



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.722318/2011-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.011 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de março de 2022
Recorrente JOHN DEERE DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “amortização de ágio”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto; e (ii) por voto de qualidade, não conhecer do recurso em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.011 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11070.722318/2011-07

Relatório

JOHN DEERE DO BRASIL LTDA recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão n.º 1402-002.968, de 13 de março de 2018, que negou provimento ao Recurso Voluntário, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

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.

Em razão da importância dos fatos que redundaram no lançamento de ofício que deu origem à presente lide, pede-se vênua para transcrever-se o relatório da decisão de primeira instância:

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 n.º 99/003706, correspondente à 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 justificação, 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 sequência 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 extratributárias 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 n.º 1301-000.711 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 n.º 1402-00.802 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 comercial e empresarial, mas também eventualmente fiscal.

Alega que, mesmo que não existisse o propósito comercial 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

parág. único do art. 116 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela LC n.º 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.

Conforme já relatado, o Recurso Voluntário apresentado pelo Sujeito Passivo foi improvido pelo colegiado *a quo* e, cientificado, o Contribuinte apresentou Recurso Especial arguindo divergências quanto a quatro matérias (decadência, amortização de ágio, multa qualificada e incidência de juros sobre a multa). Como resultado do exame de admissibilidade recursal, o recurso teve seguimento **parcial**, reconhecendo-se dissídio apenas quanto às matérias **“despesas com amortização fiscal de ágio”** e **“multa qualificada de 150%”**.

Em relação à matéria “despesas com amortização de ágio, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 1302-001.150 e n.º 1201-001.534, assim tratados no Despacho de Admissibilidade:

Decisão recorrida:

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.

Acórdão paradigma n.º 1302-001.150, de 2013:**GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.**

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório. O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

[...]

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

Acórdão paradigma n.º 1201-001.534, de 2016:**ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.**

A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte. Uma vez norteado o permissivo legal para a amortização do ágio contido no art. 7º da Lei 9532/97 e, de fato concretizada a confusão patrimonial que reúne as despesas de amortização fiscal do ágio e os lucros que motivaram o pagamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, possibilitando o emparelhamento de receitas e despesas, torna-se legal a amortização do ágio.

PROPÓSITO NEGOCIAL. VALIDADE DA OPERAÇÃO.

Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador. Uma vez demonstrado o devido propósito comercial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial.

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *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*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1302-001.150, de 2013, e 1201-001.534, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada (primeiro acórdão paradigma)* e que *o uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial (segundo acórdão paradigma)*.

No que diz respeito à matéria “multa qualificada de 150%”, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 1301-003.226 e n.º 1201-002.085, assim tratados no Despacho de Admissibilidade:

Decisão recorrida:

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.

[...]

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.

Acórdão paradigma n.º 1301-003.226, de 2018:

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. ARTIGO 71, 72 E 73 DA LEI 4.502/64. DESCABIMENTO.

Para que se possa imputar a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, I, § 1º, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na imputação de ilícitos atípicos, revelada pelo uso de empresa veículo para aproveitamento fiscal de ágio, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Além disso, o conceito de fraude fiscal do art. 72 da Lei 4.502/1964 exige que se demonstre condutas dolosas tendentes a afetar o fato gerador do tributo, ao passo que a dedução de despesas com ágio, ainda que considerada indevida, é uma conduta relativa à apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda.

Acórdão paradigma nº 1201-002.085, de 2018:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. GLOSA DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

A infração decorrente da amortização do ágio pago em vista de investimento adquirido por valor superior ao patrimonial decorreu de uma reorganização societária que não pode ser como tida como engendrada com evidente intuito de fraude, pois, como sabido, trata-se de questão polêmica, com decisões oscilantes nas instâncias julgadoras administrativas, o que desautoriza a manutenção da exasperação da penalidade aplicada pela Fazenda Nacional.

No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que 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, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-003.226, de 2018, e 1201-002.085, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a acusação de artificialismo de uma operação baseada na imputação de ilícitos atípicos, revelada pelo uso de empresa veículo para aproveitamento

fiscal de ágio, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão (**primeiro acórdão paradigma**) e que a infração decorrente da amortização do ágio pago em vista de investimento adquirido por valor superior ao patrimonial decorreu de uma reorganização societária que não pode ser como tida como engendrada com evidente intuito de fraude, pois, como sabido, trata-se de questão polêmica, com decisões oscilantes nas instâncias julgadoras administrativas, o que desautoriza a manutenção da exasperação da penalidade aplicada pela Fazenda Nacional (**segundo acórdão paradigma**)

No tocante às matérias que obtiveram seguimento, em apertada síntese, são esses os principais argumentos da Recorrente:

- quanto à amortização do ágio, que seriam fatos incontroversos que: “(1) a operação ocorreu no contexto da expansão das atividades do Grupo John Deere no Brasil, (2) houve o efetivo pagamento de preço pelo Grupo John Deere, (3) as operações foram realizadas entre grupos econômicos independentes, (4) a avaliação da sociedade adquirida foi devidamente fundamentada em Laudo de avaliação elaborado por terceiros”. Aduz ainda que não restariam dúvidas sobre tratar-se de operação legítima de compra e venda e inexistir geração de novo ágio;

- que a forma adotada na operação possuiria propósito negocial, pois em 1999 a D&C havia decidido ampliar sua participação no mercado brasileiro em razão da crescente expansão da agropecuária brasileira, e, teria sido “nesse cenário que o Grupo John Deere firmou o Contrato de Subscrição de Ações com o Grupo Schneider Logemann, visando ingressar de forma efetiva no mercado brasileiro a partir da aquisição da sociedade SLC mediante pagamento de preço”.

- afirma ainda que JDB teria desenvolvido atividades operacionais efetivas e necessárias à aquisição da própria Recorrente, não se limitando exclusivamente à aquisição de suas quotas, arrematando que a utilização da JDB teria tornado “possível a própria aquisição, na medida em que foi essa sociedade que promoveu a captação de recursos por meio de dívida contraída com a sociedade holandesa JD CV, sendo o valor do financiamento relevante em relação ao preço total pago aos vendedores”;

- ainda sobre a utilização de JDB, afirma que “sem a aquisição direta pelo investidor estrangeiro, permitiu que a Recorrente sobrevivesse à operação de incorporação. E isso era absolutamente necessário considerando que a Recorrente (1) possuía toda a estrutura operacional, financeira, comercial e administrativa para execução das atividades que seriam desempenhadas no Brasil e (2) já detinha reconhecimento pelo mercado brasileiro”;

- ainda sobre a amortização do ágio, reafirma que todos os pressupostos legais teriam sido atendidos;

- argumenta também que a eventual qualificação da sociedade Evaux como “empresa veículo” seria irrelevante para o presente processo, uma vez que Evaux havia sido constituída pelo Grupo Schneider Logemann, mas “o Grupo John Deere figurava como

comprador da aquisição da participação societária, e não como vendedor. Isso significa que, mesmo que a estrutura utilizada pelos vendedores fosse desconsiderada para fins fiscais, estaríamos diante de uma operação de compra e venda de participação societária, efetuada entre partes não relacionadas e com efetivo pagamento de preço pelo comprador”, sendo irrelevante os efeitos fiscais para a adquirente a estrutura societária utilizada pela alienante. De toda forma, esclarece que o acórdão recorrido teria superado essa discussão, limitando-se a discutir a caracterização da sociedade JDB como empresa veículo na operação;

- por fim, arremata que as operações em questão foram realizadas em 1999, que a jurisprudência do CARF entre 01/01/1997 e 31/12/2012 seria favorável à sua tese, rogando pela aplicação do art. 24 da LINDB;

- quanto à multa qualificada, reafirma os termos de seu Recurso Voluntário e requer a reforma da decisão recorrida para reduzi-la ao patamar de 75%.

A PGFN foi intimada acerca do Recurso Especial e do Despacho que o admitiu parcialmente, apresentando Contrarrazões de fls. 4304-4323 sem oferecer resistência ao conhecimento do Apelo do Sujeito Passivo, requerendo, ao fim, a confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Em que pese as Contrarrazões não terem contestado o conhecimento, impõem-se algumas considerações quanto à admissibilidade recursal.

No que atine à matéria **“despesas com amortização fiscal de ágio”**, entendo que o Recurso Especial não preenche os pressupostos para sua admissibilidade.

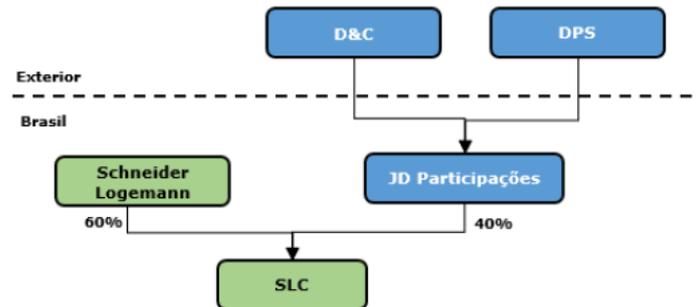
No caso concreto, JD Brasil Ltda (JD BL) teria sido constituída e interposta como “empresa veículo” para figurar como adquirente da Recorrente.

Para melhor ilustrar a sequência de operações, peço vênias para me valer dos organogramas reproduzidos no Recurso Especial do Sujeito Passivo às fls. 3894-3897, assim como à descrição das operações ali contidas:

As operações realizadas em 1996

77. No Brasil, o Grupo John Deere iniciou suas atividades em 1979 através de uma associação com a indústria brasileira Schneider Logemann & Cia. Ltda. (“Schneider Logemann”) com a aquisição de 20% do capital social da SLC S.A. Indústria e Comércio (“SLC”), antiga denominação da Recorrente.

78. No ano de 1996, de modo a melhor organizar seus investimentos no país, a D&C e a Schneider Logemann efetuaram uma reorganização societária que resultou (1) no aumento da participação da D&C na SLC de 20% para 40% e (2) na criação de uma holding denominada John Deere Brasil Participações Ltda. (“JD Participações”) controlada pela D&C. Por fim, a D&C transferiu à JD Participações sua participação na SLC. Ao final do ano de 1996, portanto, o quadro societário era o seguinte:



[...]

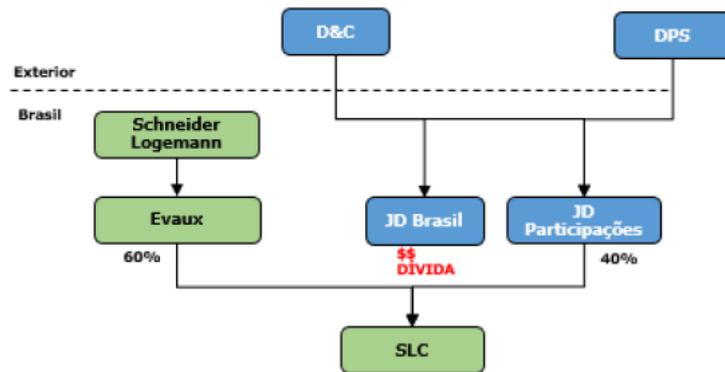
As operações realizadas em 1999

80. No ano de 1999, portanto **três anos após as operações descritas no tópico acima**, motivada pela crescente expansão da agropecuária brasileira conforme citado acima, a D&C decidiu por ampliar sua participação em tal ramo no mercado brasileiro.

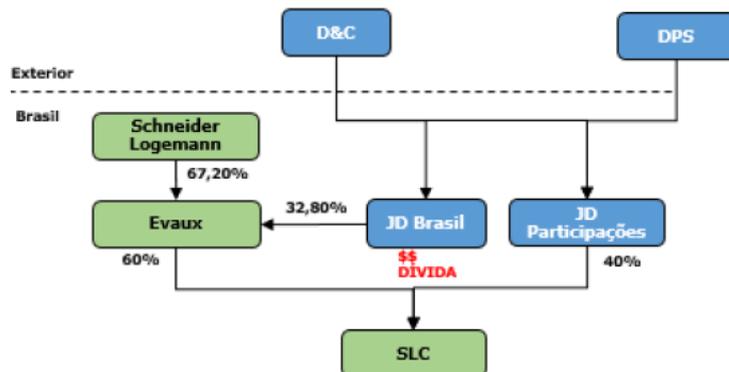
81. Em 15.6.1999, a D&C constituiu nova holding no Brasil, denominada John Deere do Brasil Ltda. (“JDB”), que era também controlada pela Deere Payroll Services Inc. (“DPS”), situada no exterior. A essa altura, a exemplo do que a D&C já havia feito há três anos, a Schneider Logemann também havia constituído no segundo semestre de 1998 uma holding no Brasil, denominada Evaux Participações S.A. (“Evaux”).

82. A Evaux passou a deter, por meio de integralização de capital ocorrida em 25.6.1999, a participação de 60% que a Schneider Logemann possuía da SLC. A partir desse momento, portanto, a SLC era controlada por duas holdings: a JD Participações (com 40%) e a Evaux (com 60%).

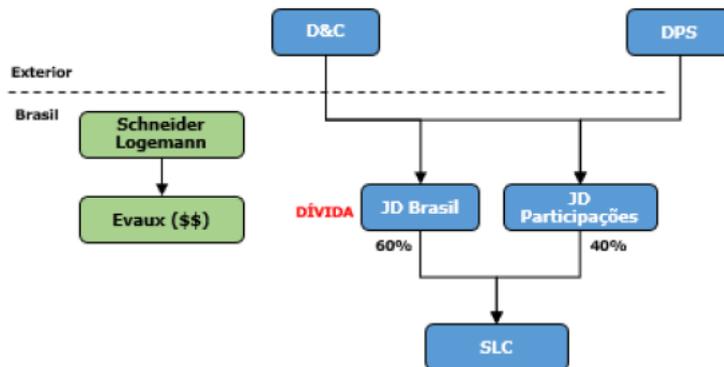
83. Em 28.6.1999, D&C aumentou o capital da JDB em aproximadamente R\$ 154 milhões. Além disso, tendo em vista a necessidade de financiamento de parte relevante do preço de aquisição, a JDB contrata uma dívida com a sociedade holandesa do Grupo John Deere, a John Deere International Investment CV (“JD CV”), no valor aproximado de R\$ 155 milhões. Nesse momento, a estrutura societária relevante poderia ser graficamente representada da seguinte forma:



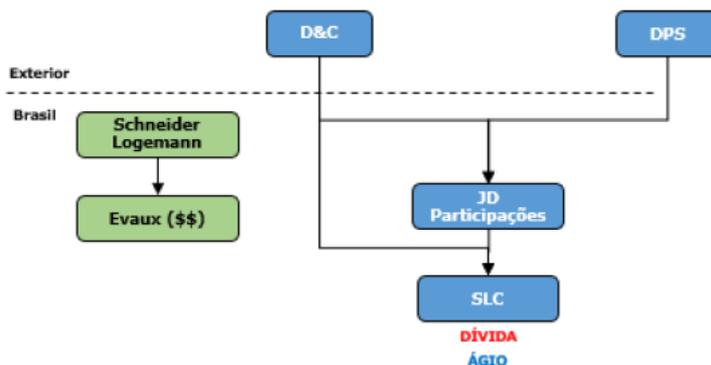
84. No dia 30.6.1999, com base no Contrato de Subscrição de Ações celebrado com a Schneider Logemann, o qual formalizou todas as premissas da transação que seria fechada entre o Grupo John Deere e o Grupo Schneider Logemann, a JD Brasil efetuou aumento de capital na Evaux no valor de R\$ 305.542.800,00, de forma que a Evaux emitiu 303.230.193 novas ações em favor da JD Brasil. Por conta da subscrição de novas ações em aumento de capital da Evaux, a JD Brasil passou a deter 32,79% do capital da sociedade:



85. Em 1.7.1999, foi aprovada a cisão parcial do patrimônio da Evaux e a retirada da JD Brasil do seu quadro de acionistas. Por conta da cisão parcial da Evaux, o Grupo Schneider Logemann passou a deter os recursos financeiros que foram previamente aportados pela JD Brasil, enquanto que a JD Brasil passou a deter os 60% de participação societária que a Evaux detinha na SLC-JD. Após a cisão parcial da Evaux, a estrutura passou a ser a seguinte:



86. Em 31.7.1999, a SLC-JD incorporou a JD Brasil a valores contábeis, ocasionando a extinção da sociedade incorporada. Com a incorporação, SLC-JD passou a registrar o ágio e a dívida registrada pela JD Brasil no contexto de aquisição da totalidade do capital da SLC-JD no ano de 1999. Após essa incorporação, a estrutura passou a ser a seguinte:



Conforme se observa, no caso concreto, o Grupo John Deere, controlado por empresas situadas no exterior, já possuía uma holding no Brasil (JD Participações).

Contudo, para operacionalizar o aumento do investimento no Brasil, suas controladoras aportaram recursos mediante integralização de capital em uma *nova holding* (JD Brasil), também capitalizada, em seguida, por um mútuo com origem em outra empresa do grupo situada no exterior. E, essa holding não aportou os recursos diretamente na aquisição de ações da investida (SLC), mas sim, conforme descrito inclusive no Termo de Constatação Fiscal (fl. 2890) em uma empresa também considerada veículo (Evaux – criada e interposta pelo Grupo Schneider Logemann) em uma operação conhecida e apelada de “casa-separa”.

E, ao contrário do alegado pela Recorrente no sentido de que a decisão recorrida teria ignorado o argumento da autoridade fiscal de que Evaux – constituída pelo Grupo Schneider Logemann - também seria uma empresa veículo, resta evidente que tal circunstância foi importante na decisão proferida pelo colegiado *a quo*, a ponto de transcrever-se passagem do Termo de Constatação Fiscal que ressalta essa peculiaridade da operação. Confira-se:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 02.978.822/0001-77) seja denominada "empresa veículo", e também o foi, até sua cisão parcial, a Evaux Participação S.A. (CNPJ n.º 02.699.849/0001-20), uma vez utilizada somente para materializar a "troca" das ações da SLC -John Deere S.A. (CNPJ n.º 89.674.782/0001-58 - atual John Deere Brasil Ltda. - a contribuinte) pelos recursos financeiros internalizados por Deere & Company no país.[destaques ora inseridos]

Por outro lado, nos paradigmas colacionados pela Recorrente, a situação fática enfrentada pelos respectivos colegiados era significativamente distinta da tratada nos presentes autos.

No Acórdão paradigma n.º 1302-001.150 – Caso Multiplan, ao contrário do examinado no acórdão recorrido, a investidora estrangeira não operava no mesmo ramo em que atuava a empresa alvo da nova aquisição, tampouco possuía uma holding já existente no Brasil. Confira-se excerto daquele julgado:

[...] um investidor estrangeiro (1700480 ONTARIO INC) aporta capital em uma empresa (BERTOLINO), a qual adquire ações de outra empresa com ágio (MTE) e, a seguir, esta incorpora aquela.

E, para além da inexistência de outra holding no país pelos investidores estrangeiros, o investimento realizado, após aporte de recursos em Bertolino (holding criada no Brasil), o investimento se deu diretamente na empresa operacional (MTE) adquirida com ágio, posteriormente incorporada por sua investidora direta (Bertolino), inclusive sem participação em operação de “casa-separa”. No acórdão recorrido, por sua vez, conforme já salientado, além da existência de uma holding anterior no Brasil detida diretamente pelos investidores estrangeiros e que inclusive já possuía investimento na empresa operacional objeto de incorporação, o aporte de recursos se deu mediante subscrição de ações com ágio (e não aquisição de ações com ágio)

em uma empresa que não era a operacional (Evaux) e que tampouco foi objeto de incorporação pela nova holding criada no Brasil (JD Brasil).

E o mesmo cenário é constatado ao cotejar-se o acórdão recorrido com o segundo paradigma indicado pela Recorrente (Acórdão n.º 1201-001.534 – Caso GDC Alimentos): neste precedente colacionado pelo Sujeito Passivo, o investidor estrangeiro não atuava no mercado nacional, constituiu uma holding (Luiz Calvo Participações Ltda.) e aportou recursos nessa sociedade para que fossem adquiridas ações na investida operacional brasileira (GDC Alimentos), cuja aquisição se deu com ágio, investida essa que posteriormente incorporou sua investidora direta (holding Luiz Calvo Participações Ltda). Confira-se excerto do próprio Recurso Especial descrevendo a operação em questão (fl. 3887 – p. 27 do recurso):

Inicialmente, vale destacar que o caso envolveu um contexto fático muito semelhante ao presente. O grupo econômico estrangeiro espanhol com atuação no ramo alimentício, visando o ingresso das suas atividades no mercado brasileiro, constituiu uma sociedade holding (Luiz Calvo Participações Ltda.) e aumentou o capital da sociedade com os recursos necessários à compra da sociedade investida brasileira (GDC Alimentos), detida por terceiros independentes.

Após a aquisição de participação societária, com o pagamento de ágio, a sociedade holding investidora foi incorporada pela GDC Alimentos, que passou a amortizar o ágio gerado para fins fiscais. Note-se que, como no presente caso, houve o efetivo pagamento de preço em operação realizada entre partes independentes,

Nesse mesmo sentido, assim consta no voto condutor do referido paradigma:

Em suma, a empresa espanhola LUIZ CALVO SANZ S.A., representando o Grupo Calvo, constituiu no Brasil a empresa LUIZ CALVO SANZ DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

A empresa espanhola realizou aporte de capital em sua subsidiária brasileira, para que esta última satisfizesse a obrigação decorrente de Contrato de Compra de Participação Societária firmado com a GDC HOLDING LCC, no afã de efetivar a aquisição de participação societária da controlada brasileira GDC ALIMENTOS LTDA, ora recorrente.

A compra da participação societária aconteceu com o acordo de compra de 80% em 2004 e a compra dos restantes 20% em 2008.

O valor estabelecido e pago no investimento incluiu um ágio de aproximadamente R\$ 95 milhões, sob a justificativa de expectativa de rentabilidade futura da ora recorrente.

Assim, a empresa LUIZ CALVO SANZ DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, passou a deter 80% das ações da empresa GDC ALIMENTOS S.A. Ato contínuo, a recorrente incorporou a empresa LUIZ CALVO SANZ DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, concretizando a

incorporação reversa, e passando a amortizar fiscalmente o ágio pago na sua aquisição à razão de 1/60 avo.

Com efeito, tal qual ocorrido no exame do primeiro paradigma, também o Acórdão n.º 1201-001.534 não se presta para demonstração do dissídio jurisprudencial. Isso porque, nesse precedente, o investidor estrangeiro não operava no Brasil ao constituir da holding Luiz Calvo Participações Ltda., a operação realizada foi de aquisição de ações (e não subscrição de capital) e o investimento realizado se deu diretamente na empresa investida, com confusão patrimonial entre essa investida operacional (GDC Alimentos) e a holding utilizada nessa aquisição (Luiz Calvo Participações Ltda), sem qualquer operação “casa-separa” no contexto das operações societárias realizadas.

Ora, a demonstração de divergência demanda que os paradigmas indicados se pronunciem sobre situação fático-jurídica similar à apreciada pelo recorrido, o que, a meu ver, não ocorreu no caso concreto em relação à matéria “despesa com amortização fiscal de ágio”.

Em relação à matéria “**multa qualificada**”, outra sorte não merece o recurso.

Ao contrário do acórdão recorrido, com todas as vicissitudes fáticas e jurídicas já evidenciadas neste voto, no primeiro paradigma indicado – Acórdão n.º 1301-003.226 -, tratava-se de mera operação de utilização de empresa veículo, em que acusação apontava como “real adquirente” do investimento empresa situada no exterior. Confirma-se excerto do voto condutor desse precedente acerca da cominação da penalidade qualificada:

Ademais, mesmo o argumento da ausência de motivação extratributária goza é de exemplar fragilidade, visto que mesmo na decisão da DRJ diversos dos seus fundamentos foram afastados (fls. 1512/1513):

A autoridade fiscal afirmou que o Grupo Holcim jamais teve a intenção de ter as antigas controladoras da Companhia de CIMENTO PORTLAND PARAÍSO (as “Irmãs Pereira da Silva”) como acionistas da HOLCIM BRASIL S/A., o que só teria ocorrido para viabilizar a aquisição daquela Companhia.

Porém, as negociações empresariais entre partes independentes envolvem, naturalmente, uma troca de interesses, presentes a cada uma das partes um sacrifício e um benefício, os quais correspondem ao benefício e ao sacrifício da outra parte.

Assim, em princípio, não se mostra irregular o fato de o ingresso das Irmãs Pereira da Silva no grupo (sacrifício do grupo Holcim) ter ocorrido para viabilizar a aquisição da CIMENTO PORTLAND PARAÍSO (benefício do grupo Holcim) e sua incorporação ao grupo em janeiro de 1997.

Objetivamente, se a saída e posterior retorno das ações da HOLCIM BRASIL S/A fossem desconsideradas, forçoso concluir que o valor pago às Irmãs Pereira da Silva pelo Grupo HOLCIM, por ocasião da “recompra” daquelas ações, teria sido, na realidade, para pagamento da aquisição, pelo mesmo grupo HOLCIM, dos 32% que as Irmãs Pereira da Silva detinham sobre a Companhia de Cimento PORTLAND PARAÍSO.

Entretanto, além da distância temporal – as ações da Cia CIMENTO PORTLAND foram transferidas ao Grupo HOLCIM em 1996 e os pagamentos relativos ao “ágio” foram efetuados em 2000 e 2001 – não há nos autos elementos que comprovem a eventual suspeita de que os valores pagos às Irmãs Pereira da Silva não se vinculam à (re) aquisição das ações da HOLCIM BRASIL S/A.

Ressalte-se que o interesse legítimo do Grupo Holcim na aquisição dessa companhia (Cia CIMENTO PORTLAND PARAÍSO) não foi questionada pela fiscalização.

Ressalte-se, mais ainda, que a holding PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., cujo propósito negocial foi rechaçado pela fiscalização, não tem relação com o GRUPO PARAÍSO, integrado pela Cia. CIMENTO PORTLAND PARAÍSO, empresa operacional que foi incorporada ao Grupo Holcim em janeiro de 1997, muito antes da criação da PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA. (maio de 1998).

Ao final, o fundamento da glosa foi a de que o propósito negocial da aquisição da CIA CIMENTO PORTLAND não se comunicava com a criação da *holding* PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA, que foi utilizada para adquirir os investimentos com ágio e ser incorporada pela Recorrente, em seguida. Portanto, no fim, o fundamento da glosa é a utilização de empresa-veículo para o aproveitamento fiscal de ágio.

Ressalta-se que, para além da simplicidade da operação analisada nesse precedente, o colegiado que o proferiu agasalhou o entendimento firmado pelo relator no sentido de que até mesmo a suposta ausência de razões extratributárias que embasava a autuação já havia sido, em grande parte, afastada desde a decisão de primeira instância.

De igual forma, no segundo paradigma colacionado pela Recorrente – Acórdão nº 1201-002.085 (Caso Atacadão) -, a única acusação dizia respeito à interposição da empresa tido como veículo denominada “Korcula”, que teria sido capitalizada por empresas do Grupo Carrefour para aquisição de “Atacadão”, com ágio, para, após incorporação reversa, iniciar-se a amortização desse ágio. Confira-se passagem do referido paradigma:

Repise-se: não há um só elemento objetivo trazido pela RECORRENTE que justifique o porquê da criação de KORCULA, empresa efêmera, que realizou um único negócio durante sua existência (a aquisição de ATACADÃO), servindo, sem sombra de dúvidas, para permitir a amortização de ágio. Outra finalidade deveria ser comprovada pela RECORRENTE, que não se desincumbiu de seu ônus probatório.

Salienta-se que sem a utilização da denominada “empresas veículo” (KORCULA) não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se a “empresa veículo” efetivamente operava, ou se sua existência foi efêmera. O importante para a caracterização como *conduit company* foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários,

não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada, no caso, a RECORRENTE.

[...]

Ante os dispositivos legais apresentados, há que se convir que a exasperação da penalidade somente terá lugar quando a fiscalização lograr demonstrar a conduta fraudulenta do sujeito passivo consistente em uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador.

Outrossim, conforme discorrido no momento em que se analisou a glosa direcionada à amortização do ágio, sob o aspecto estritamente formal não se pode dizer que a criação da Korcula, da maneira como se deu, tenha representado a infringência a qualquer norma vigente e operante no ordenamento jurídico nacional.

O que de fato se considerou, a partir do que foi demonstrado pela fiscalização, foi a inexistência de substância econômica e de propósito negocial na pessoa jurídica artificialmente criada, daí advindo a desconsideração dos atos societários e contábeis por ela praticados, medida adotada unicamente para efeitos tributários, o que representou o argumento por este Relator professado, de maneira a cancelar a legitimidade da tributação do ágio.

Conforme se observa, em ambos os paradigmas tratava-se de operações com mera utilização de empresa veículo para *aquisição* de investimento com ágio, seguidas de incorporação reversa pela sociedade operacional e início da amortização dessa mais valia.

No acórdão recorrido, por sua vez, tratou-se de operação de *subscrição* de capital realizada *não* na sociedade operacional, mas sim em empresa tida como veículo – Evaux, criada e interposta pelo Grupo Schneider Logemann -, em uma operação conhecida e apelidada de “casa-separa”, ocasião em que o ágio foi gerado.

Convém ressaltar que o Termo de Constatação Fiscal, em diversas passagens, ressalta essa peculiaridade na utilização de duas empresas veículo (Evaux – pelo Grupo Schneider Logemann, e JD Brasil, pelo Grupo John Deere, conforme já transcrito alhures e também nas passagens a seguir reproduzidas:

Ficou aqui caracterizada a operação usualmente denominada como "casa-separa", em que as sociedades envolvidas em um liame negociai de natureza societária, visando exclusivamente obter vantagem fiscal, se utilizam de sociedade interposta para servir de veículo de transferência da participação societária e do preço pago pela aquisição / transferência da participação societária. Essa operação tem como principal característica o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ e, de forma reflexa, da CSLL sobre o ganho de capital, assim constituído pela diferença entre o valor do preço praticado na aquisição / transferência dos direitos sobre a participação societária negociada e o seu correspondente valor patrimonial.

[...]

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

[...]

Ficam demonstrados dois núcleos de interesse: de um lado, a sociedade John Deere do Brasil Ltda. e seus sócios fundadores, juntamente com o procurador das sociedades do grupo John Deere no exterior (Deere & Company e Deere Payroll Services Inc.), o Sr. Carlos Alberto Moreira Lima Junior; de outro lado, a sociedade Evaux Participações S.A. e suas acionistas fundadoras e substituta, todas estagiárias de direito.

[...]

E essa particularidade acerca da participação de ambos grupos na formação foi também captada no voto condutor do aresto recorrido, que assim ressaltou:

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. {destaques ora inseridos}

Resta evidente, assim, que os contextos fáticos em que o acórdão recorrido e os paradigmas decidiram são completamente distintos, não havendo a similitude mínima entre eles apta a ensejar o dissídio jurisprudencial e o conseqüente conhecimento do Apelo.

2 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei o i. Relator pelas conclusões quanto ao conhecimento da matéria “amortização de ágio”, e divergi quanto à matéria “multa qualificada” para conhecer do recurso com base no paradigma 1201-002.085.

O despacho de admissibilidade deu seguimento às seguintes matérias:

- (i) “despesas com amortização de ágio”: foram indicados como paradigmas os acórdãos 1302-001.150 e 1201-001.534;
- (ii) “multa qualificada de 150%”: foram indicados como paradigmas os acórdãos 1301-003.226 e 1201-002.085.

No caso da matéria (i) “despesas com amortização de ágio”, concordo que não devem ser aceitos como paradigmas os acórdãos 1302-001.150 e 1201-001.534.

Nesse ponto, o acórdão recorrido 1402-002.968 decide que o fato de haver a participação de “sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade” mesmo na operação em questão, em que o negócio se operou “entre dois grupos controladores da SLC - John Deere S.A.” (voto vencedor, grifos nossos):

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:

...
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 n.º 02.978.822/000177) 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 n.º 02.699.849/000120) ; 3) incorporação, decorrente de cisão daquela sociedade, da participação na SLC John Deere S.A. (CNPJ n.º 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.

Nesse passo, destaco que o paradigma 1302-001.150 realmente não pode ser aceita tendo em vista não ter tratado dos efeitos da participação de “sociedade veículo”, como afirma o seu voto condutor (grifamos):

Conforme retro tratado, no presente caso sequer estamos diante de empresa veículo, mas a recorrente se valeu do art. 8º para incorporar a sua coligada-investidora e passar a amortizar o ágio. Note-se então que não há falar que a conduta da recorrente tenha sido em fraude à lei, pois foi justamente para possibilitar tal operação que a norma foi editada.

Já quanto ao paradigma 1201-001.534, é importante observar que seu i. Relator, primeiramente, faz ressalva de sua posição pessoal, mas dá provimento com base em características específicas do caso – em especial, prova do “proposito negocial” da *holding* (grifos nossos):

Conclui-se que uma economia tributária é, per si, uma busca pela otimização de resultados, por lucros e, assim, por um propósito negocial/substância econômica, ou vice-e-versa.

Soma-se o fato da legislação permitir a criação de empresas (holdings) com este único fim.

Evidencia-se, neste passo, que a definição que melhor apropria a essência de um propósito negocial, em termos tributários, e no caso presente, portanto, deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio, mesmo que seja constituída empresa-veículo (holding) com este único objetivo.

(...)

Apesar de amplamente amparado pela jurisprudência e inclusive pela legislação, na tentativa de reduzir a subjetividade que tangencia a discussão, relativizando por ora o posicionamento pessoal do presente julgador, a busca que se proporá a traçar é no sentido de desvendar se há algum outro propósito negocial que não exclusivamente o gozo do benefício fiscal.

Desta forma, é possível que se leve em consideração as duas principais correntes que nascem e se estabelecem dentro desta subjetividade, conferindo ao menos parcial objetividade à presente análise.

Neste sentido, a grande questão a ser analisada é se as reorganizações societárias que ali se deram foram dotadas de artificialidade.

(...)

O recorrente, em contrapartida, apesar de não ter o ônus fiscal neste caso, em seu Recurso Voluntário traz argumentos que sustentam a presença do propósito negocial na operação. Vai além da especificidade de criação, atuação e extinção da empresa LUIZ CALVO SANZ DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, para identificar um objetivo abrangente, que esmiúça a intenção do Grupo Calvo. Algumas passagens transcritas a seguir devem clarificar esta constatação:

(...) tratava-se de uma única negociação que representaria o ingresso no mercado brasileiro, em posição estratégica perante outros concorrentes.

(...)

Cristalino, então, que a criação da empresa visando exclusivamente economia tributária é apenas a consequência legal de uma operação que tinha como principal escopo a união entre uma empresa brasileira, de reconhecimento e expertise nacional, com a força econômica e financeira de um Grupo espanhol que intentava crescimento em nível internacional.

Pelas razões acima, uma vez que não restou demonstrada a divergência jurisprudencial, de fato o recurso especial não pode ser conhecido quanto à matéria (i) “*despesas com amortização de ágio*”.

Quanto à matéria (ii) “*multa qualificada de 150%*”, o Recorrente indica como paradigmas os acórdãos 1301-003.226 e 1201-002.085.

Nessa parte, o voto condutor do acórdão recorrido decide essencialmente que, havendo simulação, a multa deve ser qualificada (grifamos):

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 seqüência 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.

Nesse ponto, o acórdão 1301-003.226 realmente não serve de paradigma eis que a decisão ali constante está baseada em circunstâncias fáticas e jurídicas específicas daquele caso. Nesse ponto, anota-se que, primeiramente, o voto em questão afirma adotar a tese de que condutas como a dedução de despesas de ágio, por supostamente afetarem apenas a base de cálculo do tributo e não o fato gerador, estariam fora do conceito de fraude, argumento que utiliza para refutar as alegações de fraude e conluio. Em seguida, o julgado interpreta os fatos apontados na acusação fiscal ali analisada, afirmando a inexistência de “conduta fraudulenta ou simulada”, e entende que o que houve ali foi apenas a constatação de “falta de motivação extratributária”. Trechos do voto (grifamos):

Desse modo, estando devidamente consolidada na legislação a distinção entre fato gerador e base de cálculo, resta claro que as condutas que afetem este último estão fora do alcance do conceito de fraude fiscal abrangido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64, visto que sua literalidade exige que se afete dolosamente a ocorrência do fato gerador ou suas características fundamentais.

(...)

Desse modo, pela circunstância da dedução das despesas de ágio afetar a apuração da base de cálculo, entendo que ainda que acatando a premissa de ilicitude dessa conduta do contribuinte, consolidada pelo julgamento da CSRF, se verifica que ela não atende à condição do art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo ser afastada a qualificadora.

(...)

Mais ainda, há um óbice de ordem probatória à qualificação da multa pretendida pela fiscalização.

Não há no TVF nada que descreva qualquer conduta fraudulenta ou simulada do contribuinte, e não há a verificação de dolo para a realização de condutas ilícitas, tampouco.

O que há, novamente recorrendo à dicção do próprio fiscal, é a constatação de "ausência de motivação econômica ou negocial" ou, simplesmente, "falta de motivação extratributária".

Por outro lado, quanto ao paradigma 1201-002.085, compreendo que o julgado é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Isso porque, em síntese, enquanto o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que, uma vez constatada a simulação, a multa deve ser qualificada, em tal paradigma afirmou-se que a reorganização societária possuía “etapas artificiais”, com a participação de “pessoa jurídica artificialmente criada”, mas a consequência disso seria apenas a tributação do ágio, e não a qualificação a multa, eis que esta dependeria de se poder “assegurar que houve fraude” (grifos nossos):

Voto cita DRJ:

Os atos da reorganização societária apresentaram várias etapas artificiais, a despeito de formalmente legais se vistos isoladamente. O que era buscado, verdadeiramente, era a redução irregular de tributos, o que demonstra a necessidade da reprimenda fiscal.

O que de fato se considerou, a partir do que foi demonstrado pela fiscalização, foi a inexistência de substância econômica e de propósito negocial na pessoa jurídica artificialmente criada, daí advindo a desconsideração dos atos societários e contábeis por ela praticados, medida adotada unicamente para efeitos tributários, o que representou o argumento por este Relator professado, de maneira a cancelar a legitimidade da tributação do ágio.

E não se podendo assegurar que houve fraude, também não poderá referendar a qualificação da multa para o percentual de 150%, restando que nos alinhemos ao que foi decidido no CARF.

[Cita precedentes sobre empresas veículo...]

Veja-se que à semelhança do caso aqui tratado, nos dois casos apresentados, julgados há pouco tempo atrás, a despeito de haverem sido mantidos os lançamentos relacionados às glosas das deduções decorrentes dos ágios, ainda assim foram canceladas as multas qualificadas, o que se deu por não se poder falar de evidente intuito de fraude nas condutas dos representantes legais das pessoas jurídicas envolvidas nas reorganizações societárias postas em análise.

Nesse ponto, ressalto que a diferença de entendimento com relação ao voto do i. Relator ocorre em virtude de uma *diferente percepção quanto à ênfase que o voto condutor do acórdão recorrido dá aos fatos em questão*. Especificamente, na minha leitura, seria possível extrair do voto condutor do acórdão recorrido conteúdo decisório sobre uma tese jurídica, independentemente dos fatos específicos ali julgados, enquanto que, para o i. Relator, o paradigma deveria tratar de situação fática semelhante à abordada nos presentes autos.

Daí porque, compreendo, o recurso especial poderia ser conhecido mesmo diante de casos que não tivessem tratado especificamente de reestruturação societária com os mesmos aspectos fáticos do caso em questão, contanto que tenha havido o confronto da tese jurídica exposta pelo recorrido, o que foi o caso.

Enquanto o recorrido entendeu que o uso de empresa veículo dá base à qualificação da multa, o paradigma 1201-002.085 decidiu que o fato de o negócio envolver a participação de “pessoa jurídica artificialmente criada” não é suficiente à qualificação da multa, sendo necessário “assegurar que houve fraude”.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para não conhecer do recurso especial para a matéria “*despesas com amortização de ágio*” e, quanto à qualificação da multa, conheci do recurso com base no paradigma 1201-002.085.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano