



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

Processo nº 14098.720001/2015-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.284 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria ÁGIO
Recorrente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. PAGAMENTO

EFETIVO. EXIGÊNCIAS LEGAIS CUMPRIDAS.

A empresa controlada que incorporar a controladora, na qual detinha participação societária com ágio efetivamente pago, cumpridas as exigências dos arts. 385 e 386 do RIR/99, está autorizada a deduzir as despesas de amortização de ágio nas bases do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto. Não votou o Conselheiro Carlos César Candal Moreira Filho, que substituiu o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no colegiado e que já havia votado, nos termos do art. 57 § 5º do Anexo II do Ricarf.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca,

Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 14-58.844 de 25 de maio de 2015, da 1ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da recorrente, conforme a seguir exposto.

O auto de infração em questão refere-se à exigência de IRPJ e CSLL cumulados com juros de mora, multa isolada e multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, decorrente de suposta amortização indevida de ágio, referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

O Relatório Fiscal descreveu a operação societária que resultou na aquisição da Recorrente por seus atuais acionistas e concluiu tratar-se de operação realizada com o intuito de gerar artificialmente o ágio por expectativa de rentabilidade futura e amortizá-lo para, por meio da dedução das despesas de sua amortização nas apurações da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzir os tributos devidos pela Recorrente.

Com esse entendimento, a fiscalização qualificou a operação como fraudulenta, lavrando em face da Recorrente auto de infração no valor total de R\$ 6.152.938,78, assim discriminados:

	<i>IRPJ</i>	<i>CSLL</i>	<i>Total</i>
<i>Principal</i>	<i>1.373.625,00</i>	<i>494.505,00</i>	<i>1.868.130,00</i>
<i>Juros de Mora</i>	<i>391.158,45</i>	<i>140.817,04</i>	<i>531.975,49</i>
<i>Multa Isolada</i>	<i>703.385,79</i>	<i>247.252,50</i>	<i>950.638,29</i>
<i>Multa Ofício (150%)</i>	<i>2.060.437,50</i>	<i>741.757,50</i>	<i>2.802.195,00</i>
<i>Total</i>	<i>4.528.606,74</i>	<i>1.624.332,04</i>	<i>6.152.938,78</i>

Os pontos relevantes do detalhamento da operação que resultou no ágio, indicados no Relatório Fiscal, são os seguintes:

A Recorrente, **Concessionária Volvo**, com atuação nos Estados de Mato Grosso, Rondônia e Acre, foi constituída em **31/01/2007** com a denominação de **DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**, pelos sócios Volvo do Brasil Veículos Ltda., CNPJ nº 43.999.424/0001-14 e **Antônio Carlos** Donizeti Morassutti, CPF nº 205.018.629-00, com o **capital social** de R\$ 4.010.000,00, assim distribuídos: Volvo do Brasil Veículos Ltda. - R\$3.989.950,00 e Antônio Carlos Donizeti Morassutti - R\$ 20.050,00.

Em **15/03/2007**, a empresa **SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA.**, CNPJ nº 08.617.357/0001-25, **adquiriu a totalidade** das quotas, passando a ser a sua **única sócia**.

Em **11/10/2007**, foi admitido o sócio **Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira**, CPF nº 746.112.321-15, restabelecendo, pois, a pluralidade de sócios, ficando o **capital social** de R\$ 12.198.300,00, assim distribuído: Sagabras Participações Ltda. - R\$ 12.198.299,00 e Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira - R\$ 1,00.

Em **04/12/2007**, ocorreu a **incorporação reversa** da controladora SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA. Em função desta operação, os sócios da empresa incorporada passaram, pois, a sócios da incorporadora, ficando o quadro societário/capital assim constituído/distribuído: **AUTO-SUECO, LIMITADA** (empresa criada e estabelecida em Portugal) - R\$14.629.492,00 e **OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.** (empresa criada e estabelecida em Portugal) - R\$ 1,00 (um real). O sócio **Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira**, **retirou-se** da sociedade transferindo suas quotas para a sócia **Auto Sueco, Limitada**.

Em **14/08/2009**, a **OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.** **se retira** da sociedade, cujas quotas, assim como a quase totalidade das pertencentes à **AUTO-SUECO, LIMITADA** foram transferidas para a empresa **AS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA**, CNPJ nº 09.525.532/0001-17, ficando o **capital social** assim distribuído: **AS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA - R\$ 24.817.249,69** e **AUTO-SUECO, LIMITADA - R\$ 0,01** (um centavo).

A denominação da sociedade foi alterada em **15/03/2007** para "**AUTO SUECO BRASIL CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA.**", assumindo em **12/01/2011**, a razão social atual de "**AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA.**".

Possui como objeto social, as atividades de: a) comércio de veículos automotores terrestres novos e usados; b) comércio de partes, peças, ferramentas, ferragens, componentes e acessórios para veículos; c) comércio de quotas de consórcio de veículos automotores; d) comércio de carretas; e) comércio a varejo de peças e acessórios usados para veículos automotores; f) comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar; g) comércio a varejo de automóveis, caminhonetes e utilitários usados; h) prestação de serviços de manutenção; i) reparação e assistência técnica de veículos e motores; j) importação e exportação de tudo que se relacione aos objetivos da sociedade, e; k) participação como quotista ou acionista em outras sociedades, negócios e empreendimentos de qualquer natureza. Relacionou-se as filiais, as quais possuem o mesmo objeto social da matriz.

Integra o grupo econômico denominado "**GRUPO NORS**" (anteriormente denominado "**Grupo Auto Sueco**"), composto por 48 empresas, com atuação em 25 países de 03 continentes. Em relação, especificamente, à empresa fiscalizada, a mesma se insere no mencionado grupo econômico, conforme o seguinte organograma:



DAS CONSTATAÇÕES

DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA EMPRESA SAGABRAS

Desde 1933 o Grupo NORS (antes denominado "Grupo Auto Sueco") comercializa produtos da marca Volvo. Não por acaso utiliza a expressão "Auto Sueco" para designar empresas do grupo, já que a Volvo é originária da Suécia.

Deste modo, o Grupo NORS, por intermédio das empresas AUTO-SUECO, LIMITADA, sociedade validamente existente de acordo com as leis de Portugal e OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A., sociedade validamente existente de acordo com as leis de Portugal, decidiu comercializar os produtos da marca Volvo no Centro-Oeste do Brasil.

Para tanto, ao invés de constituir diretamente uma concessionária, foram realizadas as seguintes operações:

- a) em 22/01/2007, as empresas AUTO-SUECO, LIMITADA e OCEAN SCENERY CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A., constituíram a empresa SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 08.617.357/0001-25, com o capital social totalmente subscrito e integralizado de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), na proporção, respectivamente, de 99,99% e 0,01%;
- b) quase que simultaneamente, em 31/01/2007, a Montadora Volvo do Brasil Veículos Ltda., CNPJ nº 43.999.424/0001-14 e, para fins de pluralidade de sócios, Antônio Carlos Donizeti Morassutti, CPF nº 205.018.629-00, constituíram a empresa ora sob Ação Fiscal, com a razão social de DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA);
- c) em 14/02/2007, as sócias da SAGABRAS aumentaram seu capital social para 14.977.256,70, totalmente subscrito e integralizado pela sócia AUTO-SUECO, LIMITADA;

-
- d) em 16/02/2007, a SAGABRAS adquiriu a totalidade das quotas da empresa DRAKKAR, conforme a 1ª alteração desta última, elaborada em 16/02/2007, cujo registro pela Junta Comercial se deu em 15/03/2007, por R\$14.000.000,00, com um ágio de R\$9.990.000,00. Ou seja, a Montadora permaneceu proprietária da DRAKKAR por apenas 16 (dezesesseis) dias. As quotas pertencentes a Antônio Carlos Donizeti Morassutti, no valor de R\$ 20.050,00 (vinte mil e cinquenta reais), que passou a ser o administrador da DRAKKAR, nem ao menos estavam integralizadas, ficando tal ônus a cargo da SAGABRAS;
- e) em 11/05/2007, passou exercer a administração da empresa DRAKKAR, em substituição a Antônio Carlos Donizeti Morassutti, o Sr. Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, CPF nº 746.112.321-15;
- f) para restabelecer a pluralidade de sócios, em 11/10/2007 a SAGABRAS cedeu 01 (uma) quota no valor de R\$ 1,00 (um real), a Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, CPF nº 746.112.321-15;
- f) Em 30/09/2007, ocorreu a incorporação reversa da controladora SAGABRAS pela DRAKKAR. Com a incorporação, as sócias da SAGABRAS (AUTO-SUECO, LIMITADA e OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.) passaram a ser as únicas proprietárias da DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA), fechando-se assim o ciclo, já que o Sr. Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, cedeu e transferiu sua quota para a nova sócia AUTO-SUECO, LIMITADA;

Verifica assim, que a SAGABRAS, malgrado ter sido formalmente constituída de acordo com a legislação vigente, não possuiu nenhum propósito negocial, tendo sido criada tão somente, para possibilitar a criação e dedução indevida das despesas com a amortização do ágio, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois:

- I - teve a existência efêmera de 08 (oito) meses e 10 (dez) dias;
- II - o Balanço Patrimonial encerrado em 30/09/2007, utilizado para a determinação do valor da parcela do acervo líquido, certifica a inexistência de qualquer bem tangível, fato que impossibilita o exercício da atividade empresarial;
- III - era administrada pelo mesmo administrador da DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA), ou seja, Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira;

IV - sediada no Rio de Janeiro, enquanto o administrador residia em Cuiabá/MT, e conforme a Demonstração de Resultado de Exercício - DREx findo em 30/09/2007, não incorreu em despesas administrativas (viagens e estadias, deslocamentos, etc.). De outra vertente, aludida DREx certifica a ausência de atividades da empresa, uma vez que ao único grupo de despesa ali informado são as tributárias (impostos e taxas);

V - No "Protocolo e Justificação de Incorporação", firmado entre os mesmos representantes legais das empresas envolvidas, quais sejam, Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira e Keila Cristina B. Freire (diretor e procuradora, respectivamente, tanto da Sagabras como da Drakkar), a inexistência de propósito negocial da Sagabras é afirmada de maneira peremptória, "in verbis": "1. JUSTIFICAÇÃO DA INCORPORAÇÃO, 1.1. Fins e motivos da operação, 1.1.1. A Sagabras foi constituída para viabilizar a aquisição da Auto Sueco junto à Volvo do Brasil Veículos Ltda.(....)"

DA ARTIFICIALIDADE DO ÁGIO

Como já narrado alhures, a montadora VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA., CNPJ nº 43.999.424/0001-14, constituiu a empresa DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA) para operar como concessionária volvo nos estados de Mato Grosso, Rondônia e Acre, com o capital social de R\$ 4.010.000,00 (quatro milhões e dez mil reais), dos quais, R\$ 20.050,00 (vinte mil e cinquenta reais), foram subscritos por Antônio Carlos Donizeti Morassutti.

Decorridos apenas 16 (dezesseis) dias da sua criação, a concessionária foi adquirida pela empresa SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 08.617.357/0001-25, por R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões de reais), com um ágio de R\$ 9.990.000,00 (nove milhões e novecentos mil reais), originado do excesso pago em relação ao capital social, ou seja, $R\$ 14.000.000,00 - R\$ 4.010.000,00 = R\$ 9.990.000,00$.

No entanto, a empresa **Drakkar ainda não havia iniciado as suas atividades operacionais** e, como demonstra o Balanço Patrimonial encerrado na data base de 16/02/2007, todo o seu **capital social encontrava-se apenas subscrito**, ou seja, a empresa existia apenas no "papel", e mesmo assim a **Sagabras desembolsou R\$ 14.000.000**, pela aquisição. **A aquisição de investimento ainda não integralizado, demonstra que, na realidade, quem integralizou o capital social da DRAKKAR (R\$ 4.010.000,00) foi a SAGABRAS**, que, na oportunidade, também o aumentou para R\$ 14.000.000,00, nominando a diferença de "ágio". Assim, fica patente que **o ágio foi criado artificialmente em comum acordo entre o grupo Nors e a montadora**, com a finalidade exclusiva de obtenção de benefício fiscal, pois o grupo Nors podia facilmente ter constituído uma nova empresa, procedimento incomparavelmente menos dispendioso.

O Laudo de Avaliação da empresa Drakkar, foi elaborado pela Apsis Consultoria Empresarial Ltda., CNPJ nº 27.281.922/0001-70, cujo objetivo declarado no relatório pertinente foi a "Elaboração de projeções financeiras para **fundamentação, pela rentabilidade futura, do ágio gerado na aquisição da Drakkar para fins dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.**" Ora, por razões óbvias, laudos são elaborados para definir o valor de mercado das empresas, e não para fundamentação de ágio para fins de benefícios tributários.

A Drakkar, em 16/02/2007, como já mencionado, ainda não havia iniciado suas atividades operacionais, razão porque o Balanço Patrimonial, utilizado como balanço de partida para a elaboração do laudo sob enfoque, conter apenas 02 (duas) contas, "Bancos conta movimento" e "Capital Social a Integralizar". **No entanto, estando o capital social apenas subscrito, torna-se descabida a utilização, em contrapartida, de conta do disponível, sob pena de infringência à teoria contábil.** Repisa-se que o capital subscrito por Antônio Carlos Donizeti Morassutti, no valor de R\$ 20.050,00, foi integralizado pela própria Sagabras e ainda assim, em 11/05/2007. Desta forma, **o Balanço Patrimonial encerrado em 16/12/2007 não é documento hábil para embasar o que propõe e, por via de consequência, desabona o Laudo de Avaliação da empresa Drakkar.**

Criado então o inexistente ágio, faltava agora transformá-lo em amortizável. Para tanto, o Diretor e a Procuradora da SAGABRAS, respectivamente, Mário Rui Figueiredo de Vilhena, CPF nº 746.112.3231-15 e, Keila Cristina B. Freire, CPF nº 906.889.701-25, reuniram-se com eles mesmos, já que eram também, respectivamente, o Diretor e a Procuradora da AUTO SUECO CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA (DRAKKAR), e firmaram o "Protocolo e Justificação de Incorporação da Sagabras Participações Ltda". Com a efetivação da incorporação da controladora pela controlada (**incorporação reversa**), concluiu-se o **transporte do ágio para a empresa operativa, onde finalmente pôde gerar o benefício fiscal buscado.**

DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ante a inexistência do ágio, e ainda a falta de propósito negocial da empresa SAGABRAS, utilizada apenas como veículo para o transporte deste, as despesas com as correspondentes amortizações, utilizadas pelo sujeito passivo para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSSL, relativas aos anos-calendários de 2010 a 2012, **foram glosadas pela fiscalização.**

Desta forma, o lucro real e a base de cálculo da CSLL constantes dos LALUR, foram recompostos pela **adição das mencionadas despesas** com as amortizações do ágio.

Os valores do IRPJ e da CSLL lançados no Auto de Infração, correspondem, pois, às diferenças entre os apurados sobre as bases de cálculo recompostas pela fiscalização, e os calculados pela empresa, sobre as bases de cálculo não integradas pelas despesas sob enfoque.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A empresa, com o único propósito de reduzir o valor do pagamento do IRPJ e da CSLL, utilizou de mecanismo tendente a burlar a Fazenda Pública, materializado na **criação artificial de ágio**, cujo **transporte ocorreu por intermédio de uma "empresa-veículo", sem propósito negocial e inexistente de fato.**

Com efeito, tal operação engendrada pela empresa, caracteriza a conduta fraudulenta prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, na medida que foi uma ação dolosa, tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário de 2010 a 2012.

Destarte, presente a fraude, a multa de ofício prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi qualificada, conforme determina o § 1º do mesmo diploma legal, passando ao percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento) incidente sobre os montantes dos tributos devidos.

DA MULTA ISOLADA

De acordo com o item II do Art.44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, por estar o contribuinte obrigado, por opção, ao Lucro Real anual, sujeito, pois, aos recolhimentos de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, ao excluir as indedutíveis amortizações de ágio da incidência destes recolhimentos, fica o sujeito passivo sancionado com a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), aplicada sobre o valor do pagamento mensal não efetuado, calculada conforme demonstrativo em anexo.

Oportuno destacar, que o Art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 1.515, de 24 de novembro de 2014 (que revogou o Art.16 da Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de dezembro de 1997, que normatizava o mesmo assunto), que a seguir se transcreve, prevê expressamente a cumulação da multa isolada com a multa de ofício:

"Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;(grifei)

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto." (grifei)

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Os valores referentes às bases de cálculo, alíquotas, tributos devidos, juros e multa, encontram-se discriminados nos "DEMONSTRATIVOS DE

APURAÇÃO" e "DEMONSTRATIVOS DE MULTA E JUROS DE MORA", peças integrantes do auto de infração ora lavrado. Já o montante total do crédito tributário lançado está relacionado no "DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO", sendo o mesmo totalizado por tributo.

Encontram-se, ainda, no corpo deste auto de infração as instruções relativas a pagamento, parcelamento ou impugnação do presente lançamento de ofício.

Por derradeiro, em cumprimento ao disposto no art. 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010 foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP em decorrência de o sujeito passivo ter praticado, em tese, crime contra a ordem tributária, através das condutas delitivas tipificadas no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Razões de Recurso

A recorrente foi intimada do Acórdão recorrido, em 15/06/2015 (fl. 505), via DTE. Interpôs recurso voluntário, em 14/07/2015 (fl. 521). O recurso voluntário foi juntado por meio do e-CNPJ da recorrente.

De seu lado, a Recorrente afirma que o investimento inicial foi de R\$14.000.000,00, realizado por seus acionistas da Recorrente, que teria sido altamente rentável. Ressalta que, o ágio pago foi ainda menor que a efetiva rentabilidade do negócio, e que esse fato teria sido constatado pela autoridade fiscalizadora.

Alega que teria restado comprovado nos autos os seguintes pontos:

- a) a validade do laudo econômico que fundamentou o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
- b) a efetividade de desembolso do preço, inclusive referente ao ágio;
- c) a independência econômica das partes envolvidas na operação que originou o ágio; e
- d) a regularidade/legalidade das operações societárias.

Frisa que, a substância econômica da operação, por si só já deveria ser suficiente para comprovar a efetiva existência de propósito negocial nas transações realizadas entre as partes, eis que o investimento revelou-se rentável.

Salienta que, não obstante, a fiscalização concluiu que a Sagabras não estava revestida de propósito negocial.

Defende que, em verdade, a constituição da Sagabras foi imprescindível para as tratativas e negociações com a Volvo. Além disso, a constituição da Sagabras não resultou em economia tributária, eis que a aquisição do contrato de concessão comercial da Volvo concederia a amortização do valor integral desembolsado, como citado acima.

Destaca que, a operação seria uma legítima aquisição de negócio (exclusividade de vendas de veículos Volvo em regiões específicas) entre partes independentes, com efetiva circulação de capital.

Diz que, a avaliação do ágio partiu de um processo imparcial de valoração, de livre mercado e independência entre as partes e documentado em um laudo de avaliação produzido por empresa de consultoria especializada.

Sustenta que, todos os requisitos legais e econômicos para o aproveitamento fiscal do ágio foram devidamente atendidos, sendo imperativo reconhecer a sua validade.

Cita caso análogo (caso Santander, Acórdão nº 1402-00.802, de 2011), no qual teriam sido estabelecidas as seguintes premissas para aproveitamento do ágio: (i) efetivo pagamento do custo total da aquisição; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas, ou seja, a inexistência de ágio interno, (iii) a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, com fundamento em laudo econômico lastreado na expectativa de rentabilidade futura do investimento. Ressalta que, essas três premissas estariam presentes no caso em análise.

Após as alegações específicas sobre a operação societária com ágio, contestou a aplicação de multa qualificada, sob a alegação de que não teria havido fraude.

Defende que não haveria fundamento legal para a adição das referidas despesas na base de cálculo da CSLL.

Reporta-se à Súmula CARF nº 105 para argumentar sobre a impossibilidade de se cumular multa de ofício com multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil- Relator

O recurso voluntário é tempestivo e os recorrentes estão regularmente representados. Conheço do recurso.

Verifica-se que, a DRJ ratificou as conclusões do Relatório Fiscal e o Auto de Infração. Entendeu-se que, no caso, inexistente ágio e não houve propósito negocial na constituição da SAGABRAS.

A SAGABRAS teria sido criada somente como veículo de transporte do ágio (considerado inexistente). Com esse entendimento, manteve-se a glosa das despesas com as correspondentes amortizações, utilizadas pela Recorrente para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, relativas aos anos-calendários de 2010 a 2012.

Analisando-se as informações e documentos dos autos, constata-se que a SAGABRAS indicou que o pagamento de ágio na aquisição da Recorrente teve como

fundamento econômico o valor da rentabilidade que a Concessionária Volvo lhe traria nos exercícios futuros, considerando a ampla área para vendas (Estados de Mato Grosso, Rondônia e Acre).

Dessa forma, a SAGABRAS visou atender às disposições do art. 385, § 2º, inc. II do RIR/99, *verbis*:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

(...)

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

(...)

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

No contexto dos autos, não seria plausível imaginar que a Montadora Volvo entregaria tal concessão, sem imputar no preço do negócio uma projeção de valor, considerando o quanto o comprador lucraria nos anos seguintes, com representação exclusiva para a venda de ônibus, caminhões e veículos Volvo, além de peças, assistência técnica etc. Não há dificuldade em deduzir que a Montadora Volvo constituiu a DRAKKAR (Recorrente) para auferir vantagem financeira na venda da concessão.

Paralelamente, também não há dificuldade em se verificar que as referidas empresas situadas em Portugal (AUTO-SUECO, LIMITADA e OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.), tinham propósitos negociais que as levaram à criação de uma empresa no Brasil, a SAGABRAS.

Da mesma forma, o planejamento quanto aos impactos tributários na aquisição da concessão Volvo deve ser considerado.

Observando-se o todo, é possível verificar que o propósito negocial... o fundamento econômico da operação... residiu no objetivo dos investidores de adquirir a representação exclusiva da marca Volvo naquelas Unidades da Federação.

É cediço que, as receitas auferidas com as vendas e negócios, que só foram possíveis em virtude do investimento de R\$14 milhões, foram oferecidas à tributação. Sendo assim, isto é, diante do efetivo pagamento, decorrente dos resultados de exercícios futuros, não há ilegalidade na dedução das despesas de amortização do ágio em questão.

O fato de o capital social da DRAKKAR ter sido somente subscrito, não pode constituir óbice à aquisição, mediante o pagamento efetivo de R\$14 milhões (capital social: R\$ 4.010.000,00; e ágio: R\$9.990.000,00).

Do mesmo modo, o fato de as empresas terem sido criadas e as negociações terem sido realizadas em datas próximas, não desnatura o referido objetivo central: a aquisição da concessão Volvo.

Nesse sentido, passo à análise da operação à luz das disposições legais que estabelecem as exigências para a amortização do ágio.

Em conformidade com o disposto no art. 385 do RIR/99, a SAGABRAS avaliou a DRAKKAR (Recorrente), por ocasião da respectiva aquisição e segregou o custo de aquisição, em capital e ágio. As demonstrações a respeito foram mantidas e apresentadas à fiscalização. Veja-se as referidas disposições do RIR/99, *verbis*:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Posteriormente, dessa vez em conformidade com o disposto no art. 386 do RIR/99, a SAGABRAS foi adquirida pela DRAKKAR, que detinha participação societária da SAGABRAS, com ágio. Veja-se as referidas disposições do RIR/99, *verbis*:

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 nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos

de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

*§ 6º O disposto neste artigo **aplica-se, inclusive**, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):*

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Observa-se, portanto, que independentemente do entendimento da DRJ de que a aquisição da concessão poderia ter sido realizada diretamente pelas empresas portuguesas, sem a criação da SAGABRAS. Ou, que a Montadora Volvo poderia ter negociado a venda da concessão diretamente, sem a constituição da DRAKKAR, o **modelo de negócio adotado pela Recorrente**, ainda que, além do objetivo de adquirir a Concessão Volvo, tenha havido planejamento estratégico quanto aos impactos tributários, em realidade, **não se vê infração legal**, conforme acima analisado. Entende-se, assim, que é indevida a glosa mantida pela DRJ.

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanho as conclusões do Relator, no sentido de que não restou configurada infração à legislação tributária que prevê a dedutibilidade do ágio em questão.

Penso que os argumentos trazidos pela fiscalização para a glosa do ágio foram devidamente desconstituídos pela recorrente.

Efetivamente restou demonstrado que houve o efetivo pagamento do custo total da aquisição; o negócio foi realizado entre partes independentes e o ágio foi fundamentado na rentabilidade futura, mediante laudo apropriado à sua demonstração.

As estranhezas do negócio apontadas pelo Fisco, foram devidamente justificadas pela recorrente não configuram fundamento suficiente para o afastamento da dedutibilidade do ágio.

De fato, a empresa adquirida (DRAKKAR) com ágio havia sido recentemente constituída pela empresa Volvo do Brasil Veículos Ltda, fabricante de veículos, tendo como objeto social a revenda de seus veículos, como sua concessionária.

De acordo com a fiscalização, e não negado pela recorrente, a empresa, recém-criada, sequer havia sido instalada fisicamente. Ocorre que o grande valor desta empresa se concentrava justamente na exploração da concessão da venda dos veículos fabricados pela empresa Volvo. A recorrente juntou aos autos cópia do contrato de concessão comercial, firmado em 26 de janeiro de 2007, pelo qual a empresa Volvo do Brasil Veículos Ltda concedeu à empresa Drakkar Comércio de Veículos e Peças Ltda o direito à comercialização dos veículos de sua marca na área demarcada no Anexo I (e-fls. 564/591).

Desta feita, o que a recorrente pagou foi efetivamente pela possibilidade de exploração da concessão na venda e prestação de assistência técnica dos veículos da marca Volvo na região especificada no contrato.

Ainda que ainda não estivesse em operação restou demonstrado em laudo técnico o potencial de rentabilidade futura do negócio, tomando por base o potencial de vendas e também o histórico da concessionária anteriormente existente na região e que fora destituída da concessão pela Volvo (alienante).

Com relação a utilização de uma empresa não operacional para a aquisição do investimento, que em curto prazo restou incorporada pela própria investida, tenho manifestado meu entendimento que tal procedimento está dentro da esfera de liberdade da empresa de organizar e conduzir seus negócios de forma a propiciar, dentro dos ditames legais, a menor carga tributária possível.

Concluo que, tendo sido efetivamente adquirido o investimento com ágio baseado na rentabilidade futura, devidamente demonstrado em laudo, entre partes independentes e configurada a confusão patrimonial entre a empresa investidora e a investida, mediante a incorporação reversa permitida pela lei, não há como negar o direito do contribuinte de efetuar a sua amortização nos termos legais.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado