



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

Processo nº 16327.720416/2012-47
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.321 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 10 de dezembro de 2015
Assunto IRPJ
Recorrente BANCO VOLKSWAGEN S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento para apreciação em conjunto com o processo de nº 16327.720505/2012-93. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Presidente), FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Relatório

BANCO VOLKSWAGEN S/A recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 8ª Turma da DRJ São Paulo01/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Apesar do Termo de Verificação Fiscal mencionar infração à legislação do IOF, apenas são objeto do presente processo três autos de infração, um de IRPJ e dois de CSLL.

No relatório serão mencionados apenas os fatos e enquadramento legal relativos às duas infrações controladas no processo.

Infração 1 – Indedutibilidade de ágio interno Das operações societárias realizadas pelo Grupo Volkswagen e os seus efeitos sobre o quadro societário e capital da Volkswagen Leasing S/A

No período de 13/12/2005 a 29/2/2008 ocorreram os eventos societários relacionados na tabela abaixo:

Data	Descrição
13/12/2005	Transferência (a título de venda) de ações da VWB, emitidas pelo BVW, para a VWAG – 48.796.057 ações do BVW
21/12/2005	Transferência das ações da VWB, emitidas pelo BVW, para a VWAG – 64.561.719 ações do BVW
29/3/2006	Emissão de 3.913.182 ações, subscritas e integralizadas pela VWS - Aumento de capital do BVW no valor de R\$ 15.000.000,00
28/8/2006	Emissão de 6.282.687 ações, subscritas e integralizadas pela VWS - Aumento de capital do BVW no valor de R\$ 25.000.000,00
2/1/2007	Transferência (a título de venda) de participação da VWB na VWL à VWFSAG – 11.035.632 ações da VWL
30/1/2007	A participação da VWS no BVW, foi transferida à VWP – 48.242.186 ações do BVW, pelo valor contábil de R\$ 203.203.986,96 (BP de 31/12/2006)
17/4/2007	Emissão de 727.680.000 ações, subscritas e integralizadas pela VWFSAG
2/5/2007	Transferência (a título de venda) de participação da VWAG no BVW à VWL – 113.357.776 do BVW
17/09/2007	Criação de carteira de arrendamento mercantil no BVW.
18/10/2007	Emissão de 100.000.000 de ações, subscritas e integralizadas pela VWFSAG.
23/10/2007	Transferência de participação da VWFSAG na VWL à VWP – 838.715.632 ações
31/1/2008	Encerramento das agências do Banco VW
29/2/2008	Incorporação da VWL pelo BVW

Legenda:

BVW – Banco Volkswagen S/A VWL – Volkswagen Leasing S/A – Arrendamento Mercantil (Brasil)

VWS – Volkswagen Serviços Ltda. (Brasil)

VWB – Volkswagen do Brasil Ltda. – Indústria de Veículos Automotores (Brasil)

VWP- Volkswagen Participações Ltda. (Brasil)

VWAG – Volkswagen Aktiengesellschaft (Alemanha)

VWFSAG - Volkswagen Financial Services Aktiengesellschaft (Alemanha)

Após as operações o controle societário da VWL passou da VWB para a VWFSAG em 2/01/2007, e desta para a VWP em 23/10/2007, sendo que em 17/4/2007 e 18/10/2007 se verificaram eventos de aumento de capital, o primeiro mediante subscrição integralizada em dinheiro e o segundo mediante incorporação de reservas de lucros acumulados.

Do aumento de capital da VWL

Em 17/4/2007, a VWFSAG, controladora integral da VWL, subscreveu o montante de 727.680.000 de ações nominativas com valor unitário de R 1,00, perfazendo o total de R\$ 727.680.000,00.

A operação foi registrada no sistema de controle do Banco Central do Brasil como Investimento Estrangeiro Direto.

Em 2/5/2007, os recursos financeiros foram remetidos ao exterior pela aquisição de participação acionária no BVW.

Os recursos financeiros externos oriundos da Alemanha aportados pela VWFSAG na VWL foram no curto espaço de 14 dias repatriados à Alemanha, desta vez em favor da VWAG.

Da apuração de ágio pela VWL

Os recursos provenientes do aumento de capital foram utilizados para a aquisição de 113.357.776 de ações do BVW que pertenciam à VWAG.

Foi apresentado laudo de avaliação de emissão da KPMG Corporate Finance Ltda., datado de 26/3/2007, onde constava 28/2/2007 como data base e a avaliação a valor presente do BVW em R\$ 941.629 mil.

Tendo verificado inconsistência em relação ao cálculo do valor do ágio, foi efetuada nova intimação – item 5 do Termo de Intimação nº 3.

Foram apresentados dois laudos (segundo a fiscalização, de forma sumária e não completa), inicialmente um datado de 26/3/2007 em que o valor do BVW era da ordem de R\$ 941 milhões e um segundo, datado de 23/3/2007. Nas palavras da fiscalização o laudo com data anterior afirma “atualizar o laudo anteriormente apresentado, no qual o valor do BVW, em três diferentes cenários de crescimento equivalem a R\$ 886 milhões, R\$ 936 milhões ou R\$ 986 milhões. Todos os valores contemplam dedução a título de potenciais ajustes, no montante de R\$ 117 milhões.”

Ágio no valor de R\$ 228.336.098,32, com fundamento econômico na apuração de rentabilidade futura, conforme previsto no § 2º, inciso II, do art. 385 do RIR e foi contabilizado conforme determina o inciso III, do art. 386 do RIR.

Da incorporação da VWL pelo BVW e início da amortização do ágio

Em 29/2/2008 a controlada BVW incorpora sua controladora VWL, a valores contábeis com data base de avaliação em 31/1/2008.

O acervo líquido da VWL foi avaliado em R\$ 174.127.835,93, conforme laudo de avaliação elaborado por ocasião da incorporação, e assim demonstrado:

	Valor R\$	Obs.
Patrimônio Líquido Total da VWL	897.610.415,17	
(+) Reversão do dividendo proposto	6.292.544,74	(a)
(-) Provisão para garantia de dividendos	-194.085.683,56	(b)
Total do patrimônio Líquido ajustado	709.817.276,35	

	Valor R\$
Total do Patrimônio Líquido Ajustado	709.817.276,35
(-) Investimento da VWL no Banco VW	-535.689.440,42
Total do Acervo Líquido a ser incorporado	174.127.835,93

O valor de R\$ 194.085.683,56 indicado como “Provisão para garantia de dividendos” nada mais é que o saldo contábil líquido indicado pelo BVW na conta 2.4.1.10.00.001 “Ágios Incorp BVW – R\$ 228.336.098,32 referentes ao ágio inicialmente apurado menos R\$ 34.250.414,76 referentes à amortização acumulada na VWL.

O total dos valores expurgados do patrimônio líquido da VWL quando de sua incorporação em 29/2/2008 – R\$ 729.775.123,98 relativos ao somatório do ágio a amortizar mais o saldo contábil do investimento da VWL no BVW – equivalem ao valor do aumento de capital da própria VWL, R\$ 727.680.000,00 realizado em 17/4/2007.

No LALUR constata-se que no ano calendário 2008 o BVW amortizou a título de ágio o valor de R\$ 41.861.618,04 – página 71 do LALUR, conta Provisão para Perdas Ágio BVW, excluído na parte A, R\$ 194.085.683,56, e incluído na parte A, R\$ 152.224.065,52.

Enquadramento legal

O cerne da questão é a descaracterização, por falta de fundamento econômico, de toda a série de operações financeiras e societárias realizadas pelas empresas do Grupo Volkswagen no país e no exterior vinculadas entre si, consideradas como atos de simulação com o intuito de obtenção de vantagens tributárias indevidas.

Na reorganização societária foram realizadas operações estruturadas em sequência para que aparentemente fosse entendido que existiu uma aquisição com ágio. Porém, quando analisado o conjunto dos atos, identificamos que o controle acionário do BVW nunca mudou. A simulação é incontestável. A posição acionária do BVW em 13/12/2005 já conferia à VWAG a totalidade do seu controle, conforme quadro abaixo:

Situação em 13/12/2005 - inicial

BVV	13/12/05
VWB	42,64
VWS	32,23
VWAG	25,13
PARTICIPAÇÃO VWAG NA VWB = 99,99999994898%	42,639999978
PARTICIPAÇÃO DA VWAG NA VWS = 98,689161%	32,229830684
PARTICIPAÇÃO TOTAL VWAG NO BVV – DIRETA E INDIRETA	99,999830663

Situação em 17/4/2007 – data do aumento de capital

BVW	17/04/07
VWB	
VWS	29,85
VWAG	70,15
PARTICIPAÇÃO DA VWAG NA VWS = 96,755941%	29,84903105
PARTICIPAÇÃO TOTAL VWAG NO BVW – DIRETA E INDIRETA	99.99903105

Situação em 2/5/2007 – data da aquisição do controle do BVW

BVW	02/05/07
VWL	70,15
VWP	29,85
PARTICIPAÇÃO DA WVAG ATRAVÉS DA VWFSAG NA VWL = 99,9999997%	70,1499998
PARTICIPAÇÃO DA WVAG NA VWP = 99,999%	29,8497015
PARTICIPAÇÃO TOTAL VWAG NO BVW – DIRETA E INDIRETA	99,9997013

A empresa veículo na apuração do ágio foi a própria VWL, que independentemente de participações acionárias, já estava operacionalmente unificada com o BVW, ao partilhar do mesmo endereço, do mesmo corpo diretivo, dos serviços de pessoal prestados pela Volkswagen Serviços – ambas sociedades declararam “zero” empregados no ano calendário 2007 nas respectivas DIPJ e até mesmo dos respectivos patrimônios para o estabelecimento de limites operacionais.

A VWFSAG, detentora de 99,9998% do capital social da VWP, que no evento de 29/2/2008 se tornou a controladora do BVW detendo 99,999999 % de seu capital social, se caracteriza apenas como uma empresa que atende à estratégia mundial do grupo Volkswagen, uma vez integralmente subordinada à VWAG, esta sim a controladora de fato do BVW desde sempre.

A inclusão da sociedade nacional VWP na linha de controle acionário do BVW é decorrente de disposições legais do Banco Central do Brasil, caso contrário também seria completamente desnecessária do ponto de vista econômico.

A demonstrada unicidade operacional da VWL e do BVW já existente previamente aos fatos, bem como a inclusão no processo de sociedades aparentemente distintas demonstram uma estratégia de simulação com o objetivos de conferir uma aura de propósito negocial aos eventos societários realizados.

Considerando o antes e o depois da reorganização societária fica claro a completa ausência de fundamentação econômica e propósito negocial na aquisição de participação societária no BVW pela VWL, ainda mais com apuração de ágio tendo em vista a situação de ambas empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico e já estarem operacionalmente integradas.

Para o atendimento do objetivo de concentração do controle acionário das empresas no acionista do exterior, como mencionado nas notas explicativas às Demonstrações Financeiras da VWL relativas ao ano calendário 2007 bastaria a transferência do controle acionário e/ou até mesmo a incorporação de qualquer uma das sociedades pela outra, a valores contábeis.

Não há propósito negocial no aumento de capital vinculado à aquisição da participação acionária.

No curto espaço de tempo compreendido entre abril de 2007 e fevereiro de 2008, apenas 10 meses, o aumento de capital se mostrou sem fundamentação econômica, ao contrário da situação de incorporações realizadas entre partes independentes, onde se esperaria que os patrimônios das duas entidades envolvidas seriam somados, sem quaisquer expurgos.

O aumento do patrimônio líquido da do BVW se limitou à incorporação do valor do patrimônio líquido da VWL após os expurgos mais os lucros verificados nos anos calendário 2007 e 2008, conforme tabela abaixo:

EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – BANCO VOLKSWAGEN – 2006 A 2008

PATRIMÔNIO LÍQUIDO - CAPITAL	AC 2006	AC 2007	VARIÇÃO 2007/2006	AC 2008	VARIÇÃO 2008/2007	VARIÇÃO 2008/2006
25. CAPITAL DE DOMICILIADOS NO PAÍS	263.440.926,61	375.554.683,86	112.113.757,25	549.682.519,79	174.127.835,93	286.241.593,18
26. CAPITAL DE DOMICIL. NO EXTERIOR	112.113.757,25	0,00	-112.113.757,25	0,00	0,00	-112.113.757,25
27. (-) CAPITAL A REALIZAR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
28. TOTAL DO CAPITAL REALIZADO	375.554.683,86	375.554.683,86	0,00	549.682.519,79	174.127.835,93	174.127.835,93
PATRIMÔNIO LÍQUIDO-RESERVAS			0,00		0,00	0,00
29. RESERVAS DE CAPITAL	18.515.212,24	18.515.212,24	0,00	18.515.212,24	0,00	0,00
30. RESERVAS DE REAVALIAÇÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
31. RESERVAS DE LUCROS	20.280.150,33	25.716.007,28	5.435.856,95	266.884.175,25	241.168.167,97	246.604.024,92
32. RESERVA PARA AUMENTO DE CAPITAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
33. OUTRAS RESERVAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
34. TOTAL DAS RESERVAS	38.795.362,57	44.231.219,52	5.435.856,95	266.884.175,25	241.168.167,97	246.604.024,92
PATRIMÔNIO LÍQUIDO-OUTRAS CONTAS			0,00		0,00	0,00
35. LUCROS ACUMULADOS	249.515.766,08	326.223.036,45	76.707.270,37	326.223.036,45	0,00	76.707.270,37
36. (-) PREJUÍZOS ACUMULADOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
37. (-) JACOES EM TESOURARIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
38. OUTRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
39. TOTAL OUTRAS CONTAS	249.515.766,08	326.223.036,45	76.707.270,37	326.223.036,45	0,00	76.707.270,37
40. TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	663.865.812,51	746.008.939,83	82.143.127,32	1.161.304.943,73	415.296.003,90	497.439.131,22

Caso se objetivasse efetivamente o aumento dos limites operacionais do BVW, como postulado pela fiscalizada, o lógico seria que o aumento de capital da ordem de R\$ 700 milhões fosse diretamente nele realizado, com a paralela criação da carteira de arrendamento mercantil, como feito, com a posterior incorporação a valores patrimoniais da VWL para atender ao objetivo de racionalização administrativa.

Para o contribuinte poder usufruir do benefício fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 deve existir uma negociação, um custo de aquisição, com um comprador que efetivamente pague por uma participação societária com ágio. Para isso o ágio deve ter efetividade e legitimidade, o que não é o caso do ágio de si mesmo amortizado pelo BVW.

Ao invés da VWL incorporar as ações do BVW pelo valor patrimonial, ela as recebeu por valor baseado em rentabilidade futura, originário de relatório encomendado pelo Grupo Volkswagen, registrando assim um ágio, este simuladamente pago, um ágio de papel.

O relatório da KPMG, que fundamentou o ágio, informa que o trabalho foi baseado em informações e premissas disponibilizadas pela Administração do Grupo Volkswagen, além de enfatizar que o dito trabalho não representou uma auditoria nem deveria ser interpretado como tal.

O valor pago pela VWL pelas ações do BVW partiu da avaliação da KPMG de R\$ 1.003 milhões. O Grupo Volkswagen do Brasil não levou em consideração os valores indicados pela consultoria a título de “Potenciais Ajustes”, no montante de R\$ 177 milhões, que reduziria o valor base para R\$ 886 milhões.

Não existiram terceiros envolvidos para discordar ou negociar os valores definidos. A VWL aceitou assumir “Potenciais Ajustes” da ordem de R\$ 177 milhões e ainda pagou a mais por isso, situação inimaginável em uma transação entre partes independentes.

Ao contrário do afirmado de que a avaliação do BVW levou em consideração apenas a projeção de seus próprios resultados futuros, o laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

Não existe razão extra-tributária para tal reorganização societária, que teve como único objetivo a criação do ágio a ser deduzido indevidamente.

O ágio artificialmente criado foi utilizado irregularmente como benefício fiscal pelo BVW, que reduziu e deixou de pagar imposto de renda e contribuição social nos anos calendário de 2008 a 2010.

O ágio aceito pela contabilidade deve decorrer da alienação de controle realizada entre partes independentes e em igualdade de condições negociais.

Para a CVM o ágio gerado de si mesmo é incabível na estrutura conceitual da contabilidade, pois não decorre de um processo de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas, sem dispêndio na obtenção de algo de terceiros não há custo de aquisição – ressalta-se o caráter simulado do aumento de capital e aquisição de participação societária, onde se comprovou que os recursos financeiros retornaram à sua origem.

Do evidente intuito de fraude

Em decorrência da desqualificação da operação de compra e venda de ações com apuração de ágio pelos motivos acima expostos e dos atos a este evento ligados, ficou caracterizada também a ação dolosa da operação recebimento e transferência de recursos com o exterior, pois sem propósito negocial, sem motivação extra-tributária, também esta etapa em conjunto com as demais leva a uma única finalidade: diminuição ou não pagamento de tributos, no caso do IRPJ, CSLL e IOF devidos pela VWL e pelo BVW.

Restou caracterizado o evidente intuito de fraude, uma vez que, simulada a aquisição de participação societária com ágio e daí para trás simulados também os demais atos encadeados.

Cabe a interpretação dos fatos não apenas pelo formalismo, mas pelo conteúdo, pela motivação, analisando o conjunto dos atos e não cada etapa separadamente.

Esse tipo de ação também envolve a questão da isonomia e capacidade contributiva do contribuinte, pois os demais cidadãos não devem ser prejudicados com atos artificiosos de terceiros.

Infração nº 3

Não se questiona a forma de apuração de superveniência/insuficiência de depreciação nas operações de arrendamento mercantil, mas apenas o tratamento tributário atribuído a estes valores.

O item II do Ato Declaratório Normativo CST 34/87 esclarece que os ajustes procedidos na contabilidade para atender às normas editadas pelas autoridades monetárias não podem resultar em, por exemplo, tornar dedutível determinado valor que a legislação determina ser irrelevante para fins de apuração do resultado, alterar conceitos da legislação tributária, o alcance destes dispositivos.

A orientação normativa do Ato Declaratório Normativo CST 34/87 trata especificamente de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e, uma vez que distintas as bases de cálculo, a orientação normativa do referido ato não pode ser estendida à CSLL criada pela Lei nº 7.689/88.

O ajuste previsto na Circular BACEN nº 1.429/1989, registrado com complemento ou estorno nas contas de Despesas de Arrendamento em contrapartida com Insuficiência de Depreciação ou Superveniência de Depreciações visa melhor refletir o resultado auferido pela sociedade nas suas demonstrações financeiras.

As regras aplicáveis à apuração da capacidade contributiva da pessoa jurídica na determinação de seu lucro para fins de incidência do imposto sobre a renda também devem ser aplicáveis à CSLL, conforme disposto no PN COSIT 78/78, que trata de Investimentos em Sociedades Coligadas o Controladas Avaliados pela Valor do Patrimônio Líquido (Normas Gerais), não se aplica ao caso em questão.

Nas adições e exclusões previstas na Lei nº 7.689/88, com a redação do art. 2º da Lei nº 8.034/90, aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL, estão previstos os ajustes decorrentes do resultado positivo ou negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, mas não de superveniências ou insuficiências de depreciação.

Não há previsão legal expressa de exclusão do item Superveniência de depreciação na base de cálculo da CSLL.

A empresa apresentou impugnação, protocolizada em 15/5/2012 (fls. 1137/1210), alegando em síntese o seguinte:

Requerimento preliminar

Requer que a parcela atinente a uma das acusações fiscais listadas acima seja desmembrada do presente processo e dê origem a um novo feito.

Incompetência da Secretaria da Receita Federal

A classificação dos ingressos de recursos externos no País, em especial em instituições financeiras, é matéria reservada às autoridades monetárias (Conselho Monetário Nacional e BACEN). Em função de VWL e BVW serem instituições financeiras regularmente fiscalizadas pelo BACEN) o aumento de capital da primeira, a aquisição por ela da segunda e a incorporação havida foram previamente submetidos à apreciação de referida autarquia, que aprovou as transações mencionadas. Por essas

razões, era vedado ao Fisco afastar unilateralmente o tratamento dado pelas autoridades monetárias.

Mérito

No mérito, os negócios de aumento de capital de VWL, aquisição por esta de BWV e incorporação de VWL por BVW estão de acordo com a legislação, foram realizadas coordenadamente em conjunto com operações perpetradas em outros países em que o grupo Volkswagen atua com o mesmo propósito de reestruturação do braço financeiro, o que revela terem se pautado em razões extra tributárias, não havendo elementos que revelem que a redução da carga tributária tenha sido o motivo preponderante para a realização das transações da forma como executadas.

Aumento de capital feito por VWFSAG em VWL

Os recursos ingressados no País decorreram de disponibilidades próprias da VWFSAG; não têm por origem a VWAG; foram destinados ao aumento do capital de VWL na forma como fixada pelas regras que disciplinam o investimento externo direto e posteriormente aplicados de acordo com o seu objeto social. Tanto que produziram efeitos na quantificação do limite operacional da VWL dentro do próprio período auditado.

Mesmo que de empréstimo se tratasse, premissa assumida para fins de argumentação, ainda assim seria descabida a desconsideração das ulteriores aquisição de BVW junto à VWAG e incorporação de VWL por sua nova controlada, já que os recursos que teriam sido mutuados teriam sido disponibilizados por VWFSAG, com disponibilidades próprias.

Quanto à aquisição das ações de BVW

Deu-se a valor de mercado porque os objetivos sociais, as conduções dos negócios, diretorias, Conselho Consultivo, Conselho de Administração, ambiente regulatório e concorrencial, patrimônios e apurações de resultados de VWAG e VWFSAG são independentes. Aliás, justamente em função dessa independência, os negócios que sejam realizados entre ambas devem ser praticados em condições de mercado, da mesma forma como realizados com terceiros, conforme preceitua o Princípio Arm's Length. O fato de a VWAG controlar a VWFSAG não faz com que esta não tenha autonomia em suas decisões. A própria CVM já reconheceu a legitimidade do ágio formado em operações entre sociedades ligadas, quando demonstrado que as conduções dos seus negócios são feitas de forma autônoma. Os conceitos da legislação brasileira de sociedades não se equivalem, neste caso, aos previstos na legislação alemã e, por isso, não podem ser adotados para impugnar a legitimidade da aquisição de BVW por VWL, do preço ajustado na operação e do respectivo ágio apurado.

O ágio apurado à época da transação foi regularmente quantificado e espelhado em laudo emitido por sociedade especializada e desvinculada da adquirente e alienante. Os denominados "ajustes potenciais" integram o preço de aquisição, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, o que só atesta a livre negociação e regularidade do ágio existente. Tanto que o valor apurado à época acabou se mostrando acertado considerando o relevante crescimento dos negócios, lucratividade e rentabilidade do BVW nos anos posteriores a 2007.

Quanto à incorporação de VWL por BVW

Teve por objetivo integrar as atividades financeiras do grupo Volkswagen em uma só pessoa jurídica operacional, coerentemente com os objetivos declinados na exposição da reestruturação feita ao BACEN antes de se dar início às operações;

Possibilitou, juntamente com outras operações, que o desenho final do braço financeiro grupo Volkswagen no País atendesse ao disposto na Resolução CMN 3.040/01, mediante a existência de uma sociedade holding no País, controlada diretamente por VWFSAG, com o propósito específico de deter participação na sociedade operacional (BVW);

A provisão para a garantia de dividendos foi formada a fim de atender o disposto na Circular BACEN 3.017/00.

Outros argumentos

Outros negócios de compra e venda de participação societária entre empresas do grupo Volkswagen, quando realizadas, deram-se a valor de mercado e as próprias operações impugnadas fizeram com que se abrisse mão de créditos tributários. Estes elementos revelam que as transações não se pautaram no único propósito de formação e amortização ao ágio.

Não há qualquer justificativa para, de um lado, o imaginado mútuo ter sido o verdadeiro negócio, bem como, se assim fosse, explanação, pela Fiscalização, de outro, da forma como as ações de BVW teriam sido transmitidas a VWL. O trabalho fiscal incide em incongruência entre a justificativa imaginada para a desconsideração e a respectiva requalificação efetuada. Tais aspectos demonstram a impropriedade da desconsideração e requalificação feita pela Fiscalização, reforçando o descabimento das autuações.

No mínimo, é descabida a multa de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados à luz do dia, não havendo ocultação de nenhum deles que revele o intuito de fraude, até porque foram previamente levados ao conhecimento das Autoridades Monetárias, conforme exige a legislação.

Infração 3 Lançamento em duplicidade de parte da CSLL relativa ao ano calendário de 2008

Em 02.05.2011, o Defendente foi autuado com o intuito de lançar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente aos anos calendário de 2008 e 2009, que foi depositada judicialmente, em razão da divergência encontrada entre os valores depositados e os valores declarados em DCTF.

Esse auto de infração gerou o processo administrativo nº 16327.720484/2011-25, que se encontra atualmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aguardando julgamento do Recurso Voluntário.

Desta forma, resta claro que parte da CSLL, ora exigida, já foi lançada, encontra-se depositada judicialmente e é objeto do citado processo administrativo, devendo ser cancelados os valores cobrados em duplicidade.

Descabimento da adição da superveniência de depreciação na base de cálculo da CSLL

Seguindo as normas estabelecidas pelo BACEN, em especial a Circular nº 1.429/89, a Volkswagen Leasing registrava de forma especial, no seu ativo imobilizado, os valores dos bens destinados ao arrendamento mercantil, valores que, em decorrência

do próprio uso pelos arrendatários, sofrem influência do fenômeno da depreciação, desgaste ou obsolescência natural.

Esse fenômeno da depreciação, sem sombra de dúvidas, afeta de forma significativa o resultado tributável das pessoas jurídicas dedicadas ao arrendamento de bens ou à atividade de "leasing", das quais o BACEN exige que tenham uma escrituração mais minuciosa, explícita e clara, que demonstre o resultado, levando em consideração o efetivo valor dos ativos, que estão sendo objeto de desgaste a cada dia.

O motivo pelo qual a autoridade monetária determina que a escrituração seja procedida de forma diferenciada está relacionado com a demonstração da liquidez, dos resultados efetivamente auferidos por essas entidades, dados os reflexos, que podem advir para toda a economia nacional, decorrentes de uma crise institucional no campo do crédito, juros e a própria credibilidade das instituições financeiras.

Dentro da competência do BACEN para disciplinar a atividade das entidades financeiras, foi expedida a Circular 1.429, de 20/01/1989, introduzindo diversas modificações no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, especialmente para alterar a disciplina contida no item 1.11.8 "Imobilizado em Arrendamento".

As alterações pretendidas pelo BACEN visavam (como de fato o fazem efetivamente desde então) que fossem melhor registrados e demonstrados os resultados auferidos pelas empresas dedicadas ao arrendamento mercantil. Isto porque, dada a sazonalidade e características específicas do mercado de bens duráveis ou do próprio mercado de juros, essas pessoas jurídicas exibiam sempre um enorme descompasso entre as contas de registro da depreciação e as contrapartidas pelo arrendamento, o que produzia resultados irreais e fictícios.

Em tendo a CSLL, como base de cálculo, o lucro líquido ajustado, logo, a mesma base do IRPJ, evidencia-se que o intuito do legislador ordinário, ao editar a Lei 7.689/88, foi o de instituir uma contribuição social calcada na capacidade contributiva da pessoa jurídica.

O próprio Supremo Tribunal Federal reconhece a identidade entre a base de cálculo do imposto e da contribuição social em comento, que é o lucro líquido ajustado. Tanto é assim que no julgamento do RE 146.733-9/SP - leading case, acerca da inconstitucionalidade da referida cobrança, um dos fundamentos analisados pela Corte Suprema foi de que a base de cálculo destes dois tributos era idêntica, o que implicaria em bitributação, arguida como inconstitucional pelos contribuintes.

O Parecer Normativo editado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal - PN/SRF/COSIT 78, de 15/09/1978 há muito já confirma o procedimento adotado em relação à determinação da base de cálculo da CSLL, ora em análise.

O item "II" do Ato Declaratório Normativo CST 34/1987 esclarece que os ajustes, procedidos na contabilidade para atender às normas editadas pelas autoridades monetárias, não podem resultar, por exemplo, na dedutibilidade de determinado valor que a legislação determina ser irrelevante para fins de apuração do resultado, alterar conceitos da legislação tributária, o alcance desses dispositivos, etc.

A persistir o entendimento adotado no lançamento tributário, acerca da impossibilidade de exclusão dos valores apurados a título de "Superveniência de Depreciações", estar-se-á perseguindo a cobrança de tributo sobre base de cálculo

distorcida, uma "não-renda" - o que importa em tributação do próprio patrimônio da pessoa jurídica, ao total arrepio da sua capacidade contributiva.

Inaplicabilidade da multa de ofício sobre a parcela depositada judicialmente

Mesmo que por absurdo fosse considerada procedente a exigência fiscal, o que se aceita apenas a título de argumentação, deve, no mínimo, ser cancelada a parcela de "superveniência de depreciação" depositada judicialmente pelo Defendente, nos termos do artigo 63 da Lei 9.439/96.

O montante depositado é integrado, dentre outras importâncias, por valores decorrentes da "superveniência de depreciação" de que ora se trata, conforme se verifica do demonstrativo anexo (doc. 37). Sendo assim, inobstante todo o exposto anteriormente, é inaplicável a multa de ofício sobre a parcela em questão, em vista do quanto dispõe o artigo 63 da Lei 9.430/96, devendo, ao menos, ser cancelada parcialmente a multa de ofício.

Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa

Por fim, mesmo que as exigências fiscais fossem cabíveis, o que se aceita a título de argumentação, não se pode admitir a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício, pois, a penalidade não tem natureza de "capital" passível de gerar rendimentos, tais como juros, bem como, em razão tal incidência ter sido prevista em norma secundária e não primária.

Não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, ora denunciada, pois, o § 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96 determina que: "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".

É o relatório."

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-46.155 (fls. 2.404-2.450) de 29/04/2013, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010 APARTAMENTO DO PROCESSO. DESCABIMENTO.

Serão objeto de um único processo administrativo as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete interpretar e aplicar a legislação tributária.

AUTONOMIA ENTRE EMPRESAS DO GRUPO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os elementos constantes dos autos demonstram a subordinação jurídica e econômica entre as empresas do grupo.

VALOR DE MERCADO. PROVA.

As provas coligadas aos autos não são suficientes para demonstrar que o preço praticado na operação seria o mesmo acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

SEQUÊNCIA DE OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O conjunto dos elementos de prova dos autos indicam que as operações societárias não possuem propósito comercial e foram estruturadas com o objetivo de obter vantagens tributárias.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido é cabível a imposição da multa qualificada.

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Não comprovada a duplicidade de lançamento deve ser mantida a exigência.

SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

É indevida a exclusão das superveniências de depreciação por falta de previsão legal.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. *Os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento."*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 09/05/2013 (A.R. de fl. 2.453) a interessada interpôs recurso voluntário em 10/06/2013 (fls. 2.456-2.529) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Processo nº 16327.720416/2012-47
Resolução nº **1402-000.321**

S1-C4T2
Fl. 2.593

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Os três processos, este e os de nº 16327.720023/2013-14 e 16327.720505/2012-93, de minha relatoria, foram pautados na sessão passada, tendo saído o de nº 16327.720505/2012-93 com vistas coletiva.

Com efeito, por estarem relacionados entre si, entendo que os três processos devem ser julgados em conjunto, pelo que voto por sobrestar o presente julgamento para que este processo seja julgado em conjunto com os processos nº 16327.720023/2013-14 e nº 16327.720505/2012-93.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator