



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

Processo nº 11080.720028/2011-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.988 – 1ª Turma Especial
Sessão de 4 de junho de 2014
Matéria AI - IRPJ e CSLL
Recorrente SOGIL SOCIEDADE DE ÔNIBUS GIGANTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª. INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA

Sendo a decisão devidamente motivada e fundamentada, não há que se falar em nulidade. O fato dela não ter rebatido ponto a ponto as razões da defesa não implica vício. A desídia da defesa, que deixou de apresentar adendo à impugnação antes da data do julgamento de 1ª. instância, e nas condições previstas em lei, não pode dar causa à nulidade da decisão, por cerceamento de direito de defesa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

GLOSA DE DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PAGO. INOCORRÊNCIA DE VÍCIOS NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS. NORMA TRIBUTÁRIA DE CARÁTER INDUTOR. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE.

A legislação não apenas permite como estimula a ocorrência de incorporação para o aproveitamento de ágio pago na aquisição de participações societárias. Não tendo ficado caracterizada a ocorrência de quaisquer vícios nos negócios jurídicos celebrados, devem ser admitidos os seus efeitos correspondentes, com o consequente cancelamento do auto de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando da mesma situação de fato, deve-se aplicar ao lançamento de CSLL o mesmo entendimento do IRPJ.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Maria de Lourdes Ramirez (Relatora) e Ana de Barros Fernandes que negavam provimento ao recurso por entender que o ágio não poderia ser amortizado antecipadamente. Designado o Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

(assinado digitalmente)

Fernando Daniel de Moura Fonseca – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 1ª. Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, manteve integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL consubstanciadas nos autos.

Por muito bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão proferido pela 1ª. Turma de Julgamento da DRJ em POA/RS:

Contra o contribuinte foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 912/919) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 920/928).

O total do crédito tributário lançado atingiu o montante de R\$ 280.608,88.

Segundo o *Relatório da Ação Fiscal* de folhas 929/963, a autuação deve-se, em síntese, ao seguinte:

1. Em 30/08/2006 os sócios da Auto Viação Navegantes Ltda., CNPJ 90.291.436/000170, Sr. Alexandre Schwec, Sra. Maria Schwec e Sra. Josiane Nunes Schwec, efetuaram a venda das quotas de capital que detinham naquela sociedade para a Viação Santa Tereza de Caxias do Sul Ltda. (70% das quotas) e para a Sogil – Sociedade de Ônibus Gigante Ltda. (30% das quotas), conforme informado nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física do ano-calendário de 2006.

2. A venda foi efetivada a um valor superior ao valor constante nas DIRPF dos sócios, gerando para estes um ganho de capital (com recolhimento do imposto de renda a alíquota de 15%). Para as compradoras a operação faz surgir um ágio na aquisição do investimento passível de aproveitamento fiscal mediante amortização, em regra, quando da venda do investimento, conforme disciplina dos arts. 385, 391 e 426 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

3. Ocorre que as sociedades compradoras, visando a amortização imediata do ágio, procederam a uma reorganização societária, com subscrição de capital na empresa “veículo” Navpar Ltda. e posterior cisão desta.

4. A reorganização societária foi realizada da seguinte forma: Em 10/08/2006 as pessoas físicas Alexandre Schwec e Maria Schwec constituíram a pessoa jurídica Navpar, conforme contrato social registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 30/08/2006, tendo como objeto social a participação no capital de outras sociedades e sede no mesmo endereço da Viação Navegantes, integralizando o capital social mediante a transferência das quotas da Viação Navegantes pelo valor constante na DIRPF. O capital social da Viação Navegantes, no total de R\$ 3.328.500,00, ficou distribuído da seguinte forma: Navpar com 33.284 quotas, no valor total de R\$ 3.328.400,00, e Josiane Nunes Schwec com 1 quota, no valor de R\$ 100,00. Somente na data de 31/08/2006 foi procedida a alteração contratual na Viação Navegantes incluindo a Navpar como sócia.

5. Em 21/08/2006 (antes mesmo do Contrato de Constituição da Navpar ter sido registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul, o que se deu apenas em 30/08/2006, e também antes da formalização da Alteração Contratual da empresa Navegantes, a qual se deu apenas em 31/08/2006), foi assinado o contrato de venda dos direitos e obrigações patrimoniais da sociedade Navegantes através da venda das quotas sociais da empresa Navpar, entre os então vendedores: Maria Schwec, Alexandre Schwec, e Josiane Nunes Schwec (sócios da empresa Navegantes), e as então compradoras: a fiscalizada e a empresa Sogil, pelo preço ajustado de R\$ 22.800.000,00, sendo 70% pagos pela primeira e 30% pela segunda.

6. O objeto do contrato foi, literalmente, os "*direitos e obrigações patrimoniais da sociedade empresária Auto Viação Navegantes Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob n. 92.821. 370/000108, NIRE n. 43.200.288.917, através da aquisição das quotas de sua Controladora Navegantes Participações Ltda.*"

7. Em 31/08/2006 foi promovida alteração e consolidação do Contrato Social da Navpar, com registro na Junta comercial no dia 18/09/2006, alterando a Denominação Social para Navegantes Participações Ltda., sendo o Capital Social distribuído na proporção de 70% para a Viação Santa Tereza e 30% para a Sogil.

8. Em 30/09/2006 foi formalizada alteração contratual de re-ratificação, cisão total e extinção da sociedade Navpar, com aprovação da cisão total do patrimônio líquido contábil da sociedade e a versão do mesmo, no valor de

R\$ 1.220.455,38, em favor das sócias, à razão da participação de cada uma no capital social, conforme Laudo de Avaliação Contábil de 18/08/2006, que constitui o anexo II da alteração contratual.

9. Em razão dessa operação foi gerado um ágio de R\$ 6.229.830,00, que passou a ser amortizado, a partir do mês de setembro de 2006, à razão de 1/60.

10. Dos fatos acima relatados, a fiscalização concluiu à luz dos arts. 385, 391 e 426 do Regulamento do Imposto de Renda que as empresas compradoras da Auto Viação Navegantes Ltda. se valeram de uma reorganização societária utilizando uma terceira empresa, a Navpar, para se enquadrar na exceção prevista no art. 386 do referido Regulamento, que permite a amortização do ágio à razão de 1/60 ao mês.

11. Tal conclusão é reforçada pelos seguintes elementos:

11.1. O contrato social de constituição da Navpar foi testemunhado pelas Sras. Alexandra Ferreira Pinto e Karine Fior Moraes e visado pela advogada Luciana Malinowski Meira Jung, todas vinculadas à Martinelli Advocacia Empresarial.

11.2. O escritório Martinelli Advocacia Empresarial prestava serviços para a Viação Santa Tereza e para a Sogil e não prestava serviços para a Auto Viação Navegantes, para a Navpar e para as pessoas físicas de seus sócios, conforme informações da própria banca de advogados, prestadas em atendimentos e intimações da fiscalização.

11.3. Em atendimento à intimação, o contador do Sr. Alexandre e Sra. Maria Schwec, Sr. Luis Paulo Sfredo, informou ter sido o responsável pelo cálculo do ganho de capital auferido pelas pessoas físicas vendedoras com a venda da Auto Viação Navegantes, num trabalho conjunto com a Martinelli Advogados, na pessoa da Sra. Luciana Meira.

11.4. O contrato de compra e venda de quotas sociais, celebrado entre Maria Schwec, Alexandre Schwec e Josiane Nunes Schwec e a Auto Viação Navegantes e com a Sogil, firmado em 21/08/2006, tinha como objeto a venda dos *direitos e obrigações patrimoniais da sociedade empresária Auto Viação Navegantes Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob o n. 92.821.370/000108, NIRE n. 43.200.288.917, através da aquisição das quotas de sua Controladora Navegantes Participações Ltda.*

11.5. No referido contrato (cláusula quinta, alínea “a”) foi estipulado a título de “sinal” o pagamento de R\$ 2.000.000,00, sendo que as demais parcelas seriam pagas a partir de 31/08/2006 (cláusula quinta, alíneas “b” e “c”) momento em que seria transferida aos compradores a totalidade das quotas da Navpar, ou seja, o instrumento contratual, assinado em 21/08/2006, amarrava a operação à data de 31/08/2006, quando de fato o Auto Viação Navegantes passaria a ser controlada pelos compradores.

11.6. Para que a Auto Viação Navegantes passasse a ser administrada pelos compradores em 31/08/2006, foram firmados dois instrumentos contratuais nessa data: (i) a Navpar promoveu alteração contratual elegendo como novos administradores os sócios das empresas compradoras (Sérgio Tadeu Pereira, Fernando Osório Ribeiro e José de Jesus Teiga Junior). No

referido instrumento contratual, item I, refere à cessão de 33.285 quotas realizadas por Maria e Alexandre Schwec na data de 31/08/2006. Ou seja, coloca que a cessão das quotas da Navpar se deu em 31/08/2006, e não em 21/08/2006, além de fazer referência ao número de 33.285 (nº de quotas da Auto Viação Navegantes) quotas, quando em verdade o capital social da Navpar era constituído por 3.233.900 quotas. (ii) A Auto Viação Navegantes promoveu alteração contratual em 31/08/2006, registro na JUCRGS em 28/09/2006, em que a Navpar já aparece representada pelos novos administradores (os mesmos da autuada e da Sogil), e na qual a Sra. Josiane aliena sua quota (01) à autuada. Uma segunda alteração contratual (re-ratificação de alteração contratual), também de 31/08/2006, mas só registrada na JUCRGS em 23/03/2007, retificou a alteração contratual anterior, fazendo constar que a quota da ex-sócia Josiane teria sido, na verdade, alienada para a própria Auto Viação Navegantes, permanecendo em tesouraria.

11.7. A Sogil antes de se tornar efetivamente sócia direta da Auto Viação Navegantes, em 27/09/2006 e em 29/09/2006, realizou aporte de adiantamentos para futuro aumento do capital social.

11.8. A curta duração da Navpar, que foi constituída em 10/08/2006 e vendida em 21/08/2006, antes do registro do contrato social na JUCRGS em 30/08/2006, e cindida em 30/09/2006.

11.9. Apesar da Navpar ter sido formalmente constituída em 10/08/2006, passando a deter, a partir dessa data, o investimento na Auto Viação Navegantes, esta somente procedeu a sua Alteração Contratual incluindo a nova sócia em 31/08/2006.

11.10. Além das informações das pessoas físicas dos sócios da Auto Viação Navegantes nas DIRPF, que efetivaram a venda da sociedade em 31/08/2006, todos os fatos convergem para esta data.

11.11. Os sócios da Auto Viação Navegantes informaram na DIRPF a venda direta dessa sociedade, e não da Navpar, e efetuaram o recolhimento do imposto de renda considerando como custo do investimento a participação detida na Auto Viação Navegantes.

12. Conclui que, em função dos fatos acima descritos, a situação não se enquadra no previsto no inc. III do art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda, motivo pelo qual foram glosadas as despesas com amortização do ágio, para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e lavrados os autos de infração objeto do presente processo.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 998/1024, alegando, em síntese, o seguinte:

13. A nulidade do auto de infração em razão da inaplicabilidade dos dispositivos legais invocados pelo autuante para a discutida exigência e em razão da violação do Princípio da Legalidade por imputar ao contribuinte infração não prevista em lei.

14. Mérito. Com o falecimento do sócio fundador, nos idos de 2001, a administração da Auto Viação Navegantes passou a ser gerida pela Sra. Maria Schwec (viúva) e Alexandre Schwec (filho). Com a dificuldade em sincronizar os interesses mãe e filho, estes optaram por vender a empresa Viação Navegantes, o que despertou interesse da ora impugnante em atuar no Município de Porto Alegre.

15. Superados os procedimentos relativos à negociação, depois de afastar-se em razão das ofertas realizadas, tomou conhecimento que os sócios da empresa Navegantes optaram por construir uma segunda sociedade, a Navpar, com o objetivo de dirimir os conflitos familiares, pois assim as atividades operacionais da empresa Navegantes ficariam a cargo de um único administrador. Ademais, possibilitou que eventuais compradores pudessem adquirir a Navpar, se auto organizar, sem alterar dados cadastrais da Viação Navegantes (CNPJ, inscrições, etc) o que acarretaria na perda da concessão do serviço de transporte público de passageiros firmados com o Município de Porto Alegre.

16. Esse seria efetivamente o propósito negocial.

17. Por fim, com o escopo de otimizar a administração da empresa controlada (viação Navegantes), reduzir custos com administração, integrar e aprimorar as atividades operacionais, a ora impugnante e a empresa Sogil optaram por cindir e absorver a empresa controladora Navpar. Dessa forma, com a absorção do patrimônio em decorrência da cisão total da empresa Navpar, as novas sócias acabaram por substituir a Navpar no contrato social da empresa navegantes, alteração contratual reflexa e necessária, e, por conseguinte, ao abrigo do disposto no art. 386, inc. III, do Decreto nº 3.000, de 1999.

18. Todo o procedimento foi realizado em consonância com as leis vigentes no País, nada podendo lhe ser imputado que contrarie norma legal. Isso porque não existia lei que proibisse ou vedasse a realização da operação, bem assim é público que efetivamente as transações foram realizadas as claras e com o registro documental.

19. Ao contrário das razões fiscais, a constituição da Navpar não se deu em vista do simples aproveitamento da despesa relativa à amortização do ágio. Os elementos citados pela autoridade administrativa sequer justificam o enquadramento da empresa como “veículo”, uma vez que todas as operações foram realizadas de forma regular, em observância aos ditames legais em regência.

20. Os indícios apontados pela fiscalização não se prestam a tirar ilação de que ocorreu negócio jurídico estruturado. O fato é que os contribuintes podem adotar a forma jurídica que lhes parecer mais adequada, desde que não seja ilícita, proibida ou vedada por lei, como reiteradamente de modo manso e já pacificado vem decidindo o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

21. Inexistindo norma proibitiva ou que obrigue o contribuinte a determinado comportamento, ou crie obrigação, não há como poder exigir dele comportamento que não se encontre expressamente previsto ou determinados por lei.

22. Além do mais, é válido observar que aos contribuintes é assegurado o princípio da livre iniciativa, previsto constitucionalmente, art. 1º e art. 170 da Constituição Federal, como basilar da ordem econômica Brasileira, que equivale ao direito que todos têm de lançarem-se ao mercado da produção de bens e serviços por sua conta e risco, aí incluídas as atividades de gestão e de empresa.

23. Em relação à CSLL, especificamente, alega que não há previsão legal para a adição pretendida pela Autoridade Fiscal na sua base de cálculo, pois os valores indedutíveis para o imposto de renda, não são necessariamente indedutíveis para a CSLL, sem a devida previsão legal para tanto, pois somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo.

24. Em relação à aplicação de juros sobre a multa de ofício, alega que, embora prevista legalmente, não são autorizadas a incidirem uma sobre a outra. Ao teor do parág. único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a previsão legal de incidência dos juros de mora é apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica.

Por fim, o contribuinte requer o acolhimento da impugnação para, com base nas preliminares argüidas, seja cancelada a exigência fiscal, ou que sejam acatadas as razões de mérito, que de igual maneira ensejaram a desconstituição da infração.

O impugnante apóia seus argumentos em acórdãos administrativos e judiciais e na festejada doutrina tributária brasileira.

A Turma Julgadora de 1ª Instância manteve as exigências. Iniciou por afastar a preliminar de nulidade dos lançamentos e, no mérito, concluiu tratar o caso de planejamento tributário fundado em aparente observância das normas legais, mas que traria no seu bojo a artificialidade e a simulação com objetivo único de impedir o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, mediante a constituição de nova sociedade com a integralização de capital com quotas de capital de outra pessoa jurídica, avaliada com base na rentabilidade futura, para gerar um ágio e, posteriormente, proceder à incorporação de uma pela outra para tornar possível a amortização do ágio à razão de 1/60, conforme permissão legal prevista no inciso III do art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda.

Salientou não ser admissível atos e negócios praticados em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, visando disfarçar o real objetivo da operação que seria unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

Contextualizou historicamente o ágio à época do lançamento do Programa Nacional de Desestatização observando que o legislador resolveu beneficiar fiscalmente operações desse jaez, permitindo a redução do lucro tributável pelas importâncias registradas a título de ágio quando da aquisição do investimento, conforme previsão do art. 8º, “b”, da Lei nº 9.532, de 1997.

E conclui:

A regra constante dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não foi destinada especificamente para as operações de privatização. A norma está direcionada para

toda e qualquer pessoa jurídica que se enquadre na hipótese legal. Por tal motivo, diversos contribuintes, dentro e fora do âmbito das privatizações, têm lançado mão do benefício fiscal. Ao Fisco toca o encargo de verificar a adequação do enquadramento, porquanto possível a prática de atos artificiais com a finalidade de buscar o enquadramento beneficiado, reduzindo os encargos tributários. É disso que trata o presente caso.

O autuante considerou que o procedimento de constituição da Navpar foi forjado, simulado, pois foi realizado sob orientação da assessoria jurídica dos adquirentes da Auto Viação Navegantes Ltda. e que teve como único objetivo gerar um ágio interno para que os adquirentes daquela pessoa jurídica passassem a amortizá-lo imediatamente.

As provas e a cronologia dos fatos trazidos aos autos pelo autuante, e que foram escrupulosamente resumidas no relatório acima, não deixam dúvida a esse respeito.

As normas legais citadas pelo autuante não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante dela. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o mascaramento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos.

Os demais argumentos de defesa, relativos à falta de previsão legal para tributação da CSLL, e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foram afastados.

Consta dos autos que a empresa foi notificada da decisão em 22/09/2011 (fl. 1.158 do p.d.) e em 18/10/2011 apresentou recurso voluntário.

Em razões preliminares invoca a nulidade da decisão recorrida, caracterizada por cerceamento do direito de defesa, por ter desconsiderado, a Turma Julgadora de 1ª instância, as razões de defesa adicionais apresentadas após a protocolização da impugnação, após a prolação daquela decisão, mas antes da ciência daquele “*decisum*”, julgadas essenciais para o deslinde da matéria, por esclarecer e reforçar a tese da defesa.

Nesse contexto aduz:

Em meio aos argumentos trazidos é de se ressaltar aquele que aponta especificamente para certo elemento do qual se socorreu a autoridade lançadora para a formalização do lançamento, qual seja apresentação das declarações do imposto de renda dos vendedores da NAVPAR, supostamente a confrontar a materialidade da aquisição pela RECORRENTE. Sobre o assunto, em sua impugnação complementar, trouxe ela a informação nova de que tais declarações dos VENDEDORES – Alexandre e Maria Schwec – foram retificadas, conforme notícia oral fornecida por aqueles e, dessa forma, confirmando-se a alegação de erro, conseqüentemente, esvazia-se a acusação assim fundamentada no Termo de Verificação Fiscal.

Afirma que a coincidência entre a data de protocolização das razões adicionais e a data da decisão de 1ª instância não pode ser óbice ao conhecimento das razões aditivas, razão pela qual deveriam os autor retornar àquela autoridade para apreciá-las, em respeito ao duplo grau de jurisdição.

Considerou que a decisão recorrida foi omissa, ainda, por ter se abstraído de apreciar o tema juros sobre multa de ofício, ao argumento de lhe ser vedado afastar aplicação de norma legal legitimamente inserida no ordenamento jurídico, e por afirmar que, até o momento daquele julgamento, não haveria nos autos a alegada incidência de juros sobre multa. Isto porque, observa, no corpo do auto de infração haveria a previsão da incidência, confirmada

quando do recebimento de guia de recolhimento – DARF – no qual restaram computados referidos juros no cálculo do débito atualizado.

Inicia o mérito observando que a NAVPAR nunca teria sido “empresa veículo”, qualidade que fora infelizmente atribuída pela auditoria fiscal.

Afirma que as declarações de IRPF dos ex-sócios da autuada, Maria e Alexandre Schwec, que subsidiaram as conclusões da fiscalização, continham erro quando consideraram, no cálculo do ganho de capital e do IRRF sobre a venda “como custo do investimento a participação detida na empresa Navegantes e não na Navpar”. Nesse sentido observa:

Aqui, caso não aceita a preliminar de nulidade, impõe-se a baixa dos autos, pela emissão de resolução em diligência, até em face do sigilo bancário que protege Alexandre e Maria e que a RECORRENTE não ousa quebrar.

No que tange à prática de planejamento tributário ressaltada na decisão recorrida, reitera os fatos e considerações deduzidos na impugnação, ou seja, que além da empresa Navegantes e Navpar possuírem os mesmos sócios majoritários, ambas possuíam capital social de mesmo valor, de forma que o surgimento do ágio não teria se dado na constituição da Navpar, mas sim quando a empresa recorrente, a partir da avaliação de rentabilidade futura, adquiriu sua participação societária por importância maior – R\$ 22.800.000,00.

Destaca que o caso presente em nada se assemelha a utilização de empresa veículo - considerada aquela constituída com a única finalidade de transferir um ágio já existente para sua incorporadora – pois a Navpar não possuía nenhum ágio registrado em seu patrimônio, razão pela qual não poderia transferir, para sua incorporadora, algo que não possuía.

Afirma que o desejo de adquirir a Navegantes nunca foi negado, e que a eventual existência de outros motivos não divulgados para a constituição da Navpar nada teriam a ver com a recorrente ou com a prática de planejamento tributário. A constituição prévia da Navpar teria se mostrado um facilitador e incrementou o interesse dos compradores na aquisição. E prossegue:

... E de mais a mais, como também não se poderá negar, a possibilidade de adquirir uma empresa (NAVPAR) que pudesse através de sua controlada (NAVEGANTES), franquear a entrada da RECORRENTE em uma fatia de mercado extremamente importante como o Município de Porto Alegre, se apresentava como um negócio bastante promissor, como de fato foi.

Assim, a partir da concretização do negócio, e então na qualidade de controladora da NAVEGANTES, passou a RECORRENTE a investir fortemente nesse novo mercado. Inclusive porque sendo a NAVEGANTES empresa participante de certo consórcio constituído para a racionalização do serviço de transporte naquele Município de Porto Alegre, tornou-se viável para ela, RECORRENTE, a adoção de vários procedimentos que, de um lado favorecem a prestação do serviço em melhores condições para a população da região e, de outro lado, propiciam redução de gastos. Dessa forma, inclusive, é que foi possível, por exemplo, a renovação da frota dos ônibus, que assegurou maior segurança e conforto aos usuários.

Nesse passo não pode a autoridade lançadora afirmar, como afirmou, que a constituição da NAVPAR teve como único objetivo o aproveitamento tributário. A compra da participação societária da NAVPAR e a sua posterior incorporação foram regulares e tiveram por finalidade alavancar os negócios da RECORRENTE em Porto Alegre. E **o aproveitamento tributário foi a decorrência legal da operação realizada, não podendo ser desconsiderado pela fiscalização.**

Alega que o planejamento tributário projetado pela auditoria fiscal careceria de verdade material, já que não apontado qualquer artifício de que teria se valido, nem qualquer ato supostamente dissimulatório teria sido descaracterizado pela fiscalização, o que apontaria pela regularidade do negócio realizado.

Defende que a multa calculada em 75% do principal é exacerbada, renovando a discussão sobre a dedutibilidade da CSLL e de todos os argumentos de defesa deduzidos na impugnação inicial e na complementar, como a não incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Shirley F. Marcon Chalita, OAB/SP nº 171.294

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

1 Preliminares

1.1 NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª. INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA

Invoca, a recorrente, a nulidade da decisão da Turma Julgadora de 1ª. Instância ao argumento de que aquela autoridade teria deixado de analisar novas razões de defesa deduzidas em aditamento à impugnação inicial. O aditamento, segundo alega, teria sido apresentado em 29/08/2011, ocasião em que, como admitiu a recorrente nas razões recursais, já havia se dado o julgamento - em 25/08/2011 - na DRJ/POA/RS, da impugnação apresentada.

Compulsando os autos não localizei qualquer documento ou informação que prove a afirmação da defesa. Não se encontra anexado nos autos o referido aditamento, nem a recorrente trouxe, junto ao recurso ora analisado, cópia da peça devidamente protocolizada. Tampouco existe qualquer informação do órgão de origem preparador ou até mesmo da DRJ/POA/RS no sentido de que a defesa teria apresentado qualquer adendo à impugnação. Sequer a recorrente, nas razões recursais, reproduz os argumentos que alega ter deduzido no adendo, limitando-se a mencionar que teria constado da nova peça, além de “relevantes razões adicionais de fato e de direito”, a informação de que os antigos sócios da empresa autuada, Alexandre e Maria Schwee, haviam retificado suas DIRPF em razão da constatação de erro de preenchimento, o que “esvaziaria a autuação”.

Documento autenticado em 01/07/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 01/07/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 07/07/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 17/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como admitiu em suas razões recursais o conhecimento, pela DRJ/POA/RS, das razões de defesa deduzidas no adendo foi impossibilitado pela própria recorrente que teria apresentado o aditivo quando o julgamento da impugnação já havia sido realizado, formalizado e registrado em ata. Assim, certo é que a desídia, a desatenção, a negligência, foi da recorrente e não da autoridade julgadora da DRJ que, repito, sequer teve conhecimento do adendo.

Contudo, para argumentar, ainda que referido adendo fosse apresentado antes da data do julgamento em 1ª. instância da lide, seria imprescindível que a defesa solicitasse, formalmente, à autoridade competente da DRJ/POA/RS, autorização para apresentação extemporânea de razões adicionais de defesa, e desde que ficasse demonstrado, nessa petição, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Nesse sentido o Decreto nº 70.235, de 1972 – com força de lei – que regula o processo administrativo fiscal, é claro ao dispor:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

...

Mas a desatenção da defesa acabou por prejudicar, também, a possível apreciação das razões adicionais por este Colegiado, possibilidade prevista no § 6º do mesmo artigo 16:

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Assim, além de impedir o conhecimento do suposto aditamento pela DRJ, restou impossibilitado o conhecimento do adendo também por este Colegiado. A conclusão é confirmada pela postura da defesa que optou por omitir, das razões recursais, as informações inseridas nas alegadas DIRPF retificadoras dos sócios – que ao final poderiam levar ao

“esvaziamento” da acusação, como afirmou – preservando-os de quebra de sigilo e, com isso, obstaculizando a avaliação da viabilidade de análise dos dados das declarações retificadoras face aos fatos descritos na autuação. Por tais razões a alegação de cerceamento do direito de defesa aduzida pela recorrente se mostra totalmente infundada.

Da mesma forma se mostra meramente protelatória a mesma alegação de cerceamento de direito de defesa, desta vez por omissão de apreciação das razões de defesa atinentes à incidência de juros sobre multa. Isto porque a autoridade analisou as alegações e as respondeu. Se o pronunciamento da DRJ a respeito do assunto não atendeu a contento às ânsias da defesa, isso não pode ser motivo para se anular aquele *decisum* por cerceamento de defesa.

Afasta-se, portanto, a preliminar suscitada.

2 Mérito.

A questão central posta nos autos é, em síntese, a legitimidade, ou não, das operações praticadas pela empresa recorrente, que envolveram reorganizações societárias e geração de ágio na compra de ações. Todos os fatos que envolveram a operação se encontram exhaustivamente narrados.

Para a defesa todas as operações praticadas foram legítimas e o único interesse foi o de realmente adquirir a Navegantes, ainda que com ágio, e a utilização da Navpar teria se mostrado um facilitador, incrementando os interesses dos compradores nas aquisições.

Para a auditoria fiscal a empresa recorrente se utilizou de práticas nefastas de evasão fiscal, mediante reorganização societária com a utilização de “empresa veículo” com o intuito específico de usufruir do benefício de amortização de ágio pago por ocasião de compra de quotas da empresa Auto Viação Navegantes - Navegantes, para fins de apuração de IRPJ e de CSLL em valores menores que os efetivamente devidos.

É certo que a recorrente lançou mão de um planejamento tributário visando economizar tributo, restando apenas analisar se o planejamento tributário *in casu*, foi legítimo, ou seja, se pode ser oponível à Fazenda Pública.

O tema envolve a antiga discussão entre evasão fiscal e elisão - ou planejamento tributário. A jurisprudência administrativa nessa questão tem adotado como subsídio os estudos e conclusões do Ilustre Professor Marco Aurélio Greco¹ assim como teses e conclusões de outros estudiosos e doutrinadores, tem servido de norte à formação da convicção no âmbito do julgamento do tema planejamento tributário.

A Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni que por muitos anos atuou neste Colegiado, em caso similar a este, ao analisar recurso voluntário e aproveitando-se do raciocínio desenvolvido em voto proferido em Turma Julgadora de 1. instância, reproduziu lições do autor (Ac. 101-96.724). Ao se referir ao que chama de planejamento oponível e não oponível ao Fisco, situou, neste último caso, a simulação e a fraude.

Na questão da oponibilidade ou não do planejamento ao Fisco o ilustre professor Marco Aurélio Greco observa que o interprete, ao analisar uma operação de planejamento tributário, deve atentar para existência de algumas condições, dentre as quais cita: (a) Operações Estruturadas em Sequência; (b) Operações Invertidas; (c) Operações entre Partes Relacionadas; (d) Uso de Sociedades (*conduit companies*, sociedades aparentes;

sociedades fictícias; sociedades efêmeras; interpostas pessoas), dentre outros, que servem, na lição do Mestre, de sinal de alerta.

No presente caso identificam-se algumas dessas situações. Vejamos:

1- Operações Estruturadas em Sequência:

O caso em foco é composto de operações estruturadas em sequência. Ou seja, há uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial que se encadeia com o subsequente. Assim, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede. Observe-se:

- Até 30/08/2006:

A Auto Viação Navegantes – Navegantes, tinha um capital social de R\$ 3.328.500,00 e como sócios: Alexandre Schwee (16.169 quotas – R\$ 1.616.900,00); Maria Schwee (17.115 quotas – R\$ 1.711.500,00) e Josiane Schwee (1 quota – R\$ 100,00).

Sequência de operações:

- Em 10/08/2006 – confecção do Contrato de Constituição da Navegantes Participações – Navpar, pelo qual Alexandre e Maria constituem a Navpar com quotas da Navegantes, na seguinte proporção: Alexandre integraliza 1.569.650 quotas – R\$ 1.569.650,00 mediante transferência de 16.169 quotas da Navegantes e Maria integraliza 1.664.250 quotas – R\$ 1.664.250,00, mediante a transferência de 17.115 quotas da Navegantes

- Em 21/08/2006 – Assinatura do contrato de venda dos direitos e obrigações patrimoniais da Navegantes pelos sócios Josiane, Alexandre e Maria – estes dois últimos com quotas da Navpar – para a Sogil (30%) e a Visate (70%) pelo preço de R\$ 22.800.000,00.

- Em 30/08/2006 - Registro do Contrato de Constituição da Navegantes Participações – Navpar, passando a Navegantes a ter como sócias a Navpar (99,999%) e Josiane (0,001%)

- Em 31/08/2006: Alteração do contrato social da Navpar, retirando-se da sociedade Alexandre e Maria, que haviam transferido suas quotas na empresa para Sogil e Visate. Assim, a Navpar passou a ter como sócias a Sogil (30%) e a Visate (70%)

- Em 30/09/2006: Alteração Contratual, Re-ratificação, Cisão e Extinção total da Navpar, instrumento pelo qual, dentre retificações e ratificações, houve cisão total do Patrimônio Líquido em favor da Sogil e da Visate e conseqüente extinção da Navpar.

Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, deve-se examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações que as justificasse. A finalidade era uma

única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias levam, assim, a apreciar a operação como um todo, sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

Outro dado relevante nestas operações em etapas é que também se faz presente neste caso, diz respeito ao tempo decorrido entre cada uma delas. Isto significa que se deve aferir a razoabilidade do tempo que transcorreu entre uma etapa e outra para que seja possível considerar cada uma delas separadamente como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco.

Na situação examinada, nenhum evento externo ocorreu que justificasse a sequência de operações em espaço de tempo tão exíguo. A ponto de, por exemplo, terem ocorrido no mesmo mês de agosto de 2006, (i) a constituição da Navpar, com quotas da Navegantes, (ii) a reavaliação do patrimônio da Navegantes, que passou de um capital social de R\$ 3.328.500,00 para R\$ 22.800.000,00; (iii) a transferência dos direitos patrimoniais da Navegantes para a Sogil e Visate com venda das quotas da recém constituída Navpar e, em setembro, (iv) cisão total e extinção da Navpar

A premência com que as operações foram realizadas já denotavam que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando a busca de um fim determinado, pois nenhum evento externo a coagir ou exercer pressão sobre a situação ocorreu que justificasse a velocidade com que as operações foram realizadas.

2 - Uso de Sociedades

Outro fato importante sobre o qual chama a atenção o Prof. Greco envolve o uso de sociedades. Neste sentido, o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal. Tão ou mais importante, em matéria tributária, que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que, de acordo com o Prof. Greco, corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional. A idéia de empresa é o núcleo a ser investigado. O próprio Código Civil dá a definição de empresa, no "caput" do artigo 966, ao dispor: *Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*

Algumas situações, aplicáveis ao caso concreto, mencionadas pelo Prof. Greco, podem se apresentar quanto ao uso de sociedades e que merecem especial atenção, a saber:

- empresas de passagem

Empresa de passagem é uma pessoa jurídica criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

No presente caso, a única função da Navpar no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a transferência de ações da Navegantes para a Sogil e a Visate e nada mais.

-) sociedades efêmeras

Sociedades efêmeras ou de curta duração são aquelas que nascem para morrer ou para serem extintas tão logo cumpram seu papel em determinada operação.

O simples fato de a sociedade ser efêmera não significa que a operação estará contaminada, mas ser efêmera gera uma indagação quanto ao motivo pelo qual teve tão curta existência. Por que foi criada e extinta naquele dia ou em tão pouco tempo? Por vezes, dentro de um planejamento a sociedade é criada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio em trânsito para uma outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio, como diz o Prof. Greco; feito isto, pode desaparecer.

Este foi exatamente o caso da Navpar. Constituída formalmente em 30/08/2006, cujos sócios também o eram da outra empresa participe da triangulação e, uma vez tendo cumprido o seu papel predeterminado no conjunto das operações que compõem a operação maior, foi extinta logo a seguir, em 30/09/2006, sem que nenhum fato externo tenha concorrido para este fim.

Em suma, no presente caso, o caráter efêmero da Navpar é outro ponto relevante a ser considerado.

No caso concreto, as operações se enquadram como *operações preocupantes*, conforme lição do Prof. Greco.

É claro que, desde o início das operações, a intenção dos sócios sempre foi a de vender suas participações societárias na Navegantes para a Sogil e para a Visate. E o intuito foi o de vender com lucro, vale dizer, por um valor maior do que aquele registrado no Patrimônio da sociedade. Tanto isto é certo que, os sócios, com efeito, consignaram o fato em suas DIRPF, apuraram o respectivo ganho de capital sobre o lucro auferido e ofereceram o ganho a tributação.

Contudo, fazer a transação, assim, dessa simples maneira, geraria, como de fato gerou, um desembolso maior na aquisição da Navegantes pela Sogil e Visate, pela mais valia da primeira; mas, nos termos da legislação, esse desembolso não poderia ser deduzido de imediato, mas apenas quando da realização do investimento. É justamente nesse momento, por ocasião da realização do investimento, que se dá o encontro entre as receitas e as despesas geradas pelo negócio. E é nesse momento que a amortização do ágio se torna dedutível.

Os artigos 385 e 391 do RIR/99, que têm por matrizes legais os artigos 20 e 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979, estatuem que na avaliação de investimento pelo patrimônio líquido o custo de aquisição da participação em sociedade coligada ou controlada deve ser desdobrado em valor do patrimônio líquido correspondente à participação societária adquirida e em ágio porventura observado, sendo que **não se computam** as contrapartidas da amortização desse ágio na determinação do lucro real. Ainda, o parágrafo único deste artigo 391 determina que, concomitantemente com a amortização do ágio na escrituração comercial, deverá ser mantido controle no livro LALUR para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Todavia, caso a empresa absorva o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, como também na hipótese da empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária (controladora), e em sendo fundamento econômico do

ágio o valor de rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, admite-se a dedutibilidade, para fins do imposto de renda e contribuição social, do encargo de amortização à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Eis o regramento inserto no artigo 386 do RIR/99 – cuja matriz é a Lei n° 9.532, de 1997 - e as seguintes exceções:

“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 (Lei n° 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n° 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

III poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, 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;

(...)

§ 6º. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei n° 9.532, de 1997, art. 8º):

(...)

II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

(...)

É evidente, assim, que a constituição e a interposição da Navpar no negócio teve por objetivo único, o aproveitamento imediato do ágio como dedução na apuração dos tributos. É claro que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlavam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei n° 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por cisão revelam que nunca houve a intenção real de constituir a Navpar (em 30 de agosto de 2006 e extinta em 30 de setembro de 2006) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresas do grupo.

Os fatos descritos e os elementos de prova constantes dos autos, refletem ausência de qualquer propósito negocial ou societário na constituição e posterior cisão realizada, restando caracterizada a utilização da cindida Navpar como mera "empresa veículo" para transferência do ágio, tudo com o escopo de redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em verdadeiro abuso de direito.

Já tive a oportunidade de me manifestar a respeito do tema², ocasião em que consignei que, segundo Renato Martins Prates³, há abuso de direito quando o ato jurídico

praticado, “*embora aparentemente legitimado pela ordem jurídica, ultrapassa as fronteiras do exercício regular do direito*”.

O Código Civil de 2002, em seu art. 187, ao construir a teoria do abuso de direito com base na boa-fé, registra que “*comete ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*.” Assim, a noção de abuso passou a ser entendida como uma conduta que, embora lícita, mostra-se desconforme com a finalidade que o ordenamento pretende naquela circunstância fática alcançar e promover.

O abuso de direito é uma figura construída para inibir práticas que, embora observem legislação específica, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese, sem uma razão suficiente que a justifique. Consiste o abuso de direito, portanto, num limite funcional do direito.

Em suma, não há dúvida de que a empresa tem o direito constitucional de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito. Como tal, uma vez provado tratar-se de operação com esta razão principal, como restou provado nestes autos pelos motivos expostos neste voto, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.

Apenas para ilustrar o posicionamento aqui adotado, colaciono ementa do Acórdão n.º 103-23.290, de 05/12/2007, do então Primeiro Conselho de Contribuintes.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO. Não produz o efeito tributário almejado 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, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.

Diante das conclusões do presente voto fica esvaziada a arguição da defesa, no sentido de que não há previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de quotas de amortização de ágio, pois, como visto, do ágio, como previsto na Lei 9.532, de 1996, não tratou a operação. A questão, ao final, se refere a mera despesa, indedutível tanto na apuração do IRPJ como na apuração da CSLL.

Contudo, apenas por amor ao debate, também já me pronunciei sobre referida alegação em recente voto proferido em julgamento nesta mesma Turma.

Em se tratando de ágio, a lei teria, por finalidade, permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que haja qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento e, por essa interpretação, no caso da apuração da base de cálculo da CSLL, como não há norma expressa que autoriza a dedução da despesa com amortização de ágio, não haveria que se falar nessa renúncia fiscal.

Assim, ao contrário do que defende a recorrente, a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que estabeleça a adição dessa rubrica. Na verdade, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não seria dedutível para a CSLL porque não há previsão legal autorizando-a.

No que toca à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

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 de pagamento.

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966):

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.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Decorre, assim, das expressas disposições legais, que ao crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº. 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex-officio* e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discrimine na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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 de pagamento.

Ademais, o Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, ao estatuir que os débitos perante a Fazenda Nacional sujeitam-se a juros de mora quando não pagos nos vencimentos, definiu como valor originário o débito fiscal excluído das parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do Decreto Lei nº 1.025, de 1969, ou seja, **não previu a exclusão da multa de ofício**. Por sua vez, o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430 em foco reprisa a incidência de juros à taxa Selic sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Nesse sentido vem se solidificando a jurisprudência deste órgão colegiado, como se verifica das ementas de acórdãos de recentes julgados proferidos por este CARF:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão 1202-00.138 – 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa

aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.

(Acórdão 1401-00.155 – 1ª. Seção. 4ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

E, ainda, o recente julgado da 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

[...]

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do *caput* incidem juros de mora 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 de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

[...]

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

Com relação à penalidade aplicada sobre os tributos exigidos nos presentes autos é de se esclarecer que a multa ao percentual de 75% corresponde à multa exigida nos casos de lançamento de ofício.

A penalidade instituída pelo artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, qual seja, a falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata.

In casu, dado que não houve pagamento ou recolhimento de tributos devidos, por parte da contribuinte, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

A propósito, em relação aos argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade de comandos normativos legitimamente inseridos no sistema jurídico, cumpre transcrever o posicionamento consensual deste órgão, como se verifica da seguinte súmula:

Súmula CARF no. 2. *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No que respeita à inconformidade da recorrente em relação à incidência de juros calculados com base na taxa SELIC, este órgão de julgamento já consolidou seu entendimento, como se verifica do enunciado de súmula abaixo reproduzido:

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

Por tais razões voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca, Redator Designado

1 Preliminares

No que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada, acompanho integralmente as razões expostas no voto da E. Relatora, Conselheira Maria de Lourdes Ramirez.

2 Mérito

A questão deduzida nos autos envolve a amortização de ágio efetivamente pago, gerado com base na expectativa de rentabilidade futura e com origem em operação realizada entre partes não relacionadas. É de se ressaltar que a sociedade incorporada (NAVPAR) foi caracterizada como empresa-veículo pela Fiscalização, justamente em razão de ter sido constituída para o propósito de viabilizar a amortização glosada após a sua incorporação pela (VISATE).

É interessante notar que as autuações envolvendo o aproveitamento fiscal do ágio vêm se tornando cada vez mais frequentes, sendo o assunto objeto de livros, congressos e seminários. Entretanto, ainda não é possível afirmar com precisão qual é o posicionamento final do CARF a respeito da matéria. De todo modo, como as operações de amortização de ágio vêm sendo tratadas pela Fiscalização, ora como planejamentos tributários simulados, ora como planejamentos tributários desprovidos de propósito negocial, tenho que a análise do presente caso deve partir daí.

Em que pese certa divergência na doutrina, planejamento tributário pode ser definido “como a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima

economia de tributos.”⁴ De fato, e não há qualquer problema em se admitir isso, o que se busca é a obtenção da estrutura mais eficiente do ponto de vista do pagamento de tributos, desde que o contribuinte assuma as consequências jurídicas dos atos por ele praticados. Em outras palavras, é preciso que os negócios jurídicos realizados gerem os efeitos pretendidos, o que certamente vai além da mera troca de papéis, assinaturas e carimbos.

No entanto, afirmar que o contribuinte deve assumir os efeitos jurídicos dos atos por ele praticados não pode levar à conclusão de que é preciso verificar a existência de uma motivação não tributária, o que vem sendo chamado de teste do propósito negocial. A economia de tributos é motivação suficiente, desde que se possa verificar, com base no conjunto probatório, as consequências jurídicas da estrutura eleita pelo contribuinte.

É justamente por isso que a importação de teorias anglo-saxônicas, como *business purpose test*, *step transaction doctrine* e *substance over form* desrespeita a CF/88 e aplica precedentes obtidos em países que não tiveram o mesmo cuidado que o legislador brasileiro teve: o de regular, com minúcias, no âmbito constitucional, garantias, princípios e regras de direito tributário.

E é justamente na CF/88 que se deve buscar o fundamento para aplicar o entendimento diverso. A liberdade de escolha do caminho (lícito) menos oneroso decorre diretamente do texto constitucional, que assegura aos cidadãos o direito fundamental de liberdade (artigo 5º), bem como, de forma mais específica, a liberdade de exercício de atividade econômica (artigo 170). É justamente em razão dessas garantias que o Estado não pode impor ao contribuinte a adoção de uma determinada forma societária, a escolha das sociedades com quem irá contratar, o tempo de duração da sociedade que deseja criar ou a fixação do modo como vai adquirir ou pagar por uma participação societária.⁵

É preciso dizer que não se está aqui defendendo a liberdade total, como se não houvesse limites ao planejamento tributário. É claro que existem limites. Eles apenas não podem estar baseados em critérios não previstos em lei, mormente quando tais critérios são incompatíveis com a ordem constitucional. Penso que assiste razão ao Professor Humberto Ávila quando afirma que “os contribuintes jamais podem ser tributados com base em considerações gerais sobre igualdade ou solidariedade; eles somente podem ser tributados com base naquilo que foi instituído na lei instituidora do encargo ou da desoneração.”⁶

Pois bem. A economia lícita de tributos deve ser buscada pelo contribuinte e não se exige a presença de um motivo não tributário. Diante desse cenário, cabe ao Fisco identificar se os negócios jurídicos celebrados geraram os efeitos pretendidos pelo sujeito passivo. Nesse contexto, a autoridade administrativa deve investigar a presença de vícios capazes de macular: (i) a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação); ou (ii) a sua validade (abuso de direito, abuso de forma e fraude à lei).

⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Formal e Material do Planejamento*. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, nº 205. São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 171.

⁶ ÁVILA, Humberto. *Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Formal e Material do Planejamento*. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, nº 205. São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 174.

Tenho que não estão aqui presentes quaisquer dos vícios apontados acima. Vejamos.

No que diz respeito à simulação, vale conferir as lições de Caio Mário da Silva Pereira:⁷

“Consiste a simulação em celebrar-se um ato que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir, mas enganosa. (...)”

Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta, quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. (...)”

A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., uma compra e venda para dissimular doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem.”

No presente caso, não se pode afirmar que nada aconteceu. É incontestável a ocorrência de atos diversos, tais como: constituição e incorporação de sociedades, aquisição de investimento com ágio, efetivo pagamento, apuração de ganho de capital, recolhimento do tributo correspondente e amortização fiscal do ágio. Todos esses atos foram regularmente praticados, registrados perante as autoridades competentes e objeto de declarações à Receita Federal do Brasil. Assim, não se pode falar em simulação.

A conclusão não pode ser outra quando se está diante da verificação da ocorrência de dissimulação. Os negócios jurídicos celebrados foram justamente os declarados pela recorrente e pelas demais sociedades envolvidas na estrutura. Não há sequer um indício de que os contribuintes em questão tenham buscado dissimular a ocorrência do fato gerador, fazendo com que a autoridade administrativa acreditasse em algo que não ocorreu.

Salvo melhor juízo, não se está aqui diante de qualquer vício que possa macular a existência do negócio jurídico. Se algum vício há, este só pode estar relacionado à validade dos negócios jurídicos praticados. As provas trazidas aos autos, bem como o regime jurídico do ágio no Brasil, contudo, apontam em sentido oposto.

Ágio nada mais é do que a capacidade de produção anormal de lucros, ou seja, lucros superiores ao custo do capital total aplicado.⁸ Esse conceito evoluiu para a definição atual, que prevê o registro do ágio somente após a alocação do valor de custo aos ativos tangíveis e intangíveis identificáveis, inclusive os até então não reconhecidos.

Assim, ágio é, por definição, o mais intangível dos ativos,⁹ representando apenas o valor residual decorrente da diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor justo de todos os ativos identificáveis da adquirida, sejam eles tangíveis ou intangíveis,

⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1989, 11. ed., p. 367.

⁸ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura – algumas considerações contábeis. In: LOPES, Alexsandro Broedel Lopes; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3. p. 36.

⁹ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura – algumas considerações contábeis. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3. p. 42.

estejam registrados contabilmente ou não. Logo, apenas a rentabilidade futura passa a ser reconhecida como verdadeiro ágio contábil.

A despeito das recentes modificações impostas ao tratamento contábil e fiscal do ágio, é de se ressaltar que desde o advento da Lei nº 9.532/97 os efeitos tributários do ágio exercem relevante influência sobre as decisões de investimentos que envolvem empresas brasileiras. Ainda que a definição do preço a ser pago por um determinado negócio dependa de questões eminentemente mercadológicas, a possibilidade (ou não) de dedução fiscal da mais-valia é fortemente levada em consideração na decisão de investimento.

O Governo Brasileiro tinha absoluto conhecimento disso quando pôs em prática o seu plano de privatização de diversas empresas estatais. A par de questões econômicas ligadas à (in)eficiência do Poder Público para exercer as atividades em questão, diversos outros fatores foram levados em consideração para a atração do investidor privado, dentre eles, o tributário. Considerando que os ativos de boa parte das estatais brasileiras estavam sucateados e a possibilidade de expansão e melhoria dos serviços assim que a atividade fosse transferida para o setor privado, era natural que o preço pretendido pelo Governo – e efetivamente pago pelo investidor – superasse o valor contábil dos bens adquiridos.

Nesse contexto, foi editada a referida Lei nº 9.532/97, que em seu artigo 7º disciplinou os efeitos fiscais do ágio. Em linhas gerais, atendidas determinadas condições, o ágio passou a ser fiscalmente dedutível, o que pode representar uma “devolução” de 34% do sobrepreço pago, sob a forma de um crédito tributário.

O que buscou o legislador foi induzir a aquisição de participações societárias com ágio, por meio da correspondente “concessão” de um crédito tributário. O caráter indutor da norma foi bem observado por Edmar Oliveira Andrade Filho:¹⁰

“Diante de todo o exposto, é possível concluir que o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, alterado pela Lei nº 9.178/98, criou uma alternativa de planejamento tributário por indução. De fato, a lei garante um benefício que só pode ser usufruído pelas sociedades envolvidas em processo de reorganização societária, e que não pode ser usufruído quando há simples aquisição de participação societária com ágio. De fato, sem que ocorra a incorporação, fusão ou cisão, o ágio pago na aquisição de participação societária poderá ser amortizado na contabilidade, mas não terá qualquer efeito fiscal até que ocorra a alienação ou liquidação do investimento. O benefício fiscal sob análise, caso seja efetivamente utilizado, fará com eu o retorno do investimento – a aquisição de ações – seja acelerado. Trata-se de um incentivo fiscal que permite a dedução de despesas, com reflexos no fluxo de caixa do adquirente da participação societária em que o ágio tenha sido pago com fundamento na expectativa de rentabilidade futura.”

Nessa linha, quem estrutura operações para aproveitar o ágio gerado age por indução, buscando realizar a finalidade da norma concessiva da exoneração. Em que pese a reiterada discordância do Fisco, é preciso dizer que enquanto a norma prevista na Lei nº 9.532/97 estiver em vigor ela não pode ter a sua aplicação negada por meio de autos de infração. Uma norma democraticamente inserida no ordenamento jurídico deve ser dele retirada também de forma democrática. Se o citado artigo 7º permanece em vigor há tantos

¹⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. IRPJ e CSLL. Planejamento Tributário por Indução legal: a Amortização do Ágio nas Reorganizações Societárias. IN: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes (Coord.) **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 531.

anos, é de se acreditar que o seu poder de fomentar investimentos supera o sacrifício imposto à arrecadação.

Do exposto, não se pode conceber qualquer alegação de abuso de direito no caso dos autos. Não é possível abusar de uma posição jurídica incentivada pelo ordenamento jurídico. Não se pode falar igualmente em abuso de forma quando todos os requisitos legais dos atos e negócios praticados foram preenchidos. A Recorrente, com o objetivo explícito e declarado de se aproveitar da amortização fiscal do ágio, se organizou e praticou todos os atos necessários ao seu aproveitamento. Nessa linha, tampouco se pode falar em fraude à lei. A possibilidade de amortização fiscal do ágio está expressamente prevista, assim, se a autuação não discute a existência do ágio, ou, ao contrário, se não há dúvida quanto à sua existência, como no presente caso, jamais se poderá falar em fraude à lei, muito antes o contrário.

Não bastasse isso, o presente caso parece estar em linhas com recentes decisões deste Conselho. A jurisprudência administrativa¹¹ tem adotado os seguintes critérios para considerar válida a amortização fiscal do ágio:

i) Efetivo pagamento: para que o ágio seja legítimo é importante que ocorra o efetivo pagamento (não necessariamente em pecúnia) pela aquisição da participação societária que o gerou;

ii) Partes independentes: uma vez que o ágio fiscal pressupõe uma diferença positiva entre o valor de mercado de uma empresa e o seu valor patrimonial contabilizado, é importante que a negociação do preço ocorra entre partes não ligadas;

iii) Comprovação da lisura na fundamentação do ágio: o valor do ágio e sua fundamentação na expectativa de rentabilidade futura deve ter base documental, de preferência em laudo técnico que utilize premissas coerentes e comprováveis e que tenha sido assinado por empresa independente em data anterior à aquisição.

iv) Alteração do controle acionário após a operação: como o ágio fiscal pressupõe uma incorporação, espera-se que haja alteração do controle acionário da empresa absorvida.

Todos os requisitos apontados acima estão aqui presentes. Está-se diante de ágio pago, gerado em operação que envolve partes independentes e cuja comprovação está baseada em laudo técnico. Evidentemente, por se tratar de operações entre partes não relacionadas, houve alteração de controle após a operação.

Por fim, destaque-se que a utilização de empresa-veículo para amortização do ágio externo não é vedada pelo ordenamento jurídico. Ao contrário, é estimulada pelo artigo 8º da Lei 9.532/97, que admite a manutenção do benefício fiscal do ágio quando a empresa incorporada for aquela que detinha o investimento adquirido com ágio.

¹¹ Veja-se o acórdão do caso GEOPLAN:

“GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. A apresentação de provas documentais junto a impugnação, que foram objeto de verificações em diligência fiscal, elide o lançamento. (...)

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º., inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Cumprida ou não questionadas essas premissas, cancela-se a glosa.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.” (1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª TO, AC 1402-001.264, Aut. T. A. nº 18471.000808/2007-91, Rel. Antonio José Praga de Souza, julgado em 04.12.2012) / 07/

2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO DANIEL DE MOURA

FONSECA, Assinado digitalmente em 07/07/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 17/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, qual o sentido em se autorizar a manutenção do ágio em incorporações reversas (da controladora pela controlada), senão o de permitir a fruição do benefício quando a empresa operacional não puder ser incorporada, ou isso for inconveniente?

O que não se pode admitir é que o ágio amortizável seja formado exclusivamente em decorrência da empresa-veículo. No caso em apreço, o ágio teria sido formado independentemente da utilização da empresa-veículo face à presença dos requisitos expostos anteriormente. Dessa forma, a utilização da faculdade prevista nos artigos 252 da LSA e 8º da Lei nº 9.532/97 não pode ser taxada de ilegal e inoponível ao Fisco¹² (até mesmo porque nenhum prejuízo trouxe ao Erário).

Por tais razões voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Daniel de Moura Fonseca

¹² Nesse sentido:

“INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.

A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.” (1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª TO, AC 1402-001.409, Rel. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 10.07.2013)