação, tal sobrepreço fosse vertido para a sociedade operacional, oportunizando, assim, a sua amortização pela contrapartida do registro da mais-valia dos bens do ativo imobilizado vertido em razão da incorporação da própria SLC-JD;

b) de igual forma, a SLC-JD, que foi beneficiária dos recursos da JD-L, foi constituída em 17/11/1995 e incorporada em 30/04/1996 (prazo de duração: quatro meses) e recebeu, em integralização de capital, os bens do ativo imobilizado da SLC pelo VALOR CONTÁBIL, para, por meio de incorporação, restituí-los a VALOR DE MERCADO momento depois, o que indica claramente a artificialidade da operação na busca da vantagem fiscal (dedução de encargos de depreciação e baixa/alienação de ativos tomando-se por base os bens reavaliados);

c) as pessoas e empresas que participaram das operações societárias residiam ou estavam sediadas em endereços que indicavam uma mesma localização, cabendo ressaltar que testemunhas dos contratos de constituição de empresas tidas como "de passagem" (Vera Lúcia Jacob e Marilda Ramos) eram empregadas do escritório Pinheiro Neto Advogados desde 1992 (o referido Termo de Constatação Fiscal registra ainda uma série de outras intervenções do referido escritório, que indicam a efetiva participação do referido escritório no planejamento dos atos societários praticados, merecendo destaque o fato de o Sr. Carlos Alberto Moreira

Lima Junior, procurador/gerente-delegado das empresas integrantes do Grupo D&C no Brasil, ser sócio do escritório em referência desde 1993);

d) as operações de incorporação da JD-L e da SLC-JD, subordinadas à simultaneidade de datas, de cronologia em curtos períodos de tempo e que envolveram pessoas jurídicas distintas, mas com agente coincidente (Sr. Carlos Alberto Moreira Lima Junior), representam indicativo claro que referidos atos foram previamente arquitetados e que objetivaram a obtenção de proveitos meramente tributários;

e) é indubitável que os motivos consignados nos protocolos de incorporação das sociedades não guardam relação com as circunstâncias materiais das operações realizadas, merecendo destaque o fato de que, em quase todos os seus dispositivos, o correspondente ao JD-L é idêntico ao da SLC-JD; e

f) a artificialidade das operações revela-se patente também na emissão dos laudos de avaliação relativos às incorporações, que foram emitidos na mesma data em que a empresa especializada pela elaboração foi escolhida, tendo esta emitido dois laudos em 30/04/1996.

Assim, em que pese estarmos tratando de uma operação cujo efeito final foi a venda de participações societárias e ainda que estivéssemos tratando de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos distintos, com pagamento de valores, o fato é que, em razão das operações realizadas, o adquirente pagou, mas recuperou o valor sob a forma de amortização do ágio, e o alienante vendeu, mas não sofreu tributação sobre o ganho de capital.

No que diz respeito à alegação de serem grupos econômicos distintos, ainda faço a seguinte consideração: o grupo John Deere iniciou suas atividades no Brasil de forma associada ao grupo Schneider Logemann, quando a Deere & Cia (D&C) comprou 20% do capital social da SLC S. A (que atualmente é a empresa autuada, John Deere Brasil Ltda). Nesse sentido, se o que está sendo questionado é tudo o que surgiu depois da venda de mais 20%, ou seja, do que foi alienado além dos 20% que já existiam, na verdade, a esse tempo (1995), os dois grupos já estavam associados, o que corrobora a tese da Fiscalização de uma simulação, inclusive, no que diz respeito à acusação fiscal de conluio.

Assim, a complexidade do mecanismo permite, sim, vislumbrar uma finalidade consciente e volitiva de ocultar o fato gerador dos tributos, o qual seria evidente em uma operação convencional de aquisição de participação societária. Essa premeditação se torna inquestionável quando se olha os detalhes das operações, tais como destaco mais uma vez, de forma resumida:

- i) a utilização de empresas veículos, de pouca duração;
- ii) eliminação do valor nominal das ações, permitindo redução e devolução de capital sem apuração de ganho de capital;
- iii) as avaliações patrimoniais realizadas na mesma data em que a AGE aprovava a empresa e com um resultado de avaliação coincidente com o valor do aumento de capital previamente pactuado;
- iv) as reuniões quase simultâneas com as mesmas pessoas em locais muito distantes;

- v) uma única pessoa representando várias empresas, assumindo papéis empresariais e advocatícios cumulados.

Ora, há uma convergência de indícios que apontam para a prática, intencional de atos tendentes a alterar as características dos fatos, para serem enquadrados de outra forma.

Logo, entendo que os autos contêm evidências suficientes do dolo, que a acusação aponta a intenção dolosa com propriedade e que a defesa da contribuinte não logrou trazer elementos suficientes para afastar esse entendimento.

O fato de eventualmente existirem acórdãos que corroboram o procedimento adotado não elide a intenção porque o conjunto probatório é robusto no sentido de demonstrar uma intenção de simulação de atos.

Quanto às operações societárias ocorridas em 1999, as provas indicam que compõem um mecanismo que teve a finalidade de viabilizar a alienação, para a D&C, de toda a participação societária ainda detida pela SL na SLC-JD.

Da mesma maneira, a complexidade do mecanismo também permite vislumbrar uma finalidade consciente e volitiva de ocultar o fato gerador de tributos, ou seja, do dolo. Os mesmos detalhes supracitados evidenciam ainda mais essa premeditação, mas ela se torna inquestionável em razão da existência de um contrato prévio, formalizado, de compromissos recíprocos e objetivo claro, qual seja, a alienação da participação societária da SL na SLC-JD.

Ademais, como não falar em dolo quando o contribuinte diluiu em várias contas contábeis, redutoras do seu lucro real, o pagamento de uma obrigação contratual estabelecida entre terceiros, que em nada afeta a sua capacidade de atingir o objetivo social da empresa.

Mais uma vez, entendo que os autos contêm evidências suficientes do dolo, que a acusação aponta a intenção dolosa com propriedade e que a defesa do contribuinte não logrou trazer elementos suficientes para afastar esse entendimento.

Verificada a ocorrência de dolo, posiciono-me pela manutenção da multa qualificada e por afastar a ocorrência da decadência, esta levantada em conjunto pelo recorrente.

Por oportuno, destaco que a multa foi qualificada em razão do todo o conjunto probatório que envolveu as operações. Tanto é assim, que o acórdão recorrido manteve a qualificação da multa sobre todas as infrações em que esta foi aplicada, analisando a operação como um todo; da mesma forma, a Recorrente trouxe como paradigma para discutir a qualificação na CSRF apenas acórdãos relativos à operação Casa-Separa.

Dessa forma, mantenho a multa qualificada sobre todas as infrações para as quais ela foi aplicada: itens 1, 2, 3, 4 e 6 do auto do infração do IRPJ e respectivos lançamentos reflexos de CSLL.

Processo nº 11070.720968/2012-91
Acórdão n.º **9101-002.481**

CSRF-T1
Fl. 7.318

Em face do exposto, voto no sentido de CONHECER EM PARTE o Recurso Especial da Contribuinte e, na parte conhecida, negar provimento, mantendo-se a exigência tributária na forma em que foi decidida pelo acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo