



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

Processo nº 11070.722318/2011-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.968 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente JOHN DEERE BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

É cabível a qualificação da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de reduzir ou evitar o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. SELIC

É defeso ao servidor público afastar a aplicação de lei regularmente editada. Os juros de mora incidentes sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, calculados com base na Taxa Selic, decorrem de lei, portanto, de aplicação obrigatória.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

DECADÊNCIA. ABRANGÊNCIA

O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente ao fato gerador objeto do lançamento tributário. O direito de o fisco constituir o crédito tributário implica no direito de examinar a legalidade de todos os elementos que compõem a base de cálculo do período, independentemente do tempo transcorrido entre a formação desses elementos e o seu aproveitamento.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera, aplicando-se a regra prevista no art. 173, I, do mesmo Código, que define como termo de início da contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ANO-CALENDÁRIO: 2005, 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO PARA A REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE

O MPF é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para a determinar a realização do procedimento fiscal relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A extrapolação do prazo para a realização do procedimento fiscal diz respeito apenas à administração tributária e não tem o poder de contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Designado para elaborar o voto vencedor, o Conselheiro Evandro Correa Dias

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo

Processo nº 11070.722318/2011-07
Acórdão n.º **1402-002.968**

S1-C4T2
Fl. 3.768

Mateus Ciccone (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 10-38.158, proferido em 26 de abril de 2012, pela 1ª Turma da DRJ/POA, devido a sua completude, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 2941/2950) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 2951/2959), exigindo um total de crédito tributário de R\$ 8.386.813,30 e reduzindo o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados no ano-calendário de 2006.

A autuação deve-se a dedução de ágio incorrido em processo de reestruturação societária que envolveu os grupos Schneider Logemann & Cia Ltda. e John Deere (Deere & Company), controladores de SLC S.A. Indústria e Comércio (antiga denominação do autuado), procedida na forma e na linha de tempo apontada no Termo de Constatação Fiscal (fls. 2848/2940), a seguir sintetizada:

- Em 1979 a John Deere se associa ao grupo Schneider Logemann & Cia Ltda, adquirindo 20% do capital social da SLC S.A. Indústria e Comércio.

- Em 1996 foi efetuada uma reorganização societária, oportunidade em que a Deere & Company constituiu a Holding John Deere Brasil Participações Ltda., quando passou a deter 40% do capital da SLC S.A. Indústria e Comércio.

- Em 10/07/1998 foi constituída a sociedade Aços Planos do Sul S.A. com capital social de R\$ 100,00. Em 31/08/1998 foi alterada a denominação social para Evaux Participações S.A.

- Em 25/06/1999 foi aprovado aumento de capital da Evaux de R\$ 100,00 para R\$ 149.117.338,00, mediante a emissão de 621.321.825 novas ações ordinárias nominativas sem valor nominal, pelo preço de sua emissão total de R\$ 149.117.238,00. As ações foram subscritas por Schneider Logemann e Cia Ltda. e integralizadas mediante a conferência à sociedade de 62.102.108 ações ordinárias de emissão da SLC S.A. Indústria e Comércio (nessa época já denominada SLC – John Deere S.A.), oportunidade em que os sócios originais deram lugar aos sócios da Schneider Logemann & Cia Ltda.

- Nessa data a Evaux Participações passou a deter 60% do capital social da SLC – John Deere S.A. e a John Deere Brasil Participações Ltda. os 40% restantes.

- Em 15/06/1999 a Deere& Company já havia constituído nova *holding* no Brasil, denominada John Deere do Brasil Ltda., com capital social de R\$ 100,00.

- Em 28/06/1999 o capital social da John Deere do Brasil Ltda. foi aumentado para R\$ 154.558.300,00, integralizado totalmente por meio do Contrato de Câmbio nº 99/003706, correspondente á US\$ 86.500.000,00, recursos que efetivamente ingressaram no País.

- Além do aumento de capital, a Deere & Company capitalizou a John Deere do Brasil Ltda. em mais R\$ 155.451.600,00, por meio de operações de empréstimos.

- Em 30/06/1999 a Evaux procedeu ao aumento de capital social para R\$ 221.892.584,00, mediante emissão de 303.230.193 novas ações ordinárias nominativas sem valor nominal pelo preço de emissão total de R\$ 305.542.800,00, sendo que, do preço de emissão, o valor de R\$ 72.775.246,00 foi destinado ao capital social e o valor de R\$ 232.767.654,00 foi destinado à reserva de ágio para futura capitalização. As ações emitidas foram subscritas e integralizadas em moeda corrente nacional por John Deere do Brasil Ltda.

- A John Deere do Brasil Ltda. contabilizou como ágio o valor de R\$ 156.425.562,00, correspondente à diferença entre o valor integralizado (R\$ 305.542.800,00) e o capital da Evaux (R\$ 149.117.338,00), fundamentado na expectativa de resultados futuros da sociedade SLC – John Deere S.A. (atual John Deere Brasil Ltda – o autuado), conforme Laudo de avaliação (fls. 2816). Observa-se que a integralização das ações em aumento de capital, efetuada pela John Deere do Brasil Ltda., observou o mesmo valor patrimonial praticado para as ações integralizadas anteriormente pela Schneider Logemann no capital da Evaux, sendo que o excedente foi contabilizado como ágio.

- A fiscalização afirma que, preservada a essência econômica dos fatos, o ágio foi suportado pela Deere & Company, sediada no exterior, pois foi dela a origem dos recursos utilizados pela John Deere do Brasil Ltda. para aportar capital na Evaux.

- Afirma, também, que a Schneider Logemann, embora alienando as ações remanescentes para o controle da totalidade do capital social e do negócio da SLC – John Deere S.A., na negociação a natureza do ágio alegada foi a de rentabilidade futura, ignorando qualquer parcela derivada do fundo de comércio da SLC John Deere S.A.

- Em 30/06/1999 também foi firmado o Contrato de Sessão e Transferência de Marca (fls. 762/771), no qual a Schneider Logemann cede gratuitamente a marca mista “SLC” à SLC – John Deere S.A., o que também é indicativo de que o ágio foi deliberada e oportunamente direcionado para o fundamento da rentabilidade de exercícios futuros para usufruir o expediente legal da amortização pela sociedade incorporadora antes mesmo da realização do próprio investimento que lhe deu causa, conforme arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

- Em 01/07/1999, por meio de Assembléia Geral Extraordinária – AGE da Evaux Participações Ltda., foi aprovado o protocolo de cisão parcial e justificação, firmado em 30/06/1999, mediante a versão de parcela de seu patrimônio à John Deere do Brasil, depois de avaliação do patrimônio a ser vertido e a elaboração do competente laudo a cargo da Ernst Young Auditores Independentes S/C. A referida cisão foi processada mediante a versão à John Deere do Brasil Ltda. da parcela do patrimônio representada pelas 62.102.108 ações ordinárias nominativas sem valor comercial de emissão da SLC – John Deere S.A. A versão foi realizada sem qualquer alteração do capital social, substituindo a John Deere do Brasil Ltda. em seus registros contábeis a participação detida na Evaux pela parcela de patrimônio vertida em razão da cisão (SLC John Deere S. A.)

- Foi deliberada a alteração proporcional das contas do patrimônio líquido da Evaux, no montante de R\$ 149.117.238,00, correspondente à parcela do patrimônio cindido, com a conseqüente redução do capital social em R\$ 72.775.271,00. Dessa forma o capital

social da Evaux passou de R\$ 221.892.584,00 para R\$ 149.117.313,00, mediante a extinção de 303.230.193 ações ordinárias nominativas, todas de propriedade da John Deere do Brasil Ltda.

- Em 31/07/1999 a SLC – John Deere S.A. (atual John Deere do Brasil Ltda – a autuada) incorporou a John Deere do Brasil Ltda., mediante a versão do patrimônio líquido da sociedade incorporada.

- A Evaux Participações S. A. não foi extinta.

- O autuante afirma que aqui ficou caracterizada a operação usualmente denominada “casa separa”, em que as sociedades envolvidas em um liame negocial de natureza societária, visando obter exclusivamente vantagem tributária, utilizam sociedade interposta para servir de veículo de transferência da participação societária e do preço pago pela aquisição/transferência. Por um lado evita-se a tributação do ganho de capital e por outro permite a dedução do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

- O autuante destaca que a John Deere do Brasil Ltda. não realizou outras operações que não tenham se relacionado ao processo de: 1) recebimento dos recursos aportados por Deere & Company (capital social e empréstimo); 2) repasse integral dos recursos em forma de investimento na sociedade Evaux Participações S.A.; 3) incorporação, decorrente da cisão da Evaux, da participação na SLC – John Deere S.A.; 4) sucessiva incorporação reversa pela sociedade investida.

- Em decorrência da incorporação realizada, a SLC – John Deere S.A. (John Deere Brasil Ltda.) passou a escriturar em seu balanço patrimonial o ágio apurado pela incorporada, no montante de R\$ 156.425.562,00, e o empréstimo contraído junto à Deere & Company, no montante de R\$ 155.451.600,00, além dos reflexos dessas operações.

- O autuante aponta que a Lei Societária exige que as operações de incorporação, fusão e cisão sejam submetidas à deliberação da assembléia geral das companhias interessadas mediante justificção, na qual devem ser expostos, dentre outros aspectos, os motivos ou fins da operação e o interesse da companhia na sua realização. Para cumprir as formalidades legais, as sociedades lançaram mão de atos societários realizados pelos cotistas/acionistas das duas entidades, com agentes coincidentes e num intervalo de 4 horas. A seqüência temporal, a quase instantaneidade dos atos societários e a coincidência de agentes se constituem em mais um indicativo de se tratar de operação circunstancial, previamente arquitetada, envolvendo sociedade efêmeras ou, pelo menos, circunstancialmente utilizadas para obter vantagem fiscal.

- O próprio Contrato de Subscrição de Ações, firmado em 30/06/1999, já dispunha expressamente sobre a forma mediante a qual se realizaria tal operação, desde o aporte original de recursos provenientes do exterior, passando pela constituição da sociedade Evaux Participações S.A, que inclusive foi interveniente no próprio contrato, até cisão parcial da mesma. Isso também demonstra que o negócio foi premeditado com um objetivo simples e único de transferir a participação societária que a Schneider Logemann & Cia Ltda. detinha na SLC – John Deere S.A. (60% do capital social), mediante o pagamento, em contrapartida, do preço em moeda nacional por aquela sociedade no exterior.

- Afirma o autuante que não há interesse econômico, além da economia fiscal, para a criação da “empresa veículo” John Deere do Brasil Ltda, que foi utilizada apenas como artifício para a dedutibilidade do ágio pago pela aquisição das ações da SLC – John

Deere S.A., por esta mesma empresa, tanto é assim que logo aquela é incorporada por esta sem nem ao mesmo ter entrado em atividade (entrega da DIPJ Inativa). Não há a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, ânimo, das partes em exercer a atividade econômica por meio da John Deere do Brasil Ltda. Há um claro divórcio entre a vontade real e a vontade ostensiva.

- O ágio registrado pelo autuado foi amortizado nos anos-calendário posteriores à incorporação, sendo que até o ano-calendário de 2004 o total amortizado foi de R\$ 101.676.615,29, no ano-calendário de 2005 foi amortizado o valor de R\$ 31.285.112,40 (fls. 1772) e no ano-calendário de 2006 foi amortizado o saldo de R\$ 23.463.834,31 (fls. 1714). Os fundamentos legais da amortização foram os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (art. 426 do RIR/99).

- O autuante afirma, também, que as circunstâncias referidas ao longo do relatório fiscal levaram a fiscalização a formar a convicção que as condutas praticadas na realização dos negócios societários de 1999 se subsumem às hipóteses previstas no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, por isso a aplicação da multa de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Todas as operações societárias foram realizadas em sequência 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 a conduta dolosa, realizada com o intuito de reduzir ou suprimir o pagamento de tributo.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 2970 a 3035, alegando, preliminarmente, a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal, pois a fiscalização estendeu os trabalhos fiscais para além do previsto no MPF original sem a lavratura de um novo documento complementar, conforme determina o art. 10 da Portaria MF nº 3.007, de 2001.

Alega ter ocorrido a decadência de toda a exigência fiscal, tendo em vista que os fatos ocorreram no ano-calendário de 1999. Não sendo esse o entendimento, pelo menos se deve reconhecer a decadência em relação ao ano-calendário de 2005, uma vez que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, nesse caso, a regra aplicável é aquela do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No mérito, ao referir que a fiscalização fez citação do ilustre Professor Marco Aurélio Greco, o qual leciona que, diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo; que, ao invés de se analisar cada fotografia (etapa), deve-se analisar o filme (conjunto delas), afirma ser esse justamente o seu pedido inicial: que este caso seja visto como um filme, e não como uma fotografia. Que aqui seja analisada a verdadeira substância dos atos por ele praticados, e não somente a sua forma estritamente considerada, pois, embora não exista previsão legal expressa nesse sentido, o entendimento da doutrina e jurisprudência dominantes têm sido no sentido de que o exame da validade das operações do contribuinte deve passar pelo exame das razões empresariais e extra-tributárias que tenham motivado essas suas operações.

Alega que o ágio foi gerado de acordo com a correta e racional aplicação das regras contábeis e fiscais em vigor, nos exatos termos do art. 385 do RIR/99, e que a amortização também se deu de acordo com o art. 386 desse Regulamento.

Alega que todas as operações foram estruturadas no contexto de expansão das atividades da Deere & Company no País e de busca de uma maior independência dessa atuação em relação ao grupo Schneider Logemann. Motivada por essas razões corporativas e

extratributárias, a Deere & Company pretendeu aumentar a sua participação no autuado, sendo que, para isso, um preço foi efetivamente pago por uma de suas *holdings*, tendo por base o valor justo de mercado do autuado, que foi devidamente confirmado em laudo de avaliação preparado por empresa especializada e independente.

Alega que, ao contrário do que afirma o autuante, a John Deere do Brasil e a Evaux foram constituídas como *holdings* puras, de acordo com a legislação, que admite a possibilidade da existência de uma sociedade cujo objeto social seja a mera detenção de outra sociedade, daí que não se pode esperar que a sociedade tenha empregados, receitas ou ativos além de unicamente participações societárias.

Alega que recentemente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em julgado prolatado no Acórdão nº 1301000.711 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, decidido por unanimidade, entendeu que a utilização de sociedades-veículo não tem o condão de invalidar, por si só, as transações das quais decorra o aproveitamento fiscal do ágio, desde que essa situação não resulte em montante de ágio superior àquele a que o contribuinte já teria direito. No mesmo sentido a decisão objeto do acórdão nº 140200.802 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

Alega que as alterações societárias não foram efetuadas em face de um planejamento tributário, mas, como denomina a doutrina, uma “opção fiscal”, situação em que o contribuinte não se aproveita de nenhuma lacuna da lei ou da construção de diversos dispositivos para se contornar uma regra proibitiva. Pelo contrário, diante de uma regra permissiva expressa, e sem jamais alterar a essência econômica de seus atos, o contribuinte opta por um caminho plenamente regulado para estruturar suas operações conforme lhe pareça mais conveniente, não só do ponto de vista negocial e empresarial, mas também eventualmente fiscal.

Alega que, mesmo que não existisse o propósito negocial nas operações, não poderia a autuação fiscal desconstituir uma operação realizada em absoluta conformidade com a legislação em vigor, unicamente por conta das suas motivações econômicas, pois o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela LC nº 104, de 2001) não é auto-aplicável, dependendo de regulamentação por lei ordinária, o que não ocorreu até o momento.

Alega que é descabida a aplicação da multa qualificada, na medida que não houve fraude, simulação ou dolo. Os elementos de prova apresentados pela fiscalização não permitem sequer que se cogite uma suspeita minimamente racional de fraude ou de qualquer tipo de conduta dolosa de sua parte, sendo então lógico que não se pode falar em “evidente intuito de fraude”. Deve-se considerar, também, que as operações consideradas pela fiscalização como não oponíveis à Administração Tributária eram largamente reconhecidas como válidas pela jurisprudência administrativa, de forma que não se pode arguir fraude ou dolo; quando muito se poderia falar em erro de proibição, pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, não era do seu conhecimento essa suposta ilicitude do negócio. É nesse sentido que tem decidido a jurisprudência administrativa.

Alega que, à luz do art. 142 do Código Tributário Nacional, na aplicação da multa de ofício devem ser ponderadas as situações objetivas e subjetivas da conduta praticada pelo contribuinte, de modo que possa ser feito um verdadeiro juízo de pertinência e adequação da aplicação da penalidade, se for o caso.

Alega ser incabível a exigência de juros de mora calculados sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal.

Alega que, embora sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, em razão do que vem sendo reconhecido pela jurisprudência existe a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, pelo que contesta a sua aplicação e requer a sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal.

Por fim, requer o acolhimento de sua impugnação."

Passo, agora, a complementar o relatório acima transcrito.

A impugnação da Recorrente foi julgada improcedente para manter os lançamentos na sua integralidade. Tal decisão restou assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ/CSLL DECADÊNCIA. ABRANGÊNCIA

O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente ao fato gerador objeto do lançamento tributário. O direito de o fisco constituir o crédito tributário implica no direito de examinar a legalidade de todos os elementos que compõem a base de cálculo do período, independentemente do tempo transcorrido entre a formação desses elementos e o seu aproveitamento.

IRPJ/CSLL DECADÊNCIA DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera, aplicando-se a regra prevista no art. 173, I, do mesmo Código, que define como termo de início da contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO PARA A REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE

O MPF é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para a determinar a realização do procedimento fiscal relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A extrapolação do prazo para a realização do procedimento fiscal diz respeito apenas à administração tributária e não tem o poder de contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

IRPJ/CSLL GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da

artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

IRPJ/CSLL MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO

É cabível o agravamento da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de reduzir ou evitar o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

IRPJ/CSLL JUROS DE MORA. SELIC

É defeso ao servidor público afastar a aplicação de lei regularmente editada. Os juros de mora incidentes sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, calculados com base na Taxa Selic, decorrem de lei, portanto, de aplicação obrigatória.

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

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

Inconformada com a improcedência total de seus pedidos, a fiscalizada interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3406-3460) a esta Colenda Turma, onde reproduziu as suas alegações de impugnação, requerendo a) a reforma da decisão recorrida, para que seja reconhecida, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, por conta do desrespeito ao artigo 10 da Portaria nº 3007/01, e; b) no mérito, seja dado provimento ao seu pedido, para cancelar integralmente o Auto de Infração, juntamente com as penalidade e juros aplicados, com o consequente arquivamento do processo administrativo.

Ato contínuo, em análise pelo Carf, verificou-se que não foram acostados aos autos informes de rendimentos indicando retenções de IRRF e de CSLL-fonte sofridas pela recorrente, tampouco comprovantes de pagamentos de estimativas mensais de tais tributos. E que as informações inseridas na DIPJ não são suficientes para demonstrar que houve efetiva antecipação de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2005, o que atrairia a aplicação do art. 150, par 4º do CTN.

Diante deste forte indício de existência de pagamento parcial, o voto foi pela conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

"a) informe se a contribuinte realizou recolhimentos de IRPJ e CSLL (devidos por estimativa mensal ou no ajuste anual) e, ou, sofreu retenções de IRRF e CSLL-fonte no ano-calendário de 2005;

b) cientifique o contribuinte sobre o resultado da diligência, para, se assim desejar, apresentar manifestação limitada às informações constantes do respectivo relatório, no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art.35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11; e

c) findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento."

Concluiu o Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 3671 a 3672) o que segue:

"Conforme podemos constatar nos extratos das DCTF,s anexados às fls. 3658/3664 e 3669/3670, a empresa declarou débitos de IRPJ e CSLL estimativa, para o exercício 2006, ano-calendário 2005 nos meses de janeiro, fevereiro e abril, tendo recolhido através de DARF apenas parte do débitos de IRPJ estimativa declarado para fevereiro/2005 no valor de R\$ 369.457,60, o saldo remanescente e os demais débitos dos períodos declarados em DCTF, foram liquidados através de compensação mediante PER/DCOMP.

O comprovante de pagamento(DARF) foi anexado a fl. 3665.

No demonstrativo anexado a fl. 3666, consta que empresa sofreu retenções de IRRF e CSLL-fonte no ano-calendário 2005. O referido demonstrativo foi extraído das informações constante das DIRF-terceiros tendo a empresa como beneficiário, realizado através do aplicativo contábil.

Encaminhe-se o presente processo a ARF em Santa Rosa, para que seja cientificada a contribuinte sobre o resultado da presente diligência, para, se assim desejar, apresentar manifestação limitada às informações constantes do presente relatório, no prazo de 30(trinta), findo o prazo, com ou sem manifestação, o presente processo deverá retornar ao CARF, para prosseguimento do julgamento."

Por sua vez, a fiscalizada apresentou manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 3678-3682) alegando que:

"10. No presente caso, o Resultado da Diligência não deixa qualquer dúvida: houve recolhimento de IRPJ, CSL, IRF e CSL-fonte por parte da Recorrente no ano-calendário de 2005. Sendo assim, na medida em que a turma de julgamento já reconheceu que não houve caracterização de fraude no caso em análise, e que o reconhecimento da decadência dos créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2005 estava condicionado à verificação devidamente apontada pela Diligência, tem-se que, no mínimo, a decadência do período de 2005 deve ser finalmente reconhecida pelo E. CARF.

11. Em conclusão, independe da discussão de mérito, no mínimo deve ser imediatamente reconhecida a decadência dos créditos tributários em relação ao ano-calendário de 2005, aplicando-se ao presente processo administrativo o artigo 150, parágrafo 4º do CTN."

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, a questão principal neste processo é a dedutibilidade ou não de ágio pago na aquisição de participação societária, devidamente contabilizado na investidora que, no último ato societário realizado, foi incorporada pela Recorrente (investida), possibilitando que esta pudesse, à luz do art. 386, III, do RIR/99, amortizar o ágio e utilizá-lo como despesa dedutível na apuração do lucro líquido, base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Antes de adentrar à análise do recurso voluntário, importante destacar que às p. 3628 a 3654, o i. Conselheiro Marcos Takata, Relator sorteado originalmente para o julgamento do recurso voluntário do contribuinte, externou seu voto, afastando preliminar de nulidade levantada pela Recorrente quanto à regularidade do MPF e, no mérito, deu provimento ao recurso voluntário, entendendo estar presentes os pressupostos legais autorizadores da dedutibilidade do ágio no caso concreto, em arrazoadado consistente e detalhado.

Tendo em vista o posicionamento favorável do i. Relator quanto ao mérito, o que afastou a análise da prejudicial de mérito arguida pela Recorrente – decadência tributária nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN em relação ao fato gerador do IRPJ e CSLL constituídos, ocorrido em 31.12.2005, o i. Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos abriu divergência, votando pela conversão do julgamento em diligência, de tal forma a confirmar se o contribuinte teria, ou não, feito recolhimentos de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário de 2005, de tal forma a caracterizar o pagamento antecipado, fato necessário para a verificação da homologação tácita ao final do exercício e fixação do termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial no caso concreto, à vista do posicionamento do E. STJ exarado no Recurso Especial nº 973.733, julgado sob os efeitos dos recursos repetitivos, representativo de controvérsia, segundo o qual o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, será regido pelo art. 150, §4º do CTN quando houver declaração ou pagamento antecipado do tributo e pelo art. 173, I, do CTN, quando não ocorrer a declaração ou o pagamento antecipado ou, ainda, quando mesmo havendo a declaração ou antecipação, for constatada a prática de dolo, fraude ou simulação.

Assim, baixado o feito em diligência, observa-se no termo de diligência de p. 3671/3672 que a fiscalização constatou a declaração, por parte do contribuinte, de débitos de IRPJ e CSLL por estimativa para o ano-calendário 2005 nos meses de janeiro, fevereiro e abril, tendo recolhido com DARF parte dos débitos de IRPJ estimativa declarado para fevereiro e o saldo deste e os demais débitos dos períodos declarados em DCTF foram liquidados através de compensação mediante PER/DCOMP. Constatou, ainda, que o contribuinte sofreu retenções de IRRF e CSLL na fonte no referido ano-calendário.

Com a volta dos autos para julgamento por esta Turma, acolho, inicialmente, as razões adotadas pelo i. Conselheiro Marcos Takata para afastar a preliminar de nulidade

levantada pela Recorrente quanto à regularidade do MPF que justificou a fiscalização realizada.

- Da preliminar de nulidade

Em suma, a Recorrente alegou que o MPF 1010800-2008-00548-3 foi emitido para análise dos efeitos tributários das ações ordinárias relativas à utilização dos expurgos inflacionários do Plano Verão e Plano Collor na correção monetária das demonstrações contábeis da empresa. Que a extensão para a análise que culminou com a glosa de despesas com amortização de ágio deveria ter sido expedido um MPF Complementar.

O i. Conselheiro Marcos Takata, acessando o site da RFB e consultando o MPF em questão, concluiu que o mesmo foi emitido para fiscalização de IRPJ do período de janeiro a dezembro de 2007 e de IPI de outubro de 2003 a dezembro de 2005. Que o MPF sofreu diversas alterações e, numa delas, a inclusão do período de janeiro a dezembro de 2005 e 2006 para fins de fiscalização do IRPJ e CSLL. Que ocorreram inúmeras prorrogações, todas dentro do prazo previsto no art. 12 da Portaria RFB 11.371/07 e da Portaria RFB 3.014/11, para concluir que o MPF em questão se destinou à fiscalização de IRPJ e CSLL para os períodos autuados de 2005 e 2006.

Concordando e corroborando com essas constatações, rejeito a preliminar de nulidade.

Passa-se, então, para a análise da prejudicial de mérito.

- Da prejudicial de mérito - decadência

A intimação da lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL, no caso concreto, deu-se em 23.12.2011 (p. 2941 e 2951).

Como o ágio em dissídio foi pago na aquisição de participação societária ocorrida em 1999, alega a Recorrente ter-se consumado a decadência para a glosa da amortização fiscal do ágio de 2005 e 2006.

O momento a ser considerado, contudo, não é o do nascimento do ágio, mas o momento em que o mesmo foi amortizado como despesa dedutível, afetando a apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo contribuinte.

No presente caso, os fatos geradores autuados se consumaram em 31.12.2005 e em 31.12.2006.

Para justificar a autuação de 31.12.2005, a fiscalização e, posteriormente, a DRJ firmaram e defenderam o entendimento de que “trata-se de reorganização societária levada a efeito num contexto em que nenhuma norma legal foi violada, mas que no seu bojo reflete o único objetivo de economia tributária”, corroborando o entendimento do i. fiscal autuante no sentido de que “os elementos carreados aos autos apontam que a constituição do ágio se deu de forma artificial, simulada e dolosa, com o fim exclusivo de reduzir o montante dos tributos devidos”.

Esse entendimento teve duas consequências diretas: qualificação da multa de ofício e fixação do termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário nos moldes do art. 173, I, do CTN.

O auto de infração foi lavrado e o contribuinte cientificado de seu teor em 23.12.2011, como dito acima, de tal forma que o ágio amortizado até 2004 não foi objeto de autuação.

A questão controversa, em relação à decadência, fica restrita ao fato gerador de 31.12.2005, pois se for considerada a regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN, há decadência; se for considerada a regra do art. 173, I, do CTN, não há.

Passa-se a analisar, portanto, se há elementos nos autos que justifiquem a conclusão do i. agente autuante, mantida pela DRJ, de que houve simulação, fraude ou dolo no caso concreto.

A DRJ parte da premissa que o caso em análise é um típico planejamento tributário, fundado em aparente observância das normas legais, pois as alterações societárias foram efetuadas num contexto em que nenhuma norma legal foi violada, mas que trazem no seu bojo a artificialidade e a simulação, com o único objeto de escamotear o pagamento dos tributos devidos pelas pessoas jurídicas envolvidas.

A descrição feita pela DRJ das operações analisadas são diretas: aquisição pela Deere & Company da totalidade das ações da ora Recorrente, detidas, na época, pela empresa Schneider Logemann & Cia Ltda., de forma indireta, através da empresa Evaux Participações - Evaux, mediante o artifício da constituição de uma empresa-veículo (John Deere do Brasil -JDB), que se associa à Evaux mediante a subscrição de ações com pagamento de ágio e, ato contínuo, sai da sociedade (cisão) levando consigo as ações da Recorrente e o ágio pago, enquanto a Evaux fica com o dinheiro aportado. Ou seja, a JDB adquiriu 60% das ações da Recorrente detidas pela Evaux pelo valor de R\$ 149.117.338,00 mais ágio de R\$ 156.425.562,00. Para possibilitar a dedução do ágio, a ora Recorrente incorporou a JDB (art. 386, III, RIR/99).

Avalia a DRJ que não há propósito comercial nas operações societárias entabuladas pelos controladores originais da Recorrente. Que toda a movimentação societária não era necessária ao atingimento do objetivo final da Deere & Company, qual seja, adquirir 100% das ações da Recorrente.

De se observar, contudo, que na posição inicial a Deere & Company detinha 40% do capital de Recorrente, através de sua subsidiária John Deere Participações – JDP e os outros 60% eram da Schneider Logemann & Cia Ltda, através da empresa Evaux Participações. Ao final, há uma mudança de controle acionário, na medida em que a Deere & Company passa a deter 100% das ações da Recorrente: 40% através da JDP e os outros 60% diretamente, após a incorporação da JDB pela ora Recorrente.

Importante ressaltar, nesse ponto, que a Deere & Company e a Schneider Logemann & Cia Ltda não são empresas relacionadas. Apenas têm em comum um negócio materializado nas atividades exercidas pela ora Recorrente. Tanto que, na compra e venda do controle acionário, foi feito desembolso financeiro pela Deere & Company, a valor de

mercado, para a aquisição das ações da Recorrente, detidas pela Schneider Logemann & Cia Ltda (pagamento com ágio).

Assim, ao contrário do que se verifica no v. acórdão recorrido, não ocorreu a criação artificial de ágio, uma vez que houve circulação de valores monetários na operação realizada, uma efetiva operação de compra e venda de participação societária entre partes independentes. A forma utilizada, para possibilitar o aproveitamento do ágio, é, ao ver deste Julgador, uma indução da própria norma legal que admite, em situação específica, a dedutibilidade do ágio.

Não se constatando o artificialismo na criação do ágio, nem se comprovando que as partes adquirente e vendedora eram relacionadas, não se pode admitir que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação no caso concreto a justificar, de um lado, a qualificação da multa e, de outro, a mudar-se o termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial.

Desta forma, reconheço que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, nessa condição, estão sujeitos ao disposto no art. 150, § 4º, do CTN, para fins da contagem do prazo decadencial, notadamente porque a diligência de p. 3671/3672 concluiu pela existência de pagamento antecipado, via DARF e compensação, bem como atestou a retenção de IRRF e CSLL na fonte.

Por consequência, acolho a prejudicial de mérito invocada pela Recorrente em seu recurso voluntário, declarando decaído o direito do fisco de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL na competência 31.12.2005.

Superada a prejudicial de mérito, passa-se para a análise de mérito, qual seja, a legalidade, ou não, da dedutibilidade do ágio pago pela Deere & Company no caso concreto.

- Do mérito

Considerando o detalhamento trazido pelo i. Conselheiro Marcos Takata em seu voto quanto aos detalhes da operação de compra e venda de ações que redundou no pagamento de ágio utilizado pela Recorrente como despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL na competência de 31.12.2005 (decaída) e 31.12.2006, adotar-se-á abaixo partes dos esclarecimentos trazidos pelo Conselheiro para justificar o presente voto.

No item “6. Das operações societárias realizada pela contribuinte em 1999” do Termo de Constatação Fiscal que integra os lançamentos constam os seguintes registros.

- que o laudo de avaliação produzido por empresa especializada, posteriormente à aquisição do investimento na Evaux, cujo ativo era o investimento na SLC – John Deere S/A (ora Recorrente) foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura desse último investimento;
- que a natureza do ágio alegada foi a rentabilidade futura da SLC – John Deere S/A (ora Recorrente), ignorando-se qualquer parcela derivada de fundo de comércio, mesmo com a existência de um contrato de cessão e transferência de marca, pela qual a Schneider Logemann (vendedora) cede gratuitamente a marca mista “SLC” registrada no INPI para a ora Recorrente (p. 2897 e 2898)

No item “7. Das provas identificadas pela fiscalização no contexto das operações realizadas e sociedades constituídas” do Termo de Constatação Fiscal foca na questão de como foram utilizadas as empresas Evaux e JDB (holdings) consideradas veículos simulados ou veículos abusivos.

No item “8. Do posicionamento da fiscalização a respeito da consideração do propósito negocial para determinação dos efeitos tributários das operações examinadas” é decorrência do consignado no item 7., e dá o fecho conclusivo sobre as citadas empresas veículos simuladas ou empresas veículos abusivas.

No item “9. Da amortização do ágio apurado pelo John Deere do Brasil Ltda. e vertido por incorporação para a contribuinte” cuida somente dos valores amortizados até 2004, e dos valores amortizados nos anos-calendários de 2005 e 2006, estes objeto das autuações.

No item “10. Da base legal relacionada às operações societárias realizadas” traz as regras para amortização fiscal do ágio para concluir por sua inaplicabilidade.

No item “11. Da fundamentação para qualificação das infrações e para extensão do período de fiscalização para o ano-calendário 2005” faz remissão ao item 7., para qualificação da multa.

No item “12. Da condição de responsável solidária da contribuinte, na qualidade de sucessora por incorporação, e de beneficiária das vantagens tributárias auferidas na amortização do ágio gerado nas operações” versa somente sobre a responsabilização da recorrente.

Assim, do exame integral do Termo de Constatação Fiscal e, principalmente, da análise contextual da valoração dos fatos feita pelo fiscal autuante, observou o i. Conselheiro Marcos Takata que o motivo das autuações se fixa e se identifica nas questões referentes às empresas veículos, posição que coaduna pela leitura do mesmo texto produzido pelo fiscal autuante.

Recapitula-se, sinteticamente, os principais passos das operações até a amortização fiscal do ágio em discussão:

- a) O grupo D&C (Deere & Company) do exterior passou a investir no Brasil em 1979, pela associação com o grupo Schneider Logemann, com aquisição de 20% do capital da SLC S/A Indústria e Comércio;
- b) Em 1996, o grupo D&C ampliou sua participação da SLC S/A para 40%, e constituiu a holding John Deere Participações Ltda., que passou a ser a investidora direta da SLC S/A;
- c) Em 1998, o grupo Schneider Logemann, por meio da Schneider Logemann S/A, constituiu a holding Evaux Participações S/A.
- d) Em 1999 (junho), foi conferida ao capital social da Evaux toda a participação que a Schneider Logemann S/A possuía na SLC S/A.
- e) Em 1999 (junho), a D&C constituiu a holding John Deere do Brasil Ltd. (JDB), capitalizando-a em R\$ 154.558.300,00 e lhe emprestando R\$ 155.451.600,00;

- f) Com tais recursos financeiros, a JDB promoveu a integralização de capital que subscreveu na Evaux, sendo R\$ 72.775.246,00 a título de capital e R\$ 232.767.654,00 a título de reserva de ágio (PL). No caso, a JDB pagou R\$ 305.542.800,00 pela participação na Evaux (por subscrição e integralização de capital social), sendo R\$ 149.117.238,00 correspondentes a valor patrimonial e R\$ 156.425.562,00 de ágio;
- g) Em 01.07.99 houve a cisão parcial da Evaux, com ruptura do quadro de acionistas, sendo vertido todo o investimento da Evaux na SLC – John Deere S/A (ora Recorrente) para a JDB, permanecendo como acionista da Evaux apenas a Schneider Logemann S/A;
- h) No final de julho/99 a JDB foi incorporada pela SLC – John Deere S/A (ora Recorrente), com a incorporadora passando a se chamar John Deere Brasil Ltda.

Não há dúvidas, pela sequência acima descrita, que o objetivo final por trás de toda a operação societária ocorrida a partir de 1998 era a aquisição, pela Deere & Company, de 60% das ações da SLC – John Deere S/A (ora Recorrente) da Schneider Logemann e, assim, deter 100% do capital da Recorrente.

Para o atingimento desse objetivo, tanto o lado vendedor, como o lado adquirente utilizaram-se de empresas holdings: a Evaux, pelo lado do vendedor e a JDB, pelo lado do adquirente.

Focando inicialmente da Evaux, foi a mesma constituída em 10.07.98, com a denominação de Aços Planos do Sul S/A e, em 31.08.98 passou a ter a denominação de Evaux Participações S/A.

Em 25.06.99, o capital da Evaux foi aumentado de R\$ 100,00 para R\$ 149.117.238,00 pela capitalização, na Evaux, da participação societária detida pela Schneider Logemann na SLC – John Deere S/A.

Em 30.06.99, o capital da Evaux foi novamente aumentado, pela subscrição de ações e integralização de capital realizada pela JDB, em dinheiro, no valor total de R\$ 305.542.800,00, sendo que R\$ 72.775.246,00 foi para aumento de capital e o saldo para reserva de ágio.

Em 01.07.99, a Evaux sofreu cisão parcial, deixando a JDB o quadro de acionistas, sendo-lhe vertido em pagamento de sua participação o investimento na SLC – John Deere S/A, permanecendo como acionista da Evaux apenas a Schneider Logemann.

Como bem observado pelo Conselheiro Marcos Takata, vislumbra-se uma situação típica de “casa e separa”, sendo que, ao final, quem entrou com o dinheiro saiu com o investimento e quem detinha o investimento ficou com o dinheiro. Ou seja, uma típica operação de compra e venda de participação societária.

Todas essas operações, contudo, já tinham sido previamente contratadas entre as partes, inclusive tinha sido determinada a sua cronologia, bem como a vedação da Evaux ter qualquer outro ativo que não fosse o investimento na SLC – John Deere S/A, ou passivo.

A questão do eventual planejamento para que o vendedor pudesse deixar de pagar imposto pelo ganho de capital na venda de sua participação societária na operação “casa e separa” não é objeto deste processo administrativo. O foco, aqui, é a dedutibilidade do ágio pago pela D&C, através da JDB, na aquisição de 60% do capital social da SLC – John Deere S/A.

Passa-se a analisar a holding criada pelo comprador – a John Deere do Brasil Ltda – JDB.

Ela foi criada em 03.02.99, com a denominação Sassatune Comercial Ltda. Em 15.06.99 suas sócias passaram a ser a D&C com 99% e a Deere Payroll Services, com 1%, sendo a denominação alterada para John Deere do Brasil Ltda. – JDB.

Em 28.06.99, a JDB foi capitalizada pela D&C em dinheiro, no montante de R\$ 154.558.300,00. Obteve, ainda, empréstimo de R\$ 155.451.600,00. Todo esse dinheiro foi utilizado para a subscrição e integralização de capital na Evaux, como acima já relatado.

Em 31.07.99, a JDB foi incorporada pela SLC – John Deere S/A, ocasião em que a Deere Payroll Services cedeu sua única ação na referida empresa, recebida com a incorporação, para a D&C.

Com a realização deste último passo, a ora Recorrente passou a amortizar o ágio como despesa dedutível.

A terceira holding – John Deere Participações Ltda., constituída em 1996 e detentora de 40% das ações da SLC – John Deere S/A, permanece ativa até hoje.

Posto o cenário, a questão é se as partes abusaram da forma para atingir o objetivo final de compra e venda de participação societária com ágio, de tal forma a utilizar este ágio como despesa dedutível, nos moldes previstos na legislação de regência (arts. 7º e 8º, da Lei 9.532/97).

A fiscalização, ao ver deste Julgador, por não estar diante de uma típica operação de “ágio interno”, buscou elementos subjacentes que pudesse descaracterizar as condições de uma legítima operação de compra e venda de participação societária entre partes independentes, com ágio, apontando, desta forma, o uso de empresas veículo para que o ágio pudesse chegar à Recorrente e ser utilizado como despesa dedutível.

O desenrolar da operação de reorganização societária esclareceu o motivo da utilização de duas holdings na operação: estava previamente contratado que a Evaux seria utilizada para a realização do “casa e separa” e, por outro lado, estava definido que a compradora utilizaria uma holding para a aquisição da participação societária, que ao final seria incorporada, de tal forma que o ágio pudesse chegar e ser usufruído pela empresa operacional (a Recorrente).

A estrutura societária final não é a mesma estrutura societária inicial, uma vez que, inicialmente, a SLC – John Deere S/A era controlada pela Schneider Logemann, através da Evaux (60%) e pela D&C, através da John Deere Participações Ltda. (40%); ao final, a D&C passou a controlar 100% da SLC – John Deere S/A, com 60% diretamente. Ou seja, ocorreu, de fato, uma operação de venda de participação societária com ágio, entre partes

não relacionadas, com desembolso efetivo de dinheiro e ganho de capital por parte da vendedora.

Em que pese os contornos e delineamentos que envolveram o processo da reorganização societária em comento permitir inferir tratar-se de um caso típico de planejamento tributário, não se pode taxá-lo de abusivo sem comprovar os abusos, notadamente porque, apesar de o uso da despesa com ágio proporcionar uma redução do IRPJ e CSLL devidos pela Recorrente, fato é que, na outra ponta da equação, a vendedora experimentou um ganho de capital na venda realizada. Não se pode concordar que o ágio em questão tenha sido “gerado artificialmente”.

Como já foi dito acima, a JDB, de fato, foi criada com o intuito de ser, ao final da reorganização, extinta por incorporação. Fez, de fato, o papel de uma empresa veículo. Mas ao contrário dos casos típicos de “ágio interno”, neste as partes não são relacionadas e houve o efetivo desembolso de dinheiro na operação de aquisição de participação societária.

O aspecto temporal, considerando a duração de tempo da reorganização societária não demonstra que vendedor e comprador sejam partes relacionadas, mas que a operação estruturada pela compradora para a aquisição de 60% das ações da SLC – John Deere S/A foi estudada em detalhes para que o ágio gerado legalmente pela aquisição da participação societária pudesse subsumir-se às regras da Lei 9.532/97 e, assim, ser utilizado como despesa dedutível pela empresa operacional, no caso, a Recorrente.

Quanto às formalidades, a própria fiscalização afirma que foram observadas.

Vejamos, então, se a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532 de 1997, atende a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação:

- O efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- A realização das operações originais entre partes não ligadas;
- Seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Veja-se, inicialmente, que a fiscalização e a DRJ não questionaram o efetivo pagamento das ações subscritas e integralizadas pela JDB na Evaux, com ágio. Há, portanto, o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio.

Por outro lado, há, nos autos, laudo de avaliação da participação vendida, fundado na expectativa de rentabilidade futura, firmado por empresa idônea de consultoria tributária.

O valor de venda, conforme já exposto alhures, considerou o valor patrimonial e o ágio na aquisição do investimento.

As partes compradora e vendedora são independentes. Tinham, em comum, investimento na mesma atividade econômica, exercida pela ora Recorrente.

Ademais, como bem esclareceu o i. Conselheiro Marcos Takata em seu voto, havia mais de uma maneira da compradora adquirir o investimento e passar a deter a integralidade das ações da ora Recorrente. O fato de ter utilizado, desde o começo, uma empresa para receber o capital a ser investido em dinheiro e, posteriormente, encerrar as atividades da empresa, mediante incorporação, decorre da própria indução da legislação fiscal a esse tipo de atitude para que se possa atender os formalidades para a dedutibilidade do ágio à época dos fatos (1999). Há quase 20 anos atrás a interpretação dos fatos seria diametralmente oposta a de hoje.

Aqui trago moderna doutrina de Marco Aurelio Greco. (*Moralidade Administrativa: Uma questão de postura. Editora Instituto Memória: Curitiba, 2017*), na qual me fundo, ao dizer que não podemos ver o contribuinte apenas como um "Ser" destinatário da norma e de determinada conduta esperada. É preciso ver o "Ser e suas circunstâncias". Frase simples, mas de grande profundidade.

É preciso ter presente o contribuinte e seu contexto, no tempo e no espaço. Ele não existe sozinho no mundo. Só podemos detectar sua real dimensão se enxergarmos o contexto que ele se insere. Neste sentido a Moralidade Administrativa (que abrange a tributária) não pode ser confundida com Moralismo (ou seja, o conceito que cada um tem de certo e errado) mas sim colocar-se no lugar do "Outro".

Esta postura diante do "Outro" nos traz riscos, evidentemente. Se nossa atividade como autoridade administrativa julgadora está plenamente vinculada a lei, assumimos um certo risco se não a aplicamos diretamente, isoladamente. Essa nossa "Responsabilidade Jurídica" de julgar conduz a um desejo de inação. Contudo, não existe responsabilidade moral sem risco.

O agir moral não é o agir para não ser punido pelos outros. Agir com moralidade, portanto, é assumir um compromisso de agir perante o outro, agir positivamente, ou seja, promover uma ação moral concreta e, certamente, com riscos. A Moralidade e a Legalidade não se excluem, mas se completam, sobretudo pela previsão constitucional que nos obriga a aplicar ambas.

Concluindo, entendo que é possível ter um comportamento moral dentro da legalidade, sem que isso se transforme em moralismo. Obedecer o princípio da Moralidade é enxergar o destinatário da norma, é assumir uma responsabilidade perante ele, é não cometer uma injustiça.

A questão da empresa veiculo tem sido motivo de intenso debate no âmbito desse colegiado e tenho me manifestado - via de regra - contra a utilização dessa sistemática societária. Contudo, diante deste caso concreto, em que todos os requisitos legais para a formação e amortização do ágio foram atendidos, em que nenhuma das formalidades foram dispensadas mas, acima de tudo, em que os fatos ocorreram diante de um ambiente empresarial e interpretativo completamente diverso do atual, ousou posicionar-me em sentido contrário, repito, neste específico caso, por entender que acima de uma questão de legalidade ou propósito, estamos no âmbito da necessária aplicação da moralidade administrativa, a meu ver, mandatória em todos os órgãos do Poder Executivo.

Processo nº 11070.722318/2011-07
Acórdão n.º **1402-002.968**

S1-C4T2
Fl. 3.786

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, exonerando-o do IRPJ e CSLL constituídos no presente processo.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Evandro Correa Dias, Redator Designado.

Abordo neste voto os pontos a respeito dos quais divirjo dos entendimentos tão bem expostos pelo i. Conselheiro Relator, com a devida vênia.

PRELIMINARES

DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Em síntese a Recorrente alega que o MPF 1010800-2008-00548-3 foi emitido para análise dos efeitos tributários das ações ordinárias relativas à utilização dos expurgos inflacionários do Plano Verão e Plano Collor na correção monetária das demonstrações contábeis da empresa. Que a extensão para a análise que culminou com a glosa de despesas com amortização de ágio deveria ter sido expedido um MPF Complementar.

Eis a dicção do art. 7º, caput e §§ 1º a 5º, da Portaria RFB 11.371/07, vigente à época do início do procedimento fiscal em discussão:

Art. 7º. O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

- I - a numeração de identificação e controle;
- II - os dados identificadores do sujeito passivo;
- III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);
- IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;
- V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;
- VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º. O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos

geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.

§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 4º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 5º. O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

[...]

Vale lembrar também o que dispunham os arts. 8º, 11 a 14, da Portaria RFB 11.371/07, os quais não tiveram seu conteúdo alterado pela superveniente Portaria RFB 3.014/11 (arts. 8º e 11 a 14):

Art. 8º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

[...]

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

- I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;
- II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Em acesso ao site da RFB, para consulta ao MPF 10.1.08.00-2008-00548-3 (<http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atpae/mpf/confieWeb.asp>), mediante código de acesso contido no termo de intimação fiscal nº 1 (fls. 2 e 3), constata-se:

Trata-se de MPF-F emitido inicialmente para fiscalização de IRPJ do período de janeiro a dezembro de 2007 e de IPI de outubro de 2003 a dezembro de 2005. O MPF-F sofreu inúmeras alterações - um total de 15. Muitas delas foram para mudança dos ARFB responsáveis pela execução do MPF-F, outras para inclusão de PIS e Cofins do período de setembro de 2004 a dezembro de 2004 e de CSL de janeiro a dezembro de 2007.

Constam alterações do MPF-F para inclusão do período de janeiro a dezembro de 2006 e do período de janeiro a dezembro de 2005, para IRPJ.

Também figura a relação de prorrogações do MPF-F - num total de 19 prorrogações - todas dentro do prazo previsto no art. 12 da Portaria RFB 11.371/07 e da Portaria RFB 3.014/11.

Significa dizer, o MPF-F em questão se destinou à fiscalização de IRPJ compreendendo os períodos autuados de 2005 e 2006 (fls. 2942, 2949, 2950), e da CSL do mesmos períodos (fls. 2952, 2958 e 2959), por força do art. 8º da Portaria RFB 11.371/07 e da Portaria RFB 3.014/11.

Em tese, mesmo que houve alguma deficiência no MPF, esse instrumento é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para a determinar a realização do procedimento fiscal relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A extrapolação do prazo para a realização do procedimento fiscal diz respeito apenas à administração tributária e não tem o poder de contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Na linha das considerações expostas, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade por deficiência no MPF.

DA DECADÊNCIA

A Recorrente alega que a presente exigência fiscal refere-se a valores de tributos que derivam diretamente de operações ocorridas no ano-calendário de 1999, de forma que toda a autuação já se encontra fulminada pela decadência. No entanto, caso se entenda que a decadência dos tributos ora exigidos deve ser contada anualmente, o que se admite para argumentar, ao menos a exigência de valores de IRPJ e CSL relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005 já se encontra fulminada pela decadência, uma vez que não ocorreu nenhuma forma de dolo, fraude ou simulação no presente caso.

A ciência da lavratura dos autos de infração de A intimação da lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL, no caso concreto, deu-se em 23.12.2011 (p. 2941 e 2951).

INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo intimado a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedida redução da(s) multa(s) passível(is) de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida também para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Nome: ANDRÉ VINÍCIUS ROCHA COSTA
Assinatura: André V. Rocha Costa

Matrícula:
01295328

CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL

Declaro-me ciente deste Auto de Infração e seus anexos, dos quais recebi cópia.

Nome: ANDRÉ LUIS GONÇALVES NOLASCO

Cargo: SUPERVISOR FISCAL

CPF: 423.396.320-72

Data: 23/12/11

Assinatura: André Luis Gonçalves Nolasco

Ressalta-se que momento a ser considerado, contudo, não é o do nascimento do ágio, mas o momento em que o mesmo foi amortizado como despesa dedutível, afetando a apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo contribuinte. O ágio contabilizado por conta da incorporação da John Deere do Brasil Ltda. em 31/07/1999 não foi adicionado ou excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL ocorrido nesta data, portanto não aumentou ou reduziu os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pelo contribuinte naquela data. Isto é: não trouxe nenhuma consequência tributária naquele período de apuração. Somente na dedução da base de cálculo em períodos posteriores é que seus efeitos foram sentidos, por isso nesse momento que sua legalidade pode ser contestada.

O presente lançamento refere-se à glosa da dedução dos valores amortizados a título de ágio nos anos-calendários de 2005 e 2006. Os fatos geradores autuados se consumaram em 31/12/2005 e em 31/12/2006 de 2006, portanto é a partir dessas datas que deve-se verificar se os lançamentos foram atingidos pela instituto da decadência.

A regra geral para a contagem do prazo decadencial está prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional, que dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

No entanto, nas situações em que a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa, interpretando a legislação tributária, apurando o montante e efetuando o recolhimento do tributo ou contribuição devidos, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do referido Código, o qual dispõe que se a lei não fixar o prazo para a homologação, ele será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, **excepcionada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no procedimento do sujeito passivo, quando a regra aplicável é a do artigo 173 do Código Tributário Nacional.**

A questão controversa, em relação à decadência, fica restrita ao fato gerador de 31/12/2005, pois se for considerada a regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN, há decadência; se for considerada a regra do art. 173, I, do CTN, não há.

O lançamento foi efetuado com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, pois a Autoridade Fiscal formou convicção de que "as condutas praticadas na realização dos negócios societários praticados em 1999, que culminaram com a transferência da participação societária detida pela sociedade Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) na sociedade SLC - John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 - atual John Deere Brasil Ltda. - a contribuinte) para a sociedade Deere & Company, se subsumem às hipóteses previstas de fraude, previstas no art. 72 da Lei nº 4.502/64, transcrito a seguir.

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

A fiscalização e, posteriormente, a DRJ firmaram e defenderam o entendimento de que "trata-se de reorganização societária levada a efeito num contexto em que nenhuma norma legal foi violada, mas que no seu bojo reflete o único objetivo de economia tributária", corroborando o entendimento do i. fiscal autuante no sentido de que "os elementos carreados aos autos apontam que a constituição do ágio se deu de forma artificial, simulada e dolosa, com o fim exclusivo de reduzir o montante dos tributos devidos".

Verifica-se pelos elementos trazidos ao autos que a aquisição pela Deere & Company da totalidade das ações da SLC – John Deere S.A., detidas por seu sócio no Brasil (Schneider Logemann & Cia Ltda – Evaux), **mediante o artifício da constituição da "empresa veículo" John Deere do Brasil Ltda.**, que se associa à Evaux Participações mediante a subscrição e ações com pagamento de ágio e, ato contínuo, sai da sociedade (mediante cisão) levando consigo as ações da SLC – John Deere S.A. e o ágio pago, enquanto a Evaux fica com o valor em espécie decorrente da subscrição das ações. Em outras palavras: A John Deere do Brasil Ltda. adquiriu 60% das ações da SLC – John Deere S.A. detidas pela Evaux pelo valor de R\$ 149.117.338,00, mais o ágio de R\$ 156.425.562,00.

Contata-se que ágio não era imediatamente dedutível na John Deere do Brasil Ltda., a SLC – John Deere S.A. a incorpora (controlada incorpora a controladora), passando esta, então, a deduzir o ágio pago pela John Deere do Brasil Ltda. com base no art. 386, III, do RIR/99.

Conclui-se que os procedimentos foram arquitetados de forma artificial, simulada e dolosa entre os dois grupos controladores da SLC – John Deere S.A. com o fim exclusivo de economia tributária.

Verifica-se que o lançamento cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2005, não foi atingido pela decadência, pois os elementos carreados aos autos apontam que a constituição do ágio se deu de forma artificial, simulada e dolosa, com o fim exclusivo de reduzir o montante dos tributos devidos, o que exclui a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, remetendo-o para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto voto, por rejeitar a alegação preliminar de decadência.

MÉRITO

No mérito, a Recorrente apresenta os seguintes motivos para a reforma da decisão recorrida, em síntese: (a) O efetivo pagamento do ágio; (b) A permissão legal para a amortização desse ágio; (c) Os Casos "Gerdau", "Tele Norte" e "Santander" (acórdãos nº 1101-000.708, 1301-000.711 e 1402-000802) nos quais foi assentado que o fato do ágio ter surgido dentro de um mesmo grupo econômico não invalida sua amortização para fins fiscais; (d) Que o caso em análise encaixa-se na categoria que a doutrina chama de "opção fiscal"; (e) Impossibilidade de aplicação da teoria do "Propósito Negocial" por ausência de previsão legal.

A Recorrente alega que houve a demonstração do efetivo pagamento do ágio e, como sucessora da JDB, que apurou o ágio em questão, há a possibilidade de amortizar tal custo, de acordo com o art. 386, inciso III do RIR/99, que tem como base legal o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, o qual autoriza o procedimento adotado pela Recorrente no presente caso.

"Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior: (...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do S 2º do artigo anterior [expectativa de rentabilidade futura], nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

Ressalta-se que o direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização. Em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

A exceção trazida pelo caput do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II). A operacionalização de tal reestruturação de forma artificial, calcada em operações meramente formais e com fins unicamente tributários mediante utilização de “empresas veículo”, não possui o condão de alterar a verdade dos fatos, de modo a transformar o que deveria ser contabilizado como custo do investimento em amortização de ágio.

Contata-se que, conforme destacado pela decisão recorrida, a aquisição pela Deere & Company da totalidade das ações da SLC - John Deere S.A. detidas por seu sócio no Brasil (Schneider Logemann & Cia Ltda - Evaux), deu-se mediante a constituição da "empresa-veículo" John Deere do Brasil Ltda., que se associa à Evaux Participações mediante a subscrição e ações com pagamento de ágio e, ato contínuo, sai da sociedade (mediante cisão) levando consigo as ações da SLC - John Deere S.A. e o ágio pago, enquanto a Evaux fica com o valor em espécie decorrente da subscrição das ações.

Na decisão recorrida, entendeu-se que esse ágio não era imediatamente dedutível na John Deere do Brasil Ltda., a SLC – John Deere S.A. a incorpora (controlada incorpora a controladora), passando esta, então, a deduzir o ágio pago pela John Deere do Brasil Ltda. com base no art. 386, III, do RIR/99.

A Recorrente alega que tal argumento é infundado, pois o ágio devidamente pago por qualquer uma das sociedades mencionadas acima poderiam sim regularmente ser amortizado para fins fiscais nos termos da legislação vigente atualmente e à época dos fatos quando houvesse a incorporação da referida sociedade por outra (ou vice-versa). Argumenta ainda que "o momento da incorporação em nada interfere no direito da Recorrente ao ágio. Se a JDB não tivesse sido incorporada naquele momento (e conseqüentemente não amortizado o ágio para fins fiscais), e a tivesse incorporado anos mais tarde, o ágio seria passível de amortização pela Recorrente da mesma forma."

Verifica-se que não assiste razão à Recorrente, pois o caput do art. 386 traz o primeiro requisito que deve ser cumprido para que seja possível o aproveitamento do ágio: uma pessoa jurídica deve absorver o patrimônio de uma segunda, em que detenha participação societária adquirida com ágio. Ou seja deve haver uma confusão patrimonial.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

No caso, a Recorrente utilizou-se da empresa veículo JDB de forma que na incorporação às avessas pela SLC houvesse a confusão patrimonial necessária para fazer jus à amortização do ágio. Trata-se de procedimento arquitetado de forma artificial, simulada e dolosa entre os dois grupos controladores da SLC – John Deere S.A. com o fim exclusivo de economia tributária conforme verifica-se pela descrição da Autoridade Fiscal:

" No caso em exame, não há causa econômica (além da economia fiscal) para a criação da "empresa veículo" John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77), que é usada apenas como artifício para a dedutibilidade do ágio pago pela aquisição das ações da SLC - John Deere S.A. (CNPJ nº

89.674.782/0001-58 - atual John Deere Brasil Ltda. - a contribuinte), frise-se, por esta mesma empresa (contribuinte), tanto assim que logo aquela é incorporada a esta sem nem ao menos haver entrado em atividade (pela conceituação adotada pelo RFB para fins de entrega da declaração da Pessoa Jurídica Inativa). Não há, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, ânimo, das partes em exercer atividade econômica por meio da John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77). Há, no caso, claro divórcio entre a vontade real e a vontade ostensiva. É revelador que a John Deere do Brasil Ltda. (CNPJ nº 02.978.822/0001-77) seja denominada "empresa veículo", e também o foi, até sua cisão parcial, a Evaux Participação S.A. (CNPJ nº 02.699.849/0001-20), uma vez utilizada somente para materializar a "troca" das ações da SLC - John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 - atual John Deere Brasil Ltda. - a contribuinte) pelos recursos financeiros internalizados por Deere & Company no país.

Ressalta-se que a sociedade John Deere do Brasil Ltda não realizou outras operações que não sejam relacionadas à sua utilização como empresa veículo, conforme destacou a Autoridade Fiscal:

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 ou como empréstimo(s)); 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

A amortização do ágio oriundo de operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Nesse cenário, o ágio artificialmente transferido não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente, no caso concreto, a transferência do ágio ao real investidor para fins de amortização.

Portanto mostra-se correto o entendimento da Autoridade Fiscal, confirmado pela decisão "a quo" de que não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

A Recorrente apresenta os Casos "Gerdau", "Tele Norte" e "Santander" (acórdãos nº 1101-000.708, 1301-000.711 e 1402-000802) nos quais foi assentado que o fato do ágio ter surgido dentro de um mesmo grupo econômico não invalida sua amortização para fins fiscais;

Sem adentrar o mérito dos casos citados pela recorrente, observa-se que o motivo para a indedutibilidade da amortização no presente caso não se confunde, simplesmente, com o fato do ágio ter surgido dentro de um mesmo grupo econômico. Além disso, a jurisprudência citada não vincula o julgamento do presente feito.

Cita-se, a seguir, as ementas de decisões, nas quais se adotou o entendimento de indedutibilidade do ágio na utilização de empresas veículos:

Acórdão 9101-003.006 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Acórdão 9101-003.371 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais

valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Acórdão 9101-003.208 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2005, 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAVEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Não produz o efeito tributário pretendido pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, em operações em sequência feitas em curto espaço de tempo entre a integralização de capital na incorporada e posterior evento de incorporação reversa. Nestes casos resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa-veículo para transferência do ágio à incorporadora.

Verifica-se, ao contrário alegado pela Recorrente, que a atual jurisprudência desse CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, foi assentado que não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa.

A Recorrente alega que o caso em análise encaixa-se na categoria que a doutrina chama de "opção fiscal". Argumenta que não cabe qualquer tentativa da D. Autoridade Julgadora de caracterização da conduta da Recorrente como indevida, uma vez que todos os atos por ela praticados, bem como pelo Grupo John Deere como um todo, estiveram sempre suportados pela legislação fiscal em vigor, por autorizada doutrina e pela mais atual jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Constata-se, conforme ementa das decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que o presente caso, no qual a Recorrente alega que "encaixa-se" na doutrina da "opção fiscal", não está suportada nem pela legislação fiscal em vigor, nem autorizada pela atual

jurisprudência administrativa sobre a matéria. Como demonstrado pela Autoridade Fiscal, as condutas praticadas na realização dos negócios societários praticados em 1999, que culminaram com a transferência da participação societária detida pela sociedade Schneider Logemann S.A. (CNPJ nº 90.522.921/0001-07) na sociedade SLC - John Deere S.A. (CNPJ nº 89.674.782/0001-58 - atual John Deere Brasil Ltda. - a contribuinte) para a sociedade Deere & Company, se subsumem às hipóteses de fraude previstas no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

A recorrente argumenta a impossibilidade de aplicação da teoria do "Propósito Negocial" por ausência de previsão legal.

As disposições do parágrafo único do art. 116 do CTN, asseguram à autoridade fiscal o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Em tese, argumentando que há a impossibilidade de aplicação do art. 116 do CTN, a Autoridade Fiscal ainda poderia desconsiderar o ato ou negócio jurídico, se dissimulados, pois, nessa atividade, ela é investida do Poder e no dever de constituir o crédito tributário (art. 142, CTN), sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, Par. único, CTN). Esse poder dever existe independentemente da LC n. 104, porquanto os arts. 118, 142, 147, 148, 149 e 150, § 4º, todos do CTN, autorizam a Autoridade Administrativa a efetuar (ou rever) o lançamento de ofício, nas hipóteses de falsidade, erro, omissão, dolo, fraude, simulação.

Da Multa Qualificada

Pelos motivos já descritos na preliminar de decadência deve ser mantida a Multa Qualificada, em síntese, a sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio, com utilização de empresa veículo, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.

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

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

Em virtude da ocorrência de fraude e portanto a adequação da aplicação da Multa Qualificada, devem ser afastadas as alegações de Teoria da Imputação Subjetiva, Erro de proibição e dúvida relevante, e o Princípio da Proporcionalidade.

Dos Juros sobre a Multa Aplicada

A Recorrente alega que não há margem para qualquer interpretação acerca da possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas autoridades fiscais. Pelo contrário, o dispositivo que embasa o entendimento do Fisco é expresso no sentido de que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições são atualizáveis.

A discussão em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, trata-se de matéria sobre a qual a 1ª Turma da CSRF vem reiteradamente se posicionando pela incidência. Cite-se, nesse sentido, os acórdãos de nº 9101-002.180 e 9101-002.181 (de 19/01/2016), ambos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, bem como os de nº 9101-002.209 e 9101-002.209 (de 02/02/2016) e 9101-002.349 (de 14/06/2016), esses de autoria do Conselheira Adriana Gomes Rêgo, tendo sido acompanhada por maioria de votos pela turma.

O Acórdão citado de nº 9101002.349 segue a jurisprudência consolidada no âmbito do Carf, cujos argumentos, adotados na presente decisão, são transcritos a seguir:

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora

calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ora, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo. Vale transcrever os dispositivos (sublinhei):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento.

Este é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves (sublinhei):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva", a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."

Conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Portanto, não assiste razão à Recorrente quando afirma que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra respaldo na legislação, e que a exigência correspondente ofende o princípio da legalidade. Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorre da lei.

Nesse sentido, o fato de a Lei nº 11.941/2009 e as normas que a regulamentam não trazerem determinação de incidência dos juros moratórios sobre as multas, como alega a Recorrente, em nada altera a incidência em questão, comandada pelo art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por EVANDRO CORREA DIAS em 04/06/2018 16:18:00.

Documento autenticado digitalmente por EVANDRO CORREA DIAS em 04/06/2018.

Documento assinado digitalmente por: PAULO MATEUS CICCONE em 21/06/2018, EVANDRO CORREA DIAS em 04/06/2018 e DEMETRIUS NICHELE MACEI em 04/06/2018.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 14/09/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP14.0918.15537.FK1I

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
36336FBCA2BD57BEDA630400205A50A3DAED988D9AD510C4D0F46472912467A0