



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

**Processo nº** 16327.721354/2011-18  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1103-000.974 – 1<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2013  
**Matéria** Autos de infração de IRPJ e CSLL. Amortização de ágio  
**Recorrentes** TOKIO MARINE SEGURADORA S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. LAUDO POSTERIOR À OPERAÇÃO.

À luz da legislação, a apuração do ágio deve, por ocasião da aquisição do investimento, basear-se em demonstração a ser arquivada como comprovante da escrituração, elaborada a partir de estudo finalizado àquela época. No caso concreto, além de o laudo ter sido confeccionado quase um ano após a aquisição do investimento, o estudo interno não se mostrou hábil a justificar o suposto sobrevalor pago a título de rentabilidade futura.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SOCIEDADE SEM ATIVIDADE ECONÔMICA ADQUIRIDA PARA POSTERIOR EXTINÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

As operações societárias com o emprego das chamadas sociedades veículos, efêmeras, de passagem, desprovidas de propósito negocial e criadas para serem posteriormente extintas, não podem ser consideradas normais, justificadas em mera formalidade documental. É inoponível ao Fisco o ato ou a sequência de atos praticados com abuso de direito. Apesar da regularidade formal de cada uma das operações societárias que compuseram o enredo do planejamento tributário, este não pode ser confirmado quando única ou preponderantemente o intuito foi a economia tributária.

MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA EM FISCALIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL.

A base imponível apurada em procedimento de fiscalização é passível de ser previamente compensada com o saldo acumulado de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL com observância do limite de 30% do valor tributável ajustado no período-base. Recurso de ofício não provido,

**MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.**

É cabível a aplicação da multa isolada em face do não recolhimento das estimativas concomitantemente com a multa proporcional à falta de pagamento do tributo devido ao final do período, haja vista serem distintas as hipóteses de incidência.

#### **LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL**

Sendo a exigência reflexa de CSLL decorrente dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento principal de IRPJ, impõe-se a adoção de igual orientação decisória.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

#### **LANÇAMENTO. NULIDADE.**

Não procede a argüição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

#### **DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO.**

Não há se falar em decadência quando os créditos tributários foram constituídos no prazo de cinco anos legalmente estabelecido no Código Tributário Nacional.

#### **MULTA DE OFÍCIO. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.**

De acordo com art.44, I, da Lei nº 9.430/96 é cabível a aplicação de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, incidindo também sobre esta juros de mora. Tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 4/12/12). A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade, e negar provimento ao recurso voluntário, por maioria, vencidos os Conselheiros Marcos Shigues Takata, que votou pela exclusão da multa isolada e dos juros sobre a multa de ofício, e Aloysio José Percínio da Silva, que votou pela exclusão da multa isolada. Os Conselheiros André Mendes de Moura e Aloysio José Percínio da Silva negaram

provimento ao recurso voluntário segundo os fundamentos expostos na sessão pelo Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, que apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)  
Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)  
Fábio Nieves Barreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueso Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira e Aloysio José Percínio da Silva.

## Relatório

Conforme relatório do v. acórdão recorrido, foram formalizados, 17/11/2011, em face da recorrente, lançamento de ofício, para a constituição de crédito tributário, no valor total de R\$ 35.649.601,68, em decorrência da realização, pela recorrente, dos seguintes fatos geradores:

“a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) Lucro Real (fls. 2192 a 2199)

Total do Crédito Tributário: R\$ 26.265.866,42, sendo: R\$ 10.984.029,25 a título de imposto; R\$ 5.506.293,86, a título de juros de mora calculados até 31/10/2011; R\$ 8.238.021,93, a título de multa proporcional (passível de redução); e R\$ 1.537.521,38, a título de multa exigida isoladamente (passível de redução); Fatos Geradores: 31/12/2006 e 31/12/2007; Multa Isolada: 28/02/2007, 30/04/2007, 31/05/2007 e 30/06/2007;

Enquadramento legal:

(001) AMORTIZAÇÃO. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS: art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 Decreto nº 3.000, de 26/03/1999;

(002) MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007; arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007;

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 2200 a 2205)

Total do Crédito Tributário: R\$ 8.858.075,96, sendo: R\$ 3.934.649,30, a título de contribuição; R\$ 1.972.439,69, a título de juros de mora calculados

até 31/10/2011; R\$ 2.950.986,97, a título de multa proporcional (passível de redução);

Fatos Geradores: 31/12/2006 e 31/12/2007;

Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; art. 1º da Lei nº 9.316/1996, art. 28 da Lei nº 9.430/1996; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

c) MULTA ISOLADA (CSLL Estimativa) (fls. 2208 a 2211)

Total do Crédito Tributário: R\$ 525.659,30, a título de Multa exigida isoladamente, passível de redução;

Fatos Geradores: 28/02/2007, 30/04/2007, 31/05/2007 e 30/06/2007; Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007; arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

1.1. A ciência da autuação ocorreu em 18/11/2011, conforme consignado às fls. 2197, 2204 e 2209.”

Consoante Termo de Verificação, fls. 2130 a 2191, o fato que teria originado a obrigação tributária, consistiria na amortização, indevida, para fins tributários, de ágio oriundo da compra, pela Tókio Marine, da totalidade da participação direta na Real Seguros S.A (CNPJ: 33.164.021/000100) e indireta de 50% da Real Vida e Previdência (CNPJ: 04.884.104/000167), ambas detidas pela ABN Brasil Dois (CNPJ: 05.515.360/000140).

O fato está provado, segundo a autoridade fiscal, pelos seguintes elementos (fls. 2.177/2.178):

“(...) podemos enxergar que no planejamento tributário ora implementado foram utilizadas as empresas ABN 3 e a FARAG como conduit companies, sociedades fictícias, sociedades efêmeras e interpostas pessoas. Pois a primeira serviu de canal de passagem do patrimônio, não possui existência autônoma, não executa nenhuma atividade empresarial autônoma, ou seja, sem propósito negocial, sociedade de curta duração, e quando incorporada pela sua controlada serviu de interposta pessoa para realizar a venda das ações da Real Seguros uma vez que propiciou que os donos da ação fossem residentes e domiciliados no exterior cuja tributação tem uma carga menor. Da mesma forma, a empresa FARAG serviu de conduit companies, sociedade fictícia, efêmera e interposta pessoa. Pois serviu de passagem do dinheiro utilizado para efetuar a compra das ações da Real Seguros, não exerceu nenhuma atividade empresarial autônoma, ou seja, não tinha propósito negocial, teve curta duração e sua função como interposta pessoa foi efetuar a compra, registrar contabilmente o ágio, e quando da sua incorporação pela controlada que foi o produto de sua compra, permitiu o início da amortização imediata do ágio. Que se feito pelo comprador verdadeiro não poderia iniciar a amortização fiscal do ágio, pois este só poderia ser feito depois de alienado o bem ou baixado por qualquer motivo.

Tendo em vista o exposto acima, não tendo o contribuinte apresentado motivo extratributário que justificasse as reorganizações societárias havidas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em

19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE

PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com o fim de transmitir o direito de compra para a FARAG ao invés de ser executado pela TMNF (Millea), e a incorporação reversa, onde a Tókio Marine Seguradora, nova denominação social da Real Seguros incorpora a FARAG, entendo caracterizar o ato como abuso de direito, caracterizando como **inoponível ao Fisco**, pois a auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito e o Fisco pode recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.

As reorganizações societárias havidas a fim de transferirem o direito da compra da TMNF para a FARAG também caracterizam outra patologia que é a fraude à lei, pois o contribuinte contorna a norma de incidência tributária prevista no art. 391 do RIR/99: '*As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real ressalvado o disposto no art. 426, a fim de se beneficiar da norma de contorno prevista no art. 386, III cc§ 6º, II do RIR/99: "A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do art. 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: II a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária*'. Sendo, também, **inoponível ao Fisco**.

(...)"

Em decorrência, a Sra. Agente Fiscal concluiu que os atos praticados pela recorrente desrespeitaram os artigos 386, II, e 391, ambos do RIR/99. Diante disso, a dedução realizada pela recorrente, na linha 21 (dedução dos saldos das provisões indedutíveis) da ficha 09 da DIPJ, ano-calendário 2006, que trata da apuração do lucro real, o valor de R\$ 65.569.708, de reversão de provisão de ágio – FARAG, foi glozada. A mesma sorte experimentou a recorrente, na apuração da base de cálculo da CSLL, informada na linha 21, da ficha 17, a reversão da provisão de ágio – FARAG, no mesmo valor. Nessa linha, o mesmo se deu no ano-calendário 2007.

Por isso, da recorrente, foi exigida multa isolada (50%), com base no art. 44, inciso II, aliena "b", com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

A recorrente, por outro lado, intimada do v. acórdão em 04/05/2013, apresentou, em 16/05/2013, Recurso Voluntário de fls. 2646/2703, expondo:

a) Preliminarmente:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

i) Decadência do direito de constituir o crédito tributário

Defende a recorrente, com base no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que se operou a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário e, também, de exigir o estorno de lançamentos referentes a prejuízos fiscais e base de cálculo negativas.

Isto porque, o nascimento do direito ao ágio teria ocorrido em 07/07/2005, com a transferência do controle acionário da Real Seguros para FARAG. Dessa forma, a interpretação da legislação tributária conduziria a inteligência de que o início do prazo de contagem da decadência se daria com o nascimento do direito ao ágio, isto é, 07/07/2005. Por essa razão, teria se operado a decadência do direito Fisco de constituir o crédito tributário.

ii) Nulidade do lançamento de ofício por inobservância do estoque de prejuízo fiscal no cálculo do tributo exigido.

Conforme a recorrente, a autoridade fiscal não teria considerado o seu estoque de prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL, declarados ao final de 2005, demonstrados por meio da Parte B do LALUR, doc. 4, fls. 2372/2373, e DIPJ 2006, doc. 5, fls. 2374/2391.

Se assim não fosse, consoante as planilhas de fls. 2245, a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL (limitada a 30%) implicaria em exigência tributária, relativamente ao ano-calendário de 2006, menor.

Outro desdobramento, consistiria na modificação no cálculo da multa isolada, calculada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, relativas ao ano-calendário de 2007(tabelas de fls. 2246 e doc. 6, fls. 2392/2396).

Além disso, e, observando, ainda, em relação ao IRPJ, não terem sido considerados os efeitos do adicional de alíquota na apuração do IRPJ quando da verificação da multa isolada no ano-calendário de 2007.

Portanto, dia a recorrente, com base no art. 10, do Decreto nº 70.235/72 c.c. art. 42, do CTN, o auto de infração é nulo, devido a carência dos requisitos formais necessários à sua subsistência.

iii. Ilegalidade do art. 116, CTN, por ser norma de eficácia contida, a qual carece de regulamentação.

b) Mérito:

i) Ágio

Diz a recorrente que o ágio teve origem no sobre-valor pago, a título de rentabilidade futura, na aquisição do investimento das empresas do Grupo ABN, e o seu registro observou as regras contábeis e fiscais atinentes ao caso. A prova, diz a recorrente, está nos laudos de fls. 2397/2414, que satisfez os requisitos do artigo 385 do RIR/99.

Prossegue argumentando que vigoram, no sistema tributário nacional, os princípios da estrita legalidade e da tipicidade (arts. 5º, II, e 150, I, CF c.c. art. 97, CTN), razão

pela qual é vedado a exigência, pela autoridade tributária, de tributo sobre fatos que não correspondam, rigorosamente, a fatos geradores definidos em lei.

Nesse passo, defende a recorrente que seguiu estritamente os ditames legais ao desdobrar o custo de aquisição da FARAG, registrando o ágio. Após a incorporação desta pela Real Seguros, hoje Tokio Marine Seguros, DE ACORDO COM O PERMISSIVO LEGAL TRAZIDO PELA LEI 9.532/97, passou a beneficiar-se da amortização do ágio para fins fiscais.

Nesse passo, o lançamento de ofício, motivado na interpretação econômica, é considerada pela doutrina pátria ilegal.

Acrescenta, a recorrente, os atos societários praticados, para a aquisição de investimento no Grupo ABN, não se deram por meio de fraude, simulação, abuso de direito ou de forma. E, ainda que assim não fosse, não seria permitido à Sra. Agente Fiscal efetuar o lançamento de ofício, visto que o art. 116, CTN, fundamento de validade à tese, norma de eficácia contida, carece de regulamentação.

Assim, o lançamento tributário, perpetrado na presunção de que os atos societários com a intenção de se evitar o recolhimento de tributos, é ilegal. Não se há como o Fisco tributar a recorrente com fundamento em meras presunções.

c) Da multa

Contesta a recorrente a multa isolada, relativamente ao ano-calendário de 2007, pois o fato gerador do IRPJ e da CSLL é o acréscimo patrimonial, apurado em 31 de dezembro de cada ano. A antecipação da obrigação principal, por meio dos recolhimentos mensais estimados não tem o condão de alterar a própria materialidade do tributo. Assim, verificada a ocorrência de base de prejuízo fiscal e cálculo negativa de CSLL ao fim do período de apuração, não há que se falar em aplicação de multa por falta de recolhimento dos tributos.

f) Da retificação do lançamento de ofício

A recorrente, requer, em caso de glosa do ágio, a retificação do lançamento de ofício, para que sejam considerados os estoques de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, para os fins de apuração do quantum devido em 2006 e 2007, bem com os efeitos da aplicação do adicional do IRPJ, no cálculo da suposta estimativa devida ao longo do exercício de 2007.

g) Pede ainda a não incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício.

Submetido a julgamento pela instância inferior, foi proferido v. acórdão, cuja ementa segue abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não procede a argüição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Documento assinado digitalmente conforme DECADÊNCIA<sup>24</sup> CONTAGEM DE PRAZO.

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O direito de constituição do crédito tributário relativo a tributos e contribuições sociais decai em 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, quando não se verifica o recolhimento antecipado do tributo.

**ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SOCIEDADE SEM ATIVIDADE ECONÔMICA ADQUIRIDA PARA POSTERIOR EXTINÇÃO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.**

Carece de propósito negocial a aquisição de sociedade sem atividade econômica para posterior extinção, restando maculado o ágio havido na aquisição da participação societária ocorrida antes da sua incorporação.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INOPONIBILIDADE AO FISCO.**

É inoponível ao Fisco o ato ou a sequência de atos praticados com distorção na amplitude da dimensão do exercício do direito em qualquer de suas variáveis (abuso de direito) e com fraude à legislação tributária, assim entendida como conduta formalmente enquadrável a determinado dispositivo legal com tributação mais favorecida do que aquela prevista em outra norma imperativa.

**MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA EM FISCALIZAÇÃO.**

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL.**

A base imponível apurada em procedimento de fiscalização é passível de ser previamente compensada com o saldo acumulado de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL com observância do limite de 30% do valor tributável ajustado no período-base, consoante disciplinado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. APLICAÇÃO.**

É cabível a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento de estimativa mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Constatado nos autos que a multa foi lançada em valor maior que o efetivamente devido, deve ser exonerada em parte a exigência.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ espraiia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi ofertado, em razão da decisão parcialmente favorável à recorrente, Recurso de Ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fábio Nieves Barreira, Relator.

### I. DAS PRELIMINARES

#### a) Decadência

Argumenta, a recorrente, que o início da contagem do prazo decadencial, para a constituição do crédito tributário, se dá no nascimento do direito ao ágio. No caso em tela, em 07 de julho de 2005, com a transferência do controle acionário da Real Seguros à FARAG.

O conceito legal de lançamento está no art. 142, do Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Portanto, deverá ser realizado o lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Nos termos do Código Tributário Nacional, o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114, CTN). Tratando-se de IRPJ, o fato gerador é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 44, CTN), enquanto no que diz respeito à CSLL, têm-se que o fato gerador é o lucro (art. 149, CR), apurados na forma do art. 248 do RIR/99, em 31 de dezembro do respectivo ano (CARF, Proc. nº 13609.001447/2010-89, Rel Cons. Wilson Fernandes Guimarães).

Cabe ressaltar que sendo o ágio é “uma despesa dedutível, seu aproveitamento implica redução do lucro real e, consequentemente, da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro”(SCHOUERI, Luís Eduardo, Ágio em reorganizações societárias – aspectos tributários. São Paulo: 2012, Dialética, p. 9).

Seguindo por esse raciocínio, o ágio terá relevância jurídica no âmbito do Direito Tributário, quando for considerado na apuração do Lucro Real, pois comporá o fato 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

gerador dos tributos IRPJ e da CSLL, iniciando-se, a partir de então, a contagem do lapso decadencial da respectiva exação.

No caso dos autos, a recorrente realizou a amortização do ágio nos períodos de 2006 e 2007, sendo este elemento participante dos fatos geradores dos tributos em 31/12/2006 e 31/12/2007. Então, essas as datas que deverão ser consideradas na contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

A norma do art. 150, §4º, do CTN, que disciplina a contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dispõe que o prazo decadencial, para a revisão do lançamento, pela autoridade fiscal, é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. Considerando-se que os fatos geradores foram realizados pela recorrente em 31/12/2006 e 31/12/2007, bem como que o lançamento de ofício se aperfeiçoou com a ciência da recorrente, sobre ele, no dia 18/11/2011, portanto, há menos de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores, não há que se falar em decadência.

Voto, nesse passo, por afastar a preliminar de decadência aduzida pela recorrente.

#### b) Nulidade do Lançamento Fiscal

Diz a recorrente que o lançamento de ofício é nulo, pois não foram considerados, na apuração do crédito tributário, os estoques de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Conforme art. 10, do Decreto nº 70.235/72, o auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, os seguintes elementos:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

A inobservância da norma supra-transcrita importa em nulidade do lançamento de ofício, como já decidido por este Egrégio Conselho, nos autos do Processo nº 13609.001432/2007-15, de relatoria do Conselheiro Rubens Maurício Carvalho:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2003, 2004 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. REJEIÇÃO. O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no Processo Administrativo Fiscal. Rejeita-se a argüição de nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que foi formalizada com observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame. SÚMULA CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FALTA DE PROVAS. Caracterizada omissão de rendimentos, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea seu oferecimento à tributação, mantém-se o lançamento. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO. A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica. SÚMULA CARF Nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Como bem pontuado pelo v. acórdão recorrido, as regras “pertinentes à compensação do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL de períodos anteriores encontram-se nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, respectivamente, cujos ditames estabeleceram a alteração do limite temporal firmado pelo art. 64 do Decreto-lei nº 1.598, 26/12/1977, passando a fixar um limite de fruição daqueles valores precedentes, na proporção equivalente a 30% do lucro líquido do período-base ou resultado do exercício ajustados em consonância com os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, ora trasladados no art. 510 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, interpretados sistematicamente com o teor dos disciplinamentos normativos fixado pelos arts. 27 e 41, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 51, de 31/10/1995, e art. 12, § 1º, e 13, inciso II, da IN SRF nº 11, de 21/02/1996”, estabelecem uma faculdade da recorrente, quanto à sua utilização.

Logo, sendo uma faculdade da recorrente, não é dever da autoridade, na lavratura do auto de infração, considerar os estoques de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, para os fins de cálculo da exigência tributária. Portanto, não que se afastar a alegação de nulidade do lançamento de ofício.

Isto não impede, todavia, na esteira da jurisprudência do CARF, Proc. nº 19515.002887/2006-01, Rel. Waldir Veiga Rocha, desde que requerido pelo contribuinte, o reconhecimento do direito ao aproveitamento de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2002 PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS - BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL ACUMULADAS - DIREITO AO APROVEITAMENTO. Correta a decisão de primeira instância que reconheceu o direito do contribuinte ao aproveitamento de prejuízos fiscais e

de bases de cálculo negativas da Contribuição Social, acumulados de períodos anteriores, respeitando a limitação de 30% do lucro líquido ajustado. NULIDADE DO LANÇAMENTO - TRIBUTOS NÃO INCLUÍDOS NO MPF - LANÇAMENTOS REFLEXOS - INOCORRÊNCIA. Não há irregularidade na reunião, em um mesmo processo administrativo fiscal, do lançamento principal e seus reflexos, assim entendida a situação em que a constatação de infração à legislação de um tributo implica também infração à legislação de outros, ainda que esses outros tributos não estejam expressamente relacionados no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Mesmo que irregularidade houvesse, não seria causa de nulidade dos lançamentos, em face do caráter de instrumento de controle administrativo de que se reveste o MPF. OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO. Subsiste a presunção de omissão de receitas quando o contribuinte não logra comprovar a exigibilidade de obrigações registradas em seu passivo. OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - ERRO NO ASPECTO TEMPORAL DO LANÇAMENTO A exigência deve ser exonerada quando o contribuinte comprova nos autos que as obrigações tidas por não comprovadas já se encontravam registradas em seu passivo no início do período considerado, caracterizando erro por parte da fiscalização quanto ao aspecto temporal do lançamento, mormente quando os fatos geradores ocorridos naquele período anterior já se encontravam alcançados pela decadência no momento do lançamento.”

Nesse passo, andou bem o v. acórdão recorrido, quando reconheceu esse direito à recorrente:

“11.2. Embora a compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo da CSLL seja uma faculdade a ser exercida pelo contribuinte, não há vedação ao seu exercício no caso de lançamento de ofício (exceto nos casos de autuação por compensação indevida) e a impugnante veio manifestar a sua intenção de exercer tal direito, isto é, de utilizar parcela dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL existentes em 31/12/2005, nos termos da legislação de regência, observando-se o limite de 30% do valor tributável ajustado no período-base.

11.3. Consulta ao Sistema SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa de CSLL), acostada às fls. 2586 e 2587, nos informa que, em 1º/01/2006, a interessada possuía R\$ 33.583.567,98, a título de ‘Saldo de Prejuízo Fiscal a Compensar com Lucro Real’ e R\$ 34.892.849,47, a título de ‘Saldo de Base de Cálculo Negativa’.

(...)

11.5 Também deve ser recalculada a base de cálculo (estimativa mensal devida) da multa isolada (50%), conforme planilha à fl. 2589. Deste modo, os valores da Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa no ano-calendário de 2007 mantidos são os seguintes:

(...)

11.6. Cumpre observar que somente a parcela de prejuízo fiscal e a parcela de Base de Cálculo Negativa de CSLL efetivamente utilizados no ajuste anual (no caso de 2006) é que serão objeto de registro na Parte “B” do LALUR e portanto serão objeto de informação no Sistema SAPLI, conforme Formulários às fls. 2593 e 2594.”

Ora, havendo prova do prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, dando suporte, nos termos da legislação de regência (arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 64 do Decreto-lei nº 1.598, 26/12/1977, arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, art. 510 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, arts. 27 e 41, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 51, de 31/10/1995, e art. 12, § 1º, e 13, inciso II, da IN SRF nº 11, de 21/02/1996), é direito da recorrente a recomposição da base de cálculo dos tributos devidos.”

Em decorrência, há que ser mantido o v. acórdão recorrido, e, por outro lado, voto por julgar improcedente o Recurso de Ofício.

c) Ilegalidade da aplicação do art. 116, CTN:

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, onde consta a motivação do lançamento de ofício, e do v. acórdão recorrido, que ratificou o trabalho da fiscalização, a autuação foi fundamentada, entre outros elementos, na ausência de propósito negocial, fraude à lei e abuso de direito, institutos jurídicos que encontram fundamento de validade no art. 116, do CTN, norma geral de Direito Tributário, exigida pelo art. 146, III, CR.

Aduz a recorrente, em contrapartida, que a norma do art. 116 do CTN, é norma de eficácia contida, que reclama norma de regulamentação para a sua aplicação, a qual não existe no Sistema Jurídico. Conclui, nessa linha de raciocinar, pela ilegalidade da autuação.

O v. acórdão guerreado afasta a alegação da recorrente, se escorando nas seguintes razões:

“8. Em decorrência do tópico anterior, a reclamada falta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 2001) não alcança a autuação em comento, porquanto o que se desconsiderou foi a eficácia perante o Fisco dos efeitos tributários pretendidos pela contribuinte na estrutura montada, sem outro propósito negocial que não fosse a economia tributária. Todos os atos e negócios comerciais celebrados entre as empresas dos Grupos ABN e Millea continuam a fazer efeito perante terceiros inclusive para fins de imputabilidade. Frise-se, os efeitos jurídicos tributários que o contribuinte pretendeu extrair das operações (estruturadas em sequência) é que não são oponíveis ao Fisco.”

Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2011, 3<sup>a</sup> ed., p. 567), está ao lado da recorrente, ao advogar a tese de o parágrafo único do art. 116, do CTN, não possui eficácia plena nem aplicabilidade imediata, pois houve atribuição da

competência, cujo exercício está condicionado à disciplina procedural, não material, ou seja, fiscalizatória, a ser editada por lei ordinária.

Todavia, entendemos mais adequada a interpretação do tema esposada por Ricardo Lobo Torres (Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, 2<sup>a</sup> ed., p. 52), para quem se o ente federativo possuir normas de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Assim, no âmbito federal, continua o autor, as normas que regulam o processo tributário administrativo podem ser aplicadas nos casos de combate à elisão abusiva. Por essa razão, a condição imposta pelo parágrafo único, art. 116, do CTN, está satisfeita.

## II. DO MÉRITO

### a) Ágio

Da análise do v. acórdão recorrido, verifica-se que a manutenção do lançamento de ofício, teve como um dos seus fundamentos, o fato de que a utilização de “empresa veículo”, de “prateleira”, evidenciaria ausência de propósito negocial nas operações societárias, as quais, por isso, foram classificadas de artificiais, pois tiveram como único objetivo fazer nascer o direito ao ágio, implicando, consequentemente, em economia tributária. Assim, a recorrente teria agido com abuso de direito e fraude à lei, justificando o lançamento de ofício.

Para melhor enfrentamento do caso, transcrevo trechos do v. acórdão recorrido:

“7.4 Apesar de já ter sido relatado, cumpre repisar que, no esquema engendrado pela impugnante, houve reorganização societária com a utilização de empresas veículos **ABN3** e **Farag**.

(...)

7.5. Essas **empresas veículo**, antes de sua ‘aquisição’ pelas empresas do Grupo ABN não tiveram nenhuma outra atividade negocial, **eram empresas ‘de papel’/‘de prateleira’** que tiveram sua existência justificada apenas e tão somente para participar do plano arquitetado com vistas à economia de tributo. Não houve propósito negocial algum na existência da ABN 3 e da FARAG a não ser fazer parte de uma sequência de operações complexas que estava a nuclar o cenário em que, na realidade houve a aquisição pela Tókio Marine & Nichido Fire Insurance Co Ltda (05. 515.343/000102) da Real Seguros S/A (CNPJ 33.164.021/000100 – detentora de 50% da participação acionária ).

7.6. Ora, a **aquisição de sociedade** (que aliás não possuía atividade econômica alguma) para posterior extinção por incorporação revela evidente **falta de propósito negocial**, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. Não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se adquira uma empresa (sem atividade econômica) com o fim de extinguir-la logo em seguida. As empresas são

entidades criadas para a exploração de determinada atividade econômica e, como regra geral, têm como premissa a continuidade de suas operações. Portanto, se na criação de uma determinada sociedade (ou na aquisição de sociedade sem atividade econômica) os sócios já manifestam a intenção de imediatamente extinguí-la, evidencia-se verdadeiro abuso de forma jurídica.

7.7. Resta, assim, evidenciada a **ocorrência de abuso de direito, fraude à lei e a falta de propósito negocial**, devendo permanecer incólume as **conclusões da autoridade fiscal nesse sentido**.

7.7.1. No que concerne ao argumento da impugnante para afastar os elementos caracterizadores da simulação, há de se esclarecer que a auditora fiscal autuante, menciona tal figura quando da explanação teórica do uso de sociedades. Nesse ponto convém assinalar que, pela classificação feita pelo Professor Marco Aurélio Greco, a **simulação poderia se poderia se caracterizar como vício de vontade (simulações subjetivas) ou vício na motivação do negócio jurídico (simulação objetiva)**. Tal debate se faz necessário para o tema da simulação seja reexaminado entendendo que este instituto não deve ser apenas visualizado em sua concepção clássica (vício de vontade), mas sim, como hodiernamente vem se consagrando, como **vício do motivo ou da causa do negócio**. Assim, nas palavras do referido autor (“Planejamento Tributário”, 3a. edição, Dialética, 2011, pág. 278 e 279):

(...)

7.8. Portanto, por tudo o que acima se expôs, **não é admissível que o simples fato de não ser ilegal cada uma das operações integrantes do esquema arquitetado para economizar tributo, imponha a aceitação desse plano, sem ressalvas, pelo Fisco, mormente quando é flagrante, na conduta da contribuinte, a afronta aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.**” Destacamos.

Acrescenta que o v. acórdão, para materializar a conclusão obtida da premissa de que as operações eram artificiais, lista os fatos que justificaria a conclusão da ilegalidade do ágio gerado nas operações societárias:

“9.1. Com o devido respeito, longe do que alega a impugnante, não é isso o que se depreende da leitura do detalhado Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 2130/2189. a auditora fiscal autuante empenhou seus melhores esforços na busca da verdade material, na busca do que realmente ocorreu e derivou da sequência de atos e negócios jurídicos celebrados entre os grupos das empresas ABN2 (Grupo ABN holandês) e TMNF (Grupo Millea japonês).

9.2. Com efeito, na estrutura montada para aquisição pela TMNF da Real Seguros (CNPJ nº 33.164.021/000100 com 50% da participação indireta na Real Vida e Previdência), encontrou a fiscalização não apenas uma, mas uma série de operações ditas ‘preocupantes’ (como exposto às fls. 2170 a 2174), quais foram:

9.2.1. a amortização de **ágio de si mesma**: a empresa adquirida com ágio (Real Seguradora S/A CNPJ 33.164.021/000100) é a mesma que registra a amortização desse ágio (Tókio Marine Seguradora S/A – CNPJ 33.164.021/00100);

9.2.2. **operações (complexas) estruturadas em sequência**, em que cada etapa só teve sentido com a existência da que lhe antecedeu e com a deflagração da que lhe sucedeu;

9.2.3. ocorrência duas **operações invertidas**, duas operações em que a controlada incorpora a controladora (a Real Seguros incorporou a ABN3 e a Real Seguros incorporou a FARAG);

9.2.4. o ‘filme’ das etapas e o ‘antes’ e o ‘depois’ do conjunto de operações revelam que o **negócio efetivamente celebrado** foi a aquisição da Real Seguros (e 50% da participação da Real Vida e Previdência) pela TMNF (Tókio Marine & Nichido Fire Insurance Co Ltda – CNPJ nº 05.515.343/000102), entretanto, na aquisição direta a TMNF (Millea) estaria proibida de amortizar, para fins tributários, o ágio oriundo da aquisição (exceto no caso de alienação ou liquidação da participação societária), objetivou-se, assim, evitar a tributação prevista no art. 391 do RIR/99 e, para tanto, montou-se uma estrutura negocial que se enquadrava na norma do art. 386, III, § 6º, II do RIR/99, ou seja, usou-se a FARAG para efetuar a aquisição e, em seguida, promoveu-se a sua incorporação pela controlada Real Seguros, permitindo assim a amortização do ágio na escrituração fiscal.”

Há que se ressaltar que o fundamento jurídico do ágio encontra-se no Decreto-lei nº 1.598/77, na Lei nº 9.532/97 e no RIR/99, relativamente ao qual transcrevo o art. 385:

“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:

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.

§1. O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§2. O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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.

§3 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.”

Há, portanto, dois requisitos genéricos acerca do ágio: a) material: pagamento a maior, do que o valor registrado no patrimônio líquido, na aquisição de participação em sociedade coligada ou controlada; e b) formal: o lançamento do ágio deverá indicar os seus fundamentos econômicos.

Note-se que não consta da lei qualquer vedação à utilização da denominada “empresa veículo”, ainda que de “prateleira”. É por esta razão que este Conselho admitiu a validade do ágio gerado em operação societária da qual foi participada “empresa veículo”:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004 AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes de 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.(arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97). A premissa utilizada pela fiscalização quanto à glosa do ágio como despesa não se sustenta quando aponta o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.430/96, visto a existência de regra específica que tratou a dedutibilidade do ágio. Os laudos não contestados pela Fazenda e a ausência de apontamento de dolo na operação não permite que o ágio apurado sobre rentabilidade futura e deduzido pelo contribuinte para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seja glosado pela Receita Federal. Deve-se ter em mente que as operações tributárias e societárias (planejamentos tributários) fundadas em negócios jurídicos indiretos não configura simulação, dissimulação ou evasão fiscal, ainda mais quando se tem uma operação aberta, transparente, mesmo com a utilização de empresa veículo. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplicação reflexa dos fundamentos tratados no IRPJ. Cancelamento da cobrança em razão da legalidade quanto à dedução do ágio. MULTA ISOLADA. INSUSTENTABILIDADE E CONCOMITÂNCIA. Insustentabilidade em razão da inexistência de falta de pagamento de IRPJ pelo regime de estimativa, visto que a dedutibilidade da despesa do ágio foi acolhida. Aplicação da teoria da consunção em razão da concomitância com a multa de ofício.” (Proc. nº 19515.004131/2007-79, Rel. Cons. Rafael Correia Fuso)

Assim, a interpretação adequada do v. acórdão e do trabalho engendrado de Sra. Agente Fiscal, este último expresso no Termo de Verificação Fiscal, indicam que a utilização de “empresa veículo”, de “prateleira”, consistiria em indício da ausência de propósito negocial das operações, práticas com fraude à lei e abuso de direito, com a finalidade única de experimentar menor carga tributária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 04/03/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acrescento que o simples fato do caminho escolhido pela recorrente ter resultado em menor carga tributária, quando comparada com outra vereda jurídica possível, mas tributariamente mais onerosa, não impinge, por si só, de ilegalidade os fatos jurídicos produzidos pela recorrente.

Nesse sentido, comungo do entendimento de J. Hey, citado por Ricardo Lobo Torres (Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, 2<sup>a</sup> ed., p. 10), segundo o qual “não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar imposto mais alto”

Resta, então, verificar se as operações societárias foram praticadas pela recorrente de maneira fraudulenta, com abuso de forma, evidenciando despropósito negocial, com a única finalidade de economia tributária.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2145 a 2159), a empresa Tókio Marine & Nichido Fire Insurance Co Ltda, empresa pertencente ao Grupo Millea, firmou contrato com a empresa ABN2, pertencente ao Grupo ABN, para a aquisição de 100% do controle acionário da empresa Real Seguros e de 50% do capital social da Real Vida e Previdência. Todavia, tendo em vista que a estrutura societária do grupo ABN, neste caso, era composta de ABN, proprietária da empresa ABN2, proprietária da Real Seguros, que era proprietária de duas empresas, a Real Vida e Previdência e a Real Capitalização. A efetivação do negócio entabulado entre as partes, necessariamente, estava condicionado à realização de operações societárias que possibilitassem à aquisição das participações societárias da Real Seguros e da Real Vida e Previdência na proporção negociada entre as partes. Abaixo, os fatos societários produzidos em esse fim:

- i. Cisão da Real Seguros com versão do correspondente PL à ABN Dois, representando 100% do investimento no capital da Real Capitalização e 65,10% do investimento no capital da Real Vida e Previdência;
- ii. Aprovação de aumento de capital na Real Vida de tal forma que seus únicos acionistas, Real Seguros e ABN Dois participem ambos com 50% cada;
- iii. Cisão Parcial da ABN Dois de sorte a verter o PL correspondente ao investimento na Real Seguros para ABN Três, cujo único sócio é a ABN NV;
- iv. Incorporação da ABN 3 pela Real Seguros;
- v. Aquisição pela ABN 2 de uma empresa Holding brasileira (FARAG Participações) e aumento de capital da empresa adquirida;
- vi. Subscrição pela Millea de 10.000 novas ações preferenciais sem direito a voto emitidas pela FARAG no valor de R\$ 963.736.987,53;
- vii. Operações realizadas na Data de Fechamento (Aquisição pela FARAG da Real Seguros da ABN NV; Conversão pela Millea de 10.000 ações ordinárias em preferenciais tornando-se controladora da FARAG);
- viii. Alteração dos membros do Conselho de Administração da Real Seguros e da alteração da denominação social da companhia para Tókio Marine Seguradora S/A.;
- ix. Alteração da Diretoria da Companhia;

x. Aprovação da elevação do capital social de R\$ 950.394.517,00 para R\$ 1.624.735.103,00 (aumento de R\$ 674.3406586,00 – ações ordinárias de valor nominal R\$ 1,00 cada) da ABN 2 integralmente subscrito e integralizado por ABN AMRO Bank NV.

A progressão dos fatos demonstra que a empresa ABN 3, classificada de “veículo”, teve por finalidade servir à segregação do patrimônio da ABN 2 da Real Seguros e de 50% por cento da Real Vida e Previdência, possibilitando a concreção do entabulado pelas partes.

Acrescento que o fato da ABN 3 ser “empresa de prateleira” não macula de abuso de direito a operação. É sabido das dificuldades, ainda hoje, da constituição de empresa, quanto mais há oito anos atrás, sendo factível que a ABN 2 houvesse se utilizado de empresa previamente constituída para segregar o patrimônio que seria alienado à compradora, das demais empresas da qual, como holding, compunha o seu patrimônio.

Até aqui, portanto, nenhum excesso a caracterizar a dissimulação, pois não se há caracterizado que *fato gerador abstrato* definido em lei tenha sido distorcido, ou seja, que a operação tenha sido artificialmente realizada com o único fim de se obter menor carga tributária.

Quanto à amortização de ágio em caso de incorporação, convém, inicialmente, que sejam analisados os dispositivos que regem a matéria, quais sejam: os artigos 385 e 386 do RIR/1999, que têm por supedâneo o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997 e o artigo 10 da Lei nº 9.718, de 1998, a seguir transcritos:

“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 (DecretoLei 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).”,

“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.

(...)”

Quanto ao aspecto material do ágio, aduz a recorrente que o ágio foi pago em razão da rentabilidade futura da empresa adquirida (art. 385, §2º, II, RIR/99), o que se comprovaria pelo laudos constantes das fls. 2397/2414, dos autos.

Conforme v. acórdão, o laudo trazido pela recorrente, fls. 1011, denominado “Relatório da avaliação econômico-financeira da Real Seguros S.A. e da Real Vida e Previdência S.A. emitido pela KPMG Corporate Finance Ltda., para fundamentação econômica do ágio”.foi produzido segundo “Metodologia do Fluxo de Caixa Descontado” (fl. 1042), que consistiria em:

#### *“Descrição da Metodologia do Fluxo de Caixa Descontado*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Essa metodologia estima o valor econômico (ou de mercado) do patrimônio líquido de uma empresa calculando-se o valor presente de fluxos de caixa projetados, assim considerados os ingressos e desembolsos (inclusive investimentos necessários à manutenção e expansão das atividades) previsíveis sob a perspectiva de perpetuidade da entidade. Essas projeções devem considerar os planos de negócio estabelecidos pela administração da empresa, as perspectivas do setor de atuação, além de aspectos macroeconômicos.*

*Essa metodologia presta-se a avaliação de todo tipo de empresas, desde que possua um plano de negócios que seja consistente e factível, sendo especialmente indicados para empresas que tenham perspectivas razoáveis de expansão, cujo plano de negócios possa ser considerado adequado à obtenção desse crescimento.*

*Essa metodologia captura o valor de todos os ativos intangíveis, tais como marca, carteira de clientes, carteira de produtos e participação de mercado, à medida que tais ativos se refletem na capacidade de a empresa gerar resultados.”*

Ensina Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo, Ágio em reorganizações societárias – aspectos tributários. São Paulo: 2012, Dialética, p. 23), quando discorre sobre o ágio oriundo de fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, que “busca representar situações que não estão adequadamente refletidas na contabilidade da investida, tais como nome comercial, marcas de indústria e de comércio, lista de clientes, know-how, expressão ou sinal de propaganda, entre outras.”. O método utilizado pela recorrente de fluxo de caixa descontado se amolda a proposição doutrinária exarada. Logo, correto o v. acórdão quando fundamentou que parte do ágio desconsiderou se deu em razão do pagamento do fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas (art. 385, §2º, III, RIR/99), por ser vedado pela legislação vigente (art. 386, II, RIR/99) :

“9.3.2.2. Como se vê, dentro do ágio no valor de R\$ 655,7 milhões (fl. 1040), apontado pelo laudo, encontra-se o valor de bens (intangíveis – marca – carteira de clientes – carteira de produtos – participação no mercado) que a empresa já possuía em seu ativo (já existia na empresa) e que se reflete na sua capacidade de gerar renda. Tal avaliação em verdade trata-se portanto de avaliação de “intangíveis”/“fundo de comércio” da empresa, e como tal insuscetível de amortização, consoante inciso II do artigo 386 do RIR/99.

9.3.3. Além disso, frise-se que a autoridade fiscal aponta que a contribuinte infringiu o artigo 391 do RIR/99 que proíbe a amortização do ágio, para fins tributários, exceto no caso de alienação ou liquidação da participação acionária. E infringiu o inciso II do art. 386 do RIR/99 por amortização de parcela do ágio não fundamentada em rentabilidade futura. No que se refere a essa parcela do ágio não fundamentada em rentabilidade futura, registrou a autuante o seguinte (fls. 2167/2168):

(...)

23 O valor estratégico mencionado no item anterior, no montante total de R\$ 22,80 milhões não tem como fundamento econômico valor de rentabilidade futura, enquadrando-se como fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas nos termos do artigo 385 do RIR/99, § 2º o inciso III. O valor de R\$ 22,8 milhões corresponde a 2,54% do valor do negócio de venda da Real

Seguros e Real Vida e Previdência, de R\$ 897.000.000,00. Considerando que o valor do ágio fundamentado nos termos do inciso III do § 2º do art. 385 do RIR/99 não pode ser amortizado conforme disposto no inciso II do art. 386 do RIR/99, aplicando-se o percentual de 2,54% ao montante do ágio de R\$ 655.697.088,56 apuramos o valor de R\$ 16.666.548,07 de ágio não justificado por rentabilidade futura, e que portanto não pode ser amortizado. O valor mensal da glosa correspondente ao ágio sem fundamento na rentabilidade futura é de R\$ 138.887,90.”

Quanto ao mais do ágio, não restam dúvidas de que o mesmo teria sido incorrido em razão de rentabilidade futura.

Porém, o exame do direito da recorrente não vigora em face do requisito formal, da prova de negociação prévia. Nesse sentido, assevera Luís Eduardo Schoueri (Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários), São Paulo, Dialética, 2012, p. 33):

“A exigência legal de uma fundamentação, quando da própria formação do ágio, impõe que se identifique um instrumento para a documentação daquela motivação.

Não cuidou o legislador de disciplinar a forma como a fundamentação deveria ser comprovada. O texto do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 é singelo, determinando a indicação do fundamento do ágio por ocasião de sua contabilização. O parágrafo 3º complementa-o, ao deixar a cargo do contribuinte o ônus da prova, dispondo:

‘§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras *a* e *b* do §2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.’

A expressão ‘demonstração’ é bastante ampla. Não se indica como se faz a prova. Basta que se demonstrem o lançamento e os seus fundamentos.

A falta de disciplina legal do tema leva à conclusão de que o contribuinte tem ampla liberdade na forma como comprovará a fundamentação adotada. O legislador impõe que se indique o fundamento porque houve o pagamento do preço, sendo rigoroso quanto ao seu aspecto temporal (no momento da aquisição, já se deve fazer o desdobramento, indicando o fundamento do ágio) mas silenciando quanto à forma.”

O relatório emitido pela KPMG para justificar o ágio foi emitido em 28/05/2006, enquanto a aquisição da Real Seguros se deu em 07/07/2005. Outro estudo, “Relatório de Avaliação do Ramo Vida & Previdência do Projeto Ear”, de 27/04/2005, trazido aos autos pela recorrente (fls. 1.252/1.495), foi realizado adotando-se as normas do Instituto de Atuários da Austrália e deixa claro, nas fls. 1.260, que não se presta a servir de parecer sobre o valor de mercado das companhias, bem como que não revela um valor definitivo para novos negócios de seguro de vida contratados em qualquer período (fls. 1.261). Isto é, além de produzido com base em legislação estranha à brasileira, não é seguro ao justificar o possível sobrevalor pago a título de rentabilidade futura.

Portanto, a recorrente não preencheu os requisitos legais para ter direito ao gozo do suposto ágio pago em razão da aquisição de empresas do Grupo ABN.

Documento assinado digitalmente conforme MP 112.200-2 de 24/08/2007

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**b) Das multas isolada e de ofício**

Com fulcro no art. 44, da Lei nº 9.430/96, forma aplicadas, em face da recorrente, multa de ofício e multa isolada:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

Entendo, neste caso, que a aplicação de ambas devam ser mantidas, pois se deveram em razão de condutas diversas. Uma, a de ofício, em razão de amortização ilegal de ágio, visto que a sua formação não preencheu os requisitos formais previstos em lei. A outra, como consequência da recorrente ter deixado de recolhida estimativa, mesmo que tivesse sido apurado, no final do exercício, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido.

Portanto, voto por manter as penalidades aplicadas.

**c) Aplicação da Taxa Selic sobre a multa**

Diz a Lei nº 9.430/96:

“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.

(..)

§3 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.”

O tributo é termo definido no art. 3º, no qual não está abrangida a penalidade pecuniária. Crédito tributário é conceito abrangente, que envolve o tributo, nascido da ocorrência do fato gerador, bem como as penalidades decorrentes do seu cumprimento (arts. 139 e 140, CTN). São conceitos diferentes. A lei 9.430/96, art. 61, trata de tributo, não crédito tributário. Por essa razão, está o direito ao lado da recorrente, não se falando em aplicação da Taxa Selic sobre a multa. A multa deve ser corrigida, mas na forma do art. 84, I, 8.981/95:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;  
(...)"

Nesta parte, cabe razão à recorrente.

Dessa maneira, é dever a multa isolada, ainda que tenha apurado, em 31/12, prejuízo fiscal.

Diante do exposto, RECEBO os recursos Voluntário e de Ofício interpostos, para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, afastando a Taxa Selic da penalidade que lhe fora aplicada, e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Nieves Barreira – Relator

## Declaração de Voto

Cons. Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Esta declaração de voto expõe as razões adotadas pela maioria do colegiado que levaram ao não provimento do recurso voluntário, em que pese o I. Relator, que tão bem expôs o caso ao colegiado, ter chegado à idêntica conclusão no seu fundamentado voto.

Inicialmente, quanto ao fundamento do ágio, é de se afastar de pronto a amortização relativa à determinada parcela, pois inegavelmente não teve origem em rentabilidade futura, conforme adequadamente apontado no Termo de Verificação Fiscal:

*“[...] Nas datas de 18/11/2010 e 24/11/2010, o contribuinte foi cientificado dos Termos de Intimação de 10/11/2010 e 23/11/2010, respectivamente, que em resumo solicitava apresentar a documentação que demonstrasse a fundamentação econômica do ágio registrado na aquisição das ações da Real Seguros, no valor de R\$ 655.697.088,56, nos termos do disposto no § 3º do art. 385 do RIR/99, assim como justificar a motivação para amortização a razão de 1/120 avos.*

*21 Em 29/11/2010, o contribuinte apresentou o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira das Empresas Real Seguros S.A e Real Vida e Previdência S.A. emitido pela KPMG Corporate Finance Ltda, a fim de justificar a fundamentação econômica do ágio e a motivação para amortização a razão de 1/120 avos. Nesse relatório a KPMG caracteriza o ágio de R\$655,7 milhões integralmente fundamentado pelo valor da rentabilidade das empresas com base em previsão de resultados nos exercícios futuros.*

*22 O Relatório foi emitido em 28 de maio de 2006 relativamente à data base de 31 de dezembro de 2005, portanto, posterior a data de aquisição da Real Seguros que ocorreu em 07/07/2005, e do contrato firmado em 28/04/2005. No entanto, em respostas apresentadas em 30/12/2010, 29/03/2011 e 05/04/2011, o contribuinte apresenta estudos anteriores a data de assinatura do contrato para justificar que houve como fundamento uma análise de projeções futuras. Do total do preço estipulado no item 3.1 do contrato de compra e venda da Real Seguros e Real Vida e Previdência no montante de R\$ 897.000.000,00, o contribuinte informa nas respostas de 30.12.2010 e 05.04.2011 que na composição do preço da Real Seguros existe um montante de R\$ 8,6 milhões justificado como valor estratégico devido ao processo de licitação do negócio, da mesma forma, na composição do preço da Real Vida e Previdência existe um montante de R\$ 14,2 milhões justificado como valor estratégico devido ao processo de licitação do negócio.*

*23 O valor estratégico mencionado no item anterior, no montante total de R\$ 22,80 milhões não tem como fundamento econômico valor de rentabilidade futura, enquadrando-se como fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas nos termos do artigo 385 do RIR/99, § 2º, inciso III. O valor de*

*R\$22,8 milhões corresponde a 2,54% do valor do negócio de venda da Real Seguros e Real Vida e Previdência, de R\$897.000.000,00. Considerando que o valor do ágio fundamentado nos termos do inciso III do § 2º do art. 385 do RIR/99 não pode ser amortizado conforme disposto no inciso II do art. 386 do RIR/99, aplicando-se o percentual de 2,54% ao montante do ágio de R\$ 655.697.088,56 apuramos o valor de R\$16.666.548,07 de ágio não justificado por rentabilidade futura, e que portanto não pode ser amortizado. O valor mensal da glosa correspondente ao ágio sem fundamento na rentabilidade futura é de R\$ 138.887,90.”*

Quanto ao restante do valor, igualmente não poderia ter sido amortizado, conforme pretende o Recorrente, pois, como observado pelo I. Relator, o dito estudo preliminar ao fechamento do negócio não permite atestar o valor da rentabilidade futura supostamente apurado. Vejamos, *verbis*:

*“[...] O relatório emitido pela KPMG para justificar o ágio foi emitido em 28/05/2006, enquanto a aquisição da Real Seguros se deu em 07/07/2005. Outro estudo, ‘Relatório de Avaliação do Ramo Vida & Previdência do Projeto Ear’, de 27/04/2005, trazido aos autos pela recorrente (fls. 1.252/1.495), foi realizado adotando-se as normas do Instituto de Atuários da Austrália e deixa claro, nas fls. 1.260, que não se presta a servir de parecer sobre o valor de mercado das companhias, bem como que não revela um valor definitivo para novos negócios de seguro de vida contratados em qualquer período (fls. 1.261). Isto é, além de produzido com base em legislação estranha à brasileira, não é seguro ao justificar o possível sobrevalor pago a título de rentabilidade futura.*

*Portanto, a recorrente não preencheu os requisitos legais para ter direito ao gozo do suposto ágio pago em razão da aquisição de empresas do Grupo ABN.”*

À mesma conclusão já havia chegado a Oitava Turma da DRJ – São Paulo I (SP), quando proferiu o acórdão *a quo*, confirmado o procedimento fiscal.

Também não se pode perder de vista o fato de o laudo da KPMG Corporate Finance Ltda, dito Relatório de Avaliação Econômico-Financeira das Empresas Real Seguros S.A e Real Vida e Previdência S.A, ter sido confeccionado apenas em 28/5/06, posteriormente, portanto, à data do contrato de aquisição firmado um ano antes (28/4/05), concretizada em 7/7/05.

Acerca do lançamento contábil do ágio decorrente da aquisição de investimento e da possibilidade de amortização, dispõe o Decreto nº 3.000, de 26/3/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99):

*“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).*

*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):*

.....

*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.*

.....

*§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).” (destaquei)*

O Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, fundamento do art.385 do RIR/99, é também cristalino ao dispor que, **por ocasião da aquisição da participação**, o lançamento do ágio deve se basear “*em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração*”:

*“Art 20 - 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:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.*

.....

*§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.”*  
(destaquei)

A compreensão do supracitado parágrafo terceiro não se dissocia do *caput* do artigo, que completa o seu sentido e alcance. Assim, o lançamento do ágio, com base no fundamento econômico da rentabilidade futura, **a ocorrer por ocasião da aquisição da participação**, deve estar baseado em demonstração a ser arquivada como comprovante de tal escrituração. O legislador, ao empregar no supracitado parágrafo terceiro o tempo verbal no futuro, não autorizou o contribuinte a confeccionar a demonstração quando bem entendesse.

Considerando a legislação vigente á época, não é absurdo concluir, sendo até mesmo intuitivo, que o registro desdobrado do custo de aquisição, tendo o ágio fundamento em previsão de resultados em exercícios futuros, baseie-se, considerando-se a data em que deve ser lançado contabilmente, em indicativo, estudo, já finalizado à época da aquisição da participação, constituindo-se em uma das mais importantes variáveis avaliadas pelos administradores do investidor quando decidem pagar ágio com base naquele fundamento econômico. Penso ser raro, talvez até impensável, que alguma sociedade, fixando-se a premissa da rentabilidade futura, aventure-se a adquirir investimento sem uma mínima margem razoável de segurança quanto a tal possibilidade. Para isso, é natural haver um estudo prévio, que também sirva, por exemplo, para lastrear o registro contábil e justificar perante o Fisco federal as amortizações nos períodos de apuração seguintes à incorporação, por exemplo.

É verdade que a norma textualmente não exige a confecção de um laudo formal, no sentido de ter sido elaborado por perito(s) externo(s), o que autoriza a discussão sobre a possibilidade de a exigência legal quanto ao comprovante de escrituração consistir em estudos internos que o contribuinte possa ter arquivado. Porém, no caso concreto, como visto, tal estudo não serve à comprovação da rentabilidade futura.

Acrescente-se não se poder presumir que o fundamento econômico da aquisição esteja sempre, ou quase sempre, baseado em uma previsão de rentabilidade futura do investimento. Tal tese esbarra no próprio dispositivo legal, que contempla outras duas hipóteses para o fundamento do ágio, bem como nas inúmeras outras intenções eventualmente subjacentes à decisão de compra, a exemplo de expansão de mercados, dominação de setor econômico, e, até mesmo, no limite, mero capricho do adquirente.

A amortização do valor do ágio, de que cuida o art.7º, III, da Lei nº 9.532, de 10/12/97, com a redação conferida pela Lei nº 9.718, de 27/11/98, **apenas** é autorizada quando apurado “*segundo o disposto no art.20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*”:

*“Art. 7º 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 art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

.....  
*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*  
.....

*Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.” (destaquei)*

Ao dispor que a apuração do ágio realiza-se segundo o disposto no art.20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o legislador exigiu, como visto, que deve, **por ocasião da aquisição do investimento**, estar baseado em demonstração a ser arquivada como comprovante da escrituração.

Por tais razões, entendo, à luz da legislação de regência vigente à época, que quando da aquisição do investimento deveria haver demonstrativo a justificar a rentabilidade futura.

Contrariamente ao alegado, à vista dos documentos acostados aos autos, constata-se que o contribuinte, por ocasião da aquisição do investimento, não detinha estudo com lastro probatório que fundamentasse o pagamento de ágio com base em rentabilidade futura, em total desacordo, portanto, com o §3º do art.20 do Decreto-lei nº 1.598/77, que não pode ser interpretado, repita-se, dissociado de seu *caput*, c/c com o art.7º, III, da Lei nº 9.532/97, o que inviabiliza as amortizações pretendidas, devidamente glosadas pela fiscalização.

Interpretação outra pode abrir espaço para manobras, desvirtuamento da lei quanto ao requisito para a amortização. Pode-se pagar determinado valor por um investimento, sem que no preço esteja representada uma decisão empresarial tomada com base no fundamento econômico de previsão de resultados em exercícios futuros, e, posteriormente, para verificar a viabilidade de se amortizar o valor como despesa, encomendar determinado estudo para atestar tal rentabilidade, ainda que com base na data do fechamento das negociações. Com tal possibilidade o fundamento econômico de um ágio não será aquilo que realmente implicou o seu pagamento, mas sim o que a parte que o suportou quiser que o seja.

A legislação permite sim a amortização do ágio pago, sendo ônus do contribuinte comprovar o seu fundamento econômico com base em elementos de prova confiáveis, que não deixem mínima margem para dúvidas.

Decididamente, não é o caso do autos!

O necessário rigor na análise da demonstração do fundamento econômico, inclusive quanto ao aspecto temporal, foi ressaltado pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento nos seguintes termos:

*“Embora a doutrina divirja quanto ao grau de amplitude e liberdade que se empresta a essa “demonstração” não há dúvidas que um interpretação lógica e sistemática conduz nosso entendimento de que deve ser respeitado o rigor no critério temporal. Ora, no momento da aquisição onde a Lei manda fazer o desdobramento e registro do ágio o laudo já deve existir indicando além do aspecto quantitativo, o seu fundamento legal, no caso, a rentabilidade futura projetada.” (acórdão nº 1401-000.850, de 11/9/12)*

Assim, descumprido tal requisito legal, qual seja, ausência de demonstração a comprovar o fundamento econômico do ágio com base na rentabilidade futura, a glosa da fiscalização mostrou-se em conformidade com a legislação de regência.

Quanto a esse aspecto não há divergência com o voto condutor.

Contudo, ainda que se pudesse aceitar o fundamento do ágio com base em rentabilidade futura, outro aspecto impossibilitaria a amortização do ágio devidamente glosada pela fiscalização. Com a devida vênia ao I. Relator, não se pode concordar com a conclusão de que seria natural, no caso concreto, a oponibilidade ao Fisco de operações societárias que única ou preponderantemente visaram à economia tributária.

Apreciando em conjunto todas as operações societárias, não é exagero, por exemplo, se entender que o quadro revela, no mínimo, um planejamento tributário que em seu ânimo encerra um verdadeiro abuso de direito, cuja teoria representa uma reação à teoria clássica dos direitos absolutos e visa a coibir determinadas práticas que prestigiem unicamente direitos individuais em prejuízo de interesses gerais.

Em conformidade com o Código Civil, o abuso de direito é considerado ato ilícito, conforme art.187: “*Também comete ato 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*”. A partir de sua vigência, diante de tal patologia, cai por terra o argumento da regularidade do planejamento tributário, pois a premissa deste é ancorar-se em atos lícitos.

Reconhece-se ser tênue o limite que separa a licitude de determinadas operações do excesso/abuso, mormente porque ninguém é obrigado a submeter-se a uma determinada carga tributária, quando pode enveredar por caminho que conduza à sua redução. Mas sempre, é importante ressaltar, quando se esteja diante de uma razão consistente extratributária, como muito bem leciona Marco Aurélio Grego em importante estudo sobre o tema, a conformar com propriedade, à luz da Constituição Federal de 1998, o abuso de direito ao ramo tributário (*in* Planejamento tributário, 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Dialética, 2011, pp.212/217):

“*[...] sempre que o exercício de auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.*

.....  
*No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente [...]. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.*

.....  
*Com a tese do abuso de direito aplicado ao planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar ao pagamento de maior imposto, mas a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação.*

.....  
*No âmbito civil, fala-se em ‘perdas e danos’ porque pelo uso abusivo alguém poderá ter sofrido diminuição patrimonial, especialmente aquele que tiver sido a contraparte no negócio abusivo ou um terceiro atingido pelos seus efeitos jurídicos ou materiais. Em matéria fiscal, o prejudicado pelo ato abusivo terá sido o Fisco, pois a receita tributária terá sido menor do que a que decorreria se não tivesse havido o abuso. Daí a neutralização de como forma de recompor a diminuição patrimonial do Fisco.*

.....

*Não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc., que seja a causa fundamental do negócio e que o justifique [...]. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o motivo predominante da operação foi a busca de menor carga tributária.*

.....

*O abuso de direito em matéria fiscal caracteriza-se por implicar “inoperância” ou “ineficácia” do ato em relação ao Fisco, independente de ser ilegal ou ilícita a operação.”*

À luz do Termo de Verificação Fiscal, pode-se afirmar que o Fisco entendeu que os negócios jurídicos privados não se apoiaram em causas reais, mas tiveram como propósito, ou como “único item efetivamente relevante” a economia tributária. Senão, vejamos:

*[...] A fim de caracterizar os atos ou negócios jurídicos como válidos ou eficazes perante o Fisco, no sentido de produzirem os efeitos desejados, no caso do planejamento, a redução da carga tributária ou afastar a incidência da norma tributária, é necessário identificar o arcabouço da operação formatada no caso concreto e os personagens e suas atuações no contexto deste caso concreto:*

.....

*30 No caso em questão, existe o contrato entre a ABN 2 e a TMNF cujo objetivo é a venda de ações representativas de 100% de sua participação direta na Real Seguros e 50% de sua participação indireta na Real Vida e Previdência. A materialização deste objetivo foi realizada num conjunto de etapas (step transactions) definidos no Termo Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Ações.*

*31 As etapas 1 e 2 tiveram como objetivo separar o ativo que seria vendido, as etapas 3 e 4 tiveram como objetivo tornar a ABN NV, sede no exterior, dona das ações objeto da venda, a fim de viabilizar o enquadramento tributário menor, as etapas 5, 6 e 7 permitiram o pagamento da operação e o registro do ágio em uma empresa veículo para posterior, incorporação e amortização do ágio. A Estrutura Negocial montada utilizou-se da FARAG para efetuar a aquisição a fim de que, após sua incorporação pela Real Seguros (TMS), tornasse aplicável uma tributação mais benéfica, ou seja, a permissão para a antecipação da amortização do ágio para fins tributários. Portanto, a TMNF desejava adquirir 100% das ações da Real Seguros e 50% da Real Vida e Previdência. No entanto, se tivesse feita a aquisição diretamente da Real Seguros, estaria proibido de amortizar, para fins tributários, o ágio oriundo da aquisição, exceto no caso de alienação ou liquidação da participação acionária (norma contornada, art. 391 do RIR/99). Para fugir a esta proibição, montou uma estrutura*

*negocial, que se enquadrava à norma de contorno (art. 386, III cc § 6º, II, do RIR/99), ou seja, usou a FARAG, para efetuar a aquisição e, logo, após, promoveu a sua incorporação.*

32 Diante do exposto fica caracterizado o plano, como uma unidade formada por uma pluralidade de negócios, operações ou etapas. A operação que se pretendeu opor ao Fisco foi a aquisição direta pela TMNF (Millea) de 100% das ações da Real Seguros. Portanto, o enquadramento no tipo tributário deve ser do negócio global, ou seja, o art. 391 do RIR/99 que não permite a amortização antecipada do ágio.

[...] podemos enxergar que no planejamento tributário ora implementado foram utilizadas as empresas ABN 3 e a FARAG como conduit companies, sociedades fictícias, sociedades efêmeras e interpostas pessoas. Pois a primeira serviu de canal de passagem do patrimônio, não possui existência autônoma, não executa nenhuma atividade empresarial autônoma, ou seja, sem propósito negocial, sociedade de curta duração, e quando incorporada pela sua controlada serviu de interposta pessoa para realizar a venda das ações da Real Seguros uma vez que propiciou que os donos da ação fossem residentes e domiciliados no exterior cuja tributação tem uma carga menor. Da mesma forma, a empresa FARAG serviu de conduit companies, sociedade fictícia, efêmera e interposta pessoa. Pois serviu de passagem do dinheiro utilizado para efetuar a compra das ações da Real Seguros, não exerceu nenhuma atividade empresarial autônoma, ou seja, não tinha propósito negocial, teve curta duração e sua função como interposta pessoa foi efetuar a compra, registrar contabilmente o ágio, e quando da sua incorporação pela controlada que foi o produto de sua compra, permitiu o início da amortização imediata do ágio. Que se feito pelo comprador verdadeiro não poderia iniciar a amortização fiscal do ágio, pois este só poderia ser feito depois de alienado o bem ou baixado por qualquer motivo.

36 Tendo em vista o acima exposto, não tendo o contribuinte apresentado motivo extratributário que justificasse as reorganizações societárias havidas com o fim de transmitir o direito de compra para a FARAG ao invés de ser executado pela TMNF (Millea), e a incorporação reversa, onde a Tókio Marine Seguradora, nova denominação social da Real Seguros incorpora a FARAG, entendo caracterizar o ato como abuso de direito, caracterizando como inoponível ao Fisco, pois a auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito e o Fisco pode recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.

37 As reorganizações societárias havidas a fim de transferirem o direito da compra da TMNF para a FARAG também caracterizam outra patologia que é a fraude à lei, pois o contribuinte contorna a norma de incidência tributária prevista no art. 391 do RIR/99: 'As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real ressalvado o disposto no art. 426' a

*III cc §6º, II do RIR/99: ‘A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do art. 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: II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária’. Sendo, também, inoponível ao Fisco.’*

Vê-se, portanto, que a figura do abuso de direito, compreendido na dimensão de se buscar preponderantemente economia tributária, consistiu em uma das razões que levaram o Fisco a neutralizar a redução tributária almejada.

Da forma como a operação foi executada, com a identificação de sociedades efêmeras, não subsiste o efeito tributário almejado, como já se decidiu administrativamente. Vejamos:

*“[...] 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 negocial 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 continuo, 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 [...]”* (1ºCC, Acórdão nº 103-23.290, de 5/12/07, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

Todas as questões até então levantadas inserem-se no contexto do que leciona a doutrina especializada de Marco Aurélio Grego (op. cit., pp. 466-479), quando trata das denominadas “Operações Preocupantes”. Peço vênia para transcrever as esclarecedoras passagens abaixo:

*“[...] Outra hipótese relevante é a das operações realizadas entre partes relacionadas, vale dizer, em que existe a possibilidade de a causa da operação ser a obtenção de algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.*

*Quando estamos entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário não podemos ignorar que esta simples circunstância faz com que existam interesses comuns no relacionamento entre seus membros.*

*A primeira tem a ver com uma expressão italiana – utilizada para se referir a outro objeto, mas que é cabível neste momento – que se resume a dizer que é uma operação ‘con la quale o senza la quale tutto rimane tala e quale’. Vale dizer, em que há alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres, mas que, em última análise, por ser o mesmo grupo não ocorreram alterações substanciais. Ou seja, operações mediante as quais jurídica e patrimonialmente o grupo permanece inalterado; a única consequência relevante é que o Fisco deixa de receber determinado tributo.*

*Embora não exista no Brasil a tributação englobada do grupo de sociedades e cada pessoa jurídica seja tratada isoladamente, este é um aspecto que merece atenção nos casos concretos.*

.....

*Outra questão importante envolve o uso de sociedades. Neste ponto, três observações preliminares devem ser referidas.*

*A primeira é que o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquerido.*

.....

*A terceira é que a figura da simulação pode se dar mediante o uso de pessoas jurídicas. Com efeito, a simulação pode ser objetiva, quando forem utilizados atos, ou subjetiva, quando a aparência do negócio se der mediante a criação ou a atribuição de poderes ou deveres a uma pessoa jurídica.*

*Feitas estas considerações iniciais, examinemos quatro situações que merecem especial atenção.*

.....

*A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto.*

.....

*Aqui, surge novamente uma bandeira amarela, uma operação preocupante, consistente nas conduit companies que servem apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.*

.....

*O quarto caso é o das sociedades efêmeras ou de curta duração; são aquelas sociedades que nascem para morrer ou para serem extintas depois de alguns dias ou algumas horas, tão logo compareçam em determinada operação.*

*Não é pelo simples fato de ser efêmera que a operação estará contaminada, mas ser efêmera gera uma interrogação quanto ao motivo pelo qual foi efêmera.*

*Por que criada e extinta naquele dia? Por vezes, a resposta é a de que, dentro de um planejamento, a sociedade foi criada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio em trânsito para outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio; feito isto pode desaparecer.*

*Mas, em outras situações ela foi criada por razão não tributária – por vezes para atender a exigência legal de controle – e sua extinção pode resultar do simples esgotamento dessa razão determinante.*

*Particularmente delicado é o exame das situações concretas em que se identifica a figura do ágio, pois, em si mesmo, é eventualidade que existe no dia a dia da vida empresarial. A questão central não é a sua existência, mas a sua criação onde não existe ou onde não há fundamento para reconhecê-lo (por exemplo, intragrupo). Também delicada é a questão da sua alocação.*

*Nas sociedades efêmeras, um elemento-chave a ser questionado é o da affectio societatis. Com efeito, até que ponto existe affectio entre os sócios se eles criam para extinguí-las?*

*Em suma, o caráter efêmero da sociedade é outro ponto relevante a ser considerado no exame dos casos concretos.*

.....

*Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.*

*Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ela se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um “ágio em si mesmo”, o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feitio.*

*Também aqui é preciso fazer uma distinção entre o surgimento do ágio (motivos e finalidades da operação) e o seu aproveitamento, pois a lei tributária pode admitir essa hipótese (“ágio de si mesmo”) e prever algum tipo de dedução, seja como elemento integrante da apuração da renda como tal, seja a título de incentivo ou benefício fiscal. O cerne da questão não será o seu aproveitamento, mas o meio utilizado e o modo de agir*

*adotado para, eventualmente, ‘construir’ ou ‘materializar’ a hipótese de incidência da regra de aproveitamento.” (destaquei)*

Tal base doutrinária, é relevante observar, não impõe uma sentença de morte a planejamentos tributários com o envolvimento de sociedades-veículo/sociedades-efêmeras. Como bem pontua o autor, tais operações preocupantes são responsáveis por ligar o alerta que demanda uma apurada análise do contexto. Não se tratam de operações normais, que podem simplesmente ser justificadas, escudadas em mera formalidade documental. A conclusão final, porém, cabe naturalmente ao julgador quando da valoração dos elementos de prova, à luz do particularizado contexto fático. E, nessa missão, com precisão andou bem o acórdão de primeira instância, ao assim decidir, *verbis*:

*“[...] Apesar de já ter sido relatado, cumpre repisar que, no esquema engendrado pela impugnante, houve reorganização societária com a utilização de empresas veículos ABN3 e Farag:*

*7.4.1. Aquisição pela ABN AMRO BANK NV (empresa holandesa) da Scotta Participações S.A. CNPJ nº 07152.467/ 000104 (empresa sem atividade empresarial) com alteração se sua denominação para ABN AMRO BRASIL TRÊS PARTICIPAÇÕES S.A. (ABN 3) para receber a parcela cindida da ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S.A. (ABN 2) correspondente ao investimento na Real Seguros (que então detinha 50% da Real Vida e Previdência) tendo ocorrido a incorporação da ABN3 pela Real Seguros S/A (incorporação da controlada pela controladora), conforme descrito nas Etapas 3 e 4 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) – fls.2147/2152. Decorrendo daí, como bem pontuou a auditora fiscal autuante no item16 do TVF (fl. 2165), que o único objetivo dessas reorganizações societárias foi transferir da ABN 2 para a ABN 3 o controle direto das ações da Real Seguros e indiretamente a da Real Vida e Previdência para possibilitar que a venda das ações da Real Seguros ficasse sujeita a uma tributação mais benéfica que é o ganho de capital auferido por, empresa domiciliada no exterior que vende ativo no Brasil à alíquota de 15% de IR e exclusivo na fonte. Enquanto que, se vendido pela ABN 2, a detentora original do ativo, esta ficaria sujeita ao IR e CSLL à alíquota de 34% sobre o ganho de capital oriundo desta alienação.*

*7.4.2. A FARAG PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 07.081.424/000177 (constituída em 29/10/2004), foi adquirida pela ABN 2 mediante subscrição de 9.900 novas ações da empresa (aumento do capital de R\$ 100,00 para R\$ 10.000,00 – AGE de 24/06/2005) – Etapa 5 (fls. 2143 e 2152/2153 do TVF) – com a consequente subscrição de 10.000 novas ações preferenciais (AGE de 07/07/2005) pela Millea Holdings Inc., com aumento do capital em R\$ 963.726.987,53 (passando de R\$ 10.000,00 para R\$ 963.736.987,53) e que, no mesmo dia após o pagamento do preço para aquisição da Real Seguros da ABN NV converteu suas ações preferenciais em ordinárias*

*ocorreu a incorporação às avessas da Farag pela Real Seguros (controlada incorporando a controladora). Também aqui, como bem anotado pela autuante no TVF às fls. 2165/2166, constata-se como objetivo preponderante destas reorganizações societárias o benefício fiscal de antecipar a amortização do ágio pela ocorrência de incorporação reversa nos termos previstos no art. 386 do RIR/99 em detrimento do disposto no art. 391 do RIR/99, ou seja, utilização da incorporada (Farag) como mera ‘empresa veículo’ para transferência do ágio à incorporadora (TMS nova denominação da Real Seguros) e se enquadrar nos termos do disposto no art. 386, III, cc §6º, II do RIR/99.*

**7.5. Essas empresas veículo, antes de sua ‘aquisição’ pelas empresas do Grupo ABN não tiveram nenhuma outra atividade negocial, eram empresas ‘de papel’/de prateleira’ que tiveram sua existência justificada apenas e tão somente para participar do plano arquitetado com vistas à economia de tributo. Não houve propósito negocial algum na existência da ABN 3 e da FARAG a não ser fazer parte de uma sequência de operações complexas que estava a nublar o cenário em que, na realidade houve a aquisição pela Tókio Marine & Nichido Fire Insurance Co Ltda (05.515.343/000102) da Real Seguros S/A (CNPJ 33.164.021/000100– detentora de 50% da participação acionária )**

**7.6. Ora, a aquisição de sociedade (que aliás não possuía atividade econômica alguma) para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. Não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se adquira uma empresa (sem atividade econômica) com o fim de extinguir-la logo em seguida. As empresas são entidades criadas para a exploração de determinada atividade econômica e, como regra geral, têm como premissa a continuidade de suas operações. Portanto, se na criação de uma determinada sociedade (ou na aquisição de sociedade sem atividade econômica) os sócios já manifestam a intenção de imediatamente extinguir-la, evidencia-se verdadeiro abuso de forma jurídica.” (destaquei)**

Apesar da regularidade formal de cada uma das operações societárias que compuseram o enredo do planejamento tributário, não é admissível que este seja oponível ao Fisco quando, repita-se, única ou preponderantemente o intuito foi a economia tributária.

Sem reparos a fazer na autuação fiscal quanto à matéria.

No tocante à multa de ofício, o percentual aplicado de 75% (setenta e cinco por cento) decorreu de expressa previsão legal. À autoridade fiscal cabe prestigiar a lei, não podendo dela se distanciar, ainda que sob argumento de violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco. Cabe lembrar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art.142, parágrafo único, do CTN).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nem sob fundamento de inconstitucionalidade, a aplicação da lei pode ser afastada, nos termos do Decreto nº 70.235/72 e de entendimento administrativo já consolidado:

Decreto nº 70.235/72

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

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

Relativamente à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, o CTN autoriza tal exigência. Em seu artigo 161, dispõe:

*“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.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (destaquei)*

Nesse contexto, não se pode olvidar que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139, CTN), tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113, CTN).

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejamos:

*“Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

.....

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

.....

*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*

*específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seupagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§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.” (destaquei)*

A expressão “débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições”, contemplada no caput do art.61 da Lei nº 9.430/96, inclui todas as rubricas, dentre as quais se inclui a multa de ofício, que, como a própria lei dispõe, decorre da falta de pagamento de tributos.

Neste sentido, podem ser mencionados os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)*

*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. (Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

*JUROS DE MORA - MULTA DE OFICIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)*

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça reiterou entendimento no sentido de ser “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FABIO NIEVES BARREIRA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*punitiva, a qual integra o crédito tributário”* (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (destaquei)*

Colhe-se do respectivo voto condutor:

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

Quanto ao percentual, não há mais discussão. O entendimento quanto à aplicação da taxa SELIC consolidou-se administrativamente, sendo, inclusive, objeto do Enunciado nº 4 da súmula de jurisprudência do CARF, de observância obrigatória por seus membros:

*“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre 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”.*

Mantém-se, portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, aplicados com base na taxa SELIC.

Uma vez mais reconhecendo o valoroso esmero do I. Relator, são estas as considerações acerca do caso concreto, embora se tenha chegado à mesma conclusão do voto condutor, qual seja, de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Eduardo Martins Neiva Monteiro