



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

Processo n° 16561.720017/2015-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.116 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria ÁGIO - EMPRESA VEÍCULO
Recorrente SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA.

. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA.

Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; no mérito, i) por maioria, negar provimento ao recurso voluntário em relação à glosa do ágio, vencidos os Conselheiros Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Breno do Carmo Moreira Vieira, suplente convocado para substituir o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves, que davam provimento; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à multa qualificada, vencidos os Conselheiros Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo Luis Pagano Gonçalves; iii) por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação ao item juros sobre a multa de ofício. O Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves não participou do julgamento das preliminares e do item "i" do mérito. Declarou-se impedido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído no julgamento pelo Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, suplente convocado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Edgar Bragança Bazhuni, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que julgou IMPROCEDENTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Da autuação:

O presente processo trata-se de autos de infrações lavrados pela DEMAC – São Paulo, referentes aos fatos geradores apurados nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, por meio dos quais são exigidos da interessada o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 87.089.700,09 e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no valor de R\$ 31.352.292,03, acrescidos da multa qualificada de 150% e dos encargos moratórios, totalizando crédito tributário no importe de R\$ 319.276.182,05.

A infração está assim capitulada nos autos de infração de IRPJ e CSLL:

1) IRPJ - Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real - exclusões indevidas (e-fls. 1685/1687);

2) CSLL - Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL - exclusões indevidas (e-fls. 1702/1704).

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 1716 a 1774, está detalhado pormenorizadamente o procedimento fiscal, de onde extraio os trechos abaixo para bem entender o transcorrido e a motivação da autuação.

1) Já na introdução do TVF, há um resumo de toda a situação que ensejou a autuação fiscal:

*Em resumo, num instrumento celebrado, em 2010, entre as sócias **GCP e Distel**, como vendedoras e, **DIRECTV, DirectTV Group, GLA Brasil e GLBBT**, como compradoras, as partes acordaram um modelo comercial no qual as compradoras adquiririam 178.830.000 (cento e setenta e oito milhões e oitocentas e trinta mil) quotas da **Sky Brasil**, detidas pelas vendedoras, nos termos de notificação de alienação prevista em acordo celebrado entre os sócios.*

*No entanto, ao analisarmos a operação, constatamos que a **GLBBT**, adquirente das quotas, só passaria a integrar o quadro societário da fiscalizada por ocasião do fechamento do contrato (momento em que surgiria o ágio para a **GLBBT**).*

*No dia seguinte a entrada da **GLBBT** no capital social da **Sky Brasil** a mesma foi incorporada pela fiscalizada (momento a*

*partir do qual a **Sky Brasil** passou a amortizar tributariamente o ágio).*

*Além do mais, verificou-se que os recursos para a aquisição das participações advieram de fato da sócia **GLA Brasil**, por intermédio de subscrição e integralização de capital social na **GLBBT**.*

*Apesar da sofisticação do esquema, trata-se do típico uso ilícito de empresa veículo. Isso se demonstra claramente por vários fatos. Primeiro, até a aquisição das participações na sociedade investida (**Sky Brasil**), a **GLBBT** estava inativa; segundo, a intercalação da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre as transferências das participações para a **GLBBT** realizadas pela **GCP e Distel** (16/12/2010), o que acarretou a entrada formal da **GLBBT** no quadro societário da fiscalizada, e a sua incorporação (17/12/2010) foi sobremaneira diminuto.*

Dessa forma, em razão da ação intencional da fiscalizada para evadir-se do pagamento dos tributos, a multa foi qualificada ao patamar de 150%.

2) Do acima exposto, podemos agregar os seguintes elementos adicionais constantes no TVF:

*a) Estrutura Societária no início da Operação. Notificação de Venda da **GCP e Distel** para a **DirectTV Group** (...)*

*Nos dias 10 e 16/06/2010, respectivamente, ocorreram os desdobramentos da notificação acima, onde (i) a **DIRECTV**, sociedade de capital aberto listada na NASDAQ, notificou a **GCP** que conduziria a operação como a Sociedade Realizando a Troca, em virtude da **DirectTV Group** ser sua subsidiária integral, e ofereceu ações de sua emissão, avaliadas em US\$ 472.468.860,00 (quatrocentos e setenta e dois milhões, quatrocentos e sessenta e oito mil, oitocentos e sessenta dólares norte-americanos) como contraprestação pelas 178.830.000 (cento e setenta e oito milhões, oitocentas e trinta mil) quotas da **Sky Brasil**, e (ii) a **GCP** rejeitou o valor proposto pela **DIRECTV**, estranhou a substituição da **DirectTV Group** pela **DIRECTV** e decidiu por “nomear um Banco para calcular o valor das Ações Sujeitas a Troca na data da Notificação de Troca”.*

*Nos dias 27/08/2010 e 03/11/2010 são realizados aditamentos ao **Acordo de Troca de 2004** a fim de consignar os bancos avaliadores que foram contratados pela **GCP e DIRECTV** e, entre outras questões, o prazo para entrega das avaliações*

*b) Estrutura Societária com a interposição da **GLBBT** na Operação :*

*Em 16/12/2010, ao término das tratativas iniciadas em 01/06/2010, as partes definiram o preço final das 178.830.000 (cento e setenta e oito milhões, oitocentas e trinta mil) quotas da **Sky Brasil** e decidiram, também, que a contraprestação pela*

venda seria efetuada em dinheiro e uma nota promissória garantida pela **DIRECTV**.

É nesse momento que verificamos a entrada da **GLBBT** na operação.

Vejam os a tradução juramentada do contrato de compra e venda” abaixo transcrito, em parte (...)

Das informações acima, podemos extrair que (i) o **Acordo de Troca de 2004**, de 08/10/2004, disciplinava os requisitos para uma operação de compra e venda (ii) que o acerto do preço foi efetuado entre a **DirectTV Group** e a **GCP** (iii) que a **GLBBT** foi a empresa escolhida pela **DirectTV Group** para efetuar o pagamento de US\$ 604.767.294,00 (seiscentos e quatro milhões, setecentos e sessenta e sete mil, duzentos e noventa e quatro dólares norte-americanos) (iv) que a nota promissória entregue pela **GLBBT** seria garantida pela **DIRECTV**; (v) a conclusão da transação ocorreu em 16/12/2010, ocasião em que a **GLBBT** passou a integrar o quadro societário da **Sky Brasil** (vi) que a **Sky Brasil** pagaria na data do fechamento da transação R\$ 360.000.000,00 (trezentos e sessenta milhões de reais) em dividendos, proporcionais à participação resultante após a operação (vii) as vendedoras auxiliariam na concretização da incorporação da **GLBBT** pela fiscalizada.

Mister esclarecer que, os recursos advindos do exterior, no valor de R\$ 696.315.000,00 (seiscentos e noventa e seis milhões e trezentos e quinze mil reais), foram integralizados inicialmente no capital social²² da **GLA Brasil** pela sócia **DIRECTV LATIN AMERICA LLC (EUA)**, integrante dos **Controladores GLA**. Destes recursos, internalizados em 14/12/2010, R\$ 692.364.117,00 (seiscentos e noventa e dois milhões, trezentos e sessenta e quatro mil e cento e dezessete reais) foram integralizados pela **GLA Brasil** no aumento do capital social da **GLBBT**.

Também na ocasião, a **GLA Brasil** integralizou outro aumento de capital na **GLBBT**, no valor dos dividendos de R\$ 266.764.461,00 (duzentos e sessenta e seis milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e um reais) recebidos da **Sky Brasil**.

Estes recursos foram utilizados pela **GLBBT** nos pagamentos efetuados a **GCP** e **Distel**.

(...)

Em decorrência, **GCP** e **Distel** reconhecem o ganho de capital oriundo da venda de 18,90% de participação na **Sky Brasil** e a **GLBBT** por sua vez, reconhece um ágio de rentabilidade futura de R\$ 829.425.715,00 (oitocentos e vinte e nove milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, setecentos e quinze reais).

*Em vista dos recursos injetados na **GLBBT**, a **GLA Brasil**, até então detentora de 74,10% de participação, passa a deter indiretamente mais 18,90% do capital social da fiscalizada.*

*Por seu turno, a **GLBBT** registra em sua contabilidade o ágio decorrente do investimento efetuado na **Sky Brasil** na conta contábil abaixo (...)*

*c) Estrutura Societária no fim da Operação. Incorporação da **GLBBT***

*Com a conclusão da operação ocorrida em 16/12/2010, a reorganização societária chega ao fim e, no dia seguinte, em 17/12/2010, a **Sky Brasil** incorpora sua investidora **GLBBT**, concentrando diretamente em seu patrimônio o ágio de si mesma (incorporação às avessas ou reversa), e passa a amortizar, no mês seguinte, o ágio de rentabilidade futura, no valor de R\$ 829.425.715,00 (oitocentos e vinte e nove milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, setecentos e quinze reais), decorrente da incorporação da empresa interposta **GLBBT**. (...)*

*Como podemos observar nesta operação, o objetivo pretendido pelos sócios majoritários era aumentar o controle exercido sobre a **Sky Brasil**. Fica claro, também, que a entrada e saída da **GLBBT** não teve nenhuma aplicação prática ou necessária ao fim que era almejado a não ser o de transportar o ágio pago do real investidor para a empresa operacional.*

*Aliás, desde o início das tratativas e até o dia do fechamento da operação, a **GLBBT** estava inativa e não possuía um centavo sequer de capital integralizado.*

Adiante discorreremos mais a respeito.

3.1.1. DA ENTRADA DA GLBBT NO CAPITAL SOCIAL DA SKY BRASIL

*Primeiramente, para um melhor entendimento da operação econômica e societária engendrada pela fiscalizada, apresentamos um resumo dos principais aspectos societários da **GLBBT**.*

*GLB BRASIL TELECOMUNICACOES LTDA . – CNPJ 08.260.128/0001-04 (**GLBBT**)*

(...)

Conforme o contrato, o capital subscrito de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), dividido em 10.000 (dez mil) quotas, de valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, na proporção percentual de 99,99/0,01, respectivamente, deveria ser integralizado até 31/12/2006. Tinha como objeto social “a) a exploração de serviço de telecomunicações; e b) a participação em outras sociedades, na qualidade de sócia e/ou acionista”.

*Em 21/11/200626, a sócia **Isabel** transfere sua única quota para a **Galaxy**, empresa sediada nos Estados Unidos da América, e passa a ser a representante desta e da **GLA Brasil** perante a **GLBBT**. Na ocasião, o prazo para a integralização do capital social passa para 30/09/2007, em dinheiro, créditos e/ou bens.*

*Em reunião ocorrida em 15/12/201027, os sócios decidem “**autorizar** a celebração, pela sociedade, de Contrato de Compra e Venda de Quotas da Sky Brasil Serviços Ltda. (...) o qual terá como objeto regular os termos e condições para a aquisição de 31.642.092 (trinta e um milhões, seiscentas e quarenta e duas mil e noventa e duas) quotas detidas pela Globo Comunicação e Participações Brasil S.A. (...) e 147.187.908 (cento e quarenta e sete milhões, cento e oitenta e sete mil, novecentas e oito) quotas detidas pela Distel Holding S.A.(...)”. **Maurício** assina como representante da **GLA Brasil** e **Maria Lúcia** pela **Galaxy**.*

No dia 15/12/201028, as sócias integralizam o capital social de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

e a sócia GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de capital no valor de R\$ 692.364.117,0029 30 (seiscentos e noventa e dois milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e dezessete reais), em moeda corrente nacional, totalizando um capital social subscrito e integralizado de R\$ 692.374.117,00 (seiscentos e noventa e dois milhões, trezentos e setenta e quatro mil, cento e dezessete reais) dividido em quotas de valor unitário de R\$ 1,00 (um real). Na mesma data, a Galaxy retira-se da sociedade, transferindo sua única quota para a GLA Brasil.

Como única sócia, a GLA Brasil se compromete a recompor a pluralidade do quadro societário da Sociedade em até 180 (cento e oitenta) dias.

Em 16/12/201031, a sócia GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de R\$ 266.764.461,0032 33 (duzentos e sessenta e seis milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e um reais), o que eleva o capital social para R\$ 959.138.578,00 (novecentos e cinquenta e nove milhões, cento e trinta e oito mil, quinhentos e setenta e oito reais),

dividido em quotas de valor unitário de R\$ 1,00 (um real).

Ainda em 16/12/2010, conforme previsto no contrato de compra e venda e em ata de reunião dos sócios³⁴ a GLBBT, (i) recebeu dividendos da Sky Brasil no importe de R\$ 68.035.418,0035 (sessenta e oito milhões, trinta e cinco mil, quatrocentos e dezoito reais) – isto porque nesta data, acabara de se tornar sócia da fiscalizada e (ii) devolveu a GLA Brasil a importância de R\$ 2.645.997,00 (dois milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, novecentos e noventa e sete reais) a título de reembolso de custo com IOF.

Na mesma data, como “designada da DirecTV Group”, a GLBBT assina, como parte compradora, o Contrato de Compra e Venda de Quotas, pagando (i) R\$ 181.265.324,00 (cento e oitenta e um milhões, duzentos e sessenta e cinco mil, trezentos e vinte e quatro reais) a GCP, por meio de TED – Transferência Eletrônica Disponível, e (ii) R\$ 508.382.796,00 (quinhentos e oito milhões, trezentos e oitenta e dois mil, setecentos e noventa e seis reais), por TED, e uma nota promissória no valor total do principal de R\$ 334.799.879,00 (trezentos e trinta e quatro

milhões, setecentos e noventa e nove mil, oitocentos e setenta e nove reais) a Distel.

Releva notar que, a nota promissória acima foi liquidada, também em 16/12/2010, com os dividendos pagos pela Sky Brasil – R\$ 68.035.418,00 (sessenta e oito milhões, trinta e cinco mil, quatrocentos e dezoito reais) à GLBBT e R\$ 266.764.461,00 (duzentos e sessenta e seis milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e um reais) enviados pela GLA Brasil à GLBBT como integralização no capital social desta.

Em resposta ao questionamento fiscal³⁶ de como se deu a entrada do valor utilizado para os pagamentos acima,(...)

Ora, vê-se claramente, que os argumentos da fiscalizada não conseguem justificar o propósito negocial da entrada na GLBBT na operação ora analisada.

E nem poderiam, a bem da verdade.

Argumentar que a GLBBT era a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição e ainda adicionalmente informar que a mesma participou de uma licitação da Anatel mas não saiu vencedora é no mínimo um equívoco. Como acreditar? Se a GLBBT até o raiar de 16/12/2010 tinha um capital subscrito de apenas R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e sem qualquer centavo integralizado, como esperar sucesso em uma licitação? Como defender que seria a empresa mais qualificada para uma aquisição de milhões de reais?

Lembremos, inclusive, que a mesma nem aparece nas tratativas iniciais, nenhuma menção a ela é feita. Surge de repente, e da mesma forma que surgiu, após entregar os recursos financeiros para os vendedores e trazer em contrapartida o ágio para a Sky Brasil, em apenas um dia: Sumiu!

Quanto a dizer que as razões e propósitos negociais para se injetar dinheiro em uma empresa veículo e in continenti incorporá-la estão “pormenorizadamente” descritos nos instrumentos societários nos obriga a rever o que eles dizem. Vejamos:

“A Incorporadora e a Incorporada pretendem unificar e centralizar as atividades sociais, através de um processo de incorporação, de forma a racionalizar as operações, otimizar a administração e minimizar as despesas pela economia de escala. Desta forma, a incorporação atenderá aos interesses das sociedades e de suas respectivas sócias”.

Claro está que estas justificativas são genéricas e nada esclarecem. Não definem quais operações serão racionalizadas ou como, quais despesas serão minimizadas, qual o valor, etc.

Ressalte-se, ainda, que se com a retirada da GLBBT da estrutura haveria as melhorias preconizadas por que incluí-la na véspera? Foi um engano, um erro? Constatou-se que ela era desnecessária?

Vejam, resumidamente, no quadro abaixo, como foi a movimentação financeira na empresa veículo GLBBT.(...)

3.1.2. D A INCORPORAÇÃO DA GLBBT PELA SKY BRASIL

Em 17/12/2010, conforme resolução da sócia registrada na JUCESP sob nº 461.398/10-2,

em sessão de 28/12/2010, a GLA Brasil, na qualidade de única sócia da GLBBT, resolve:

a) Aprovar a incorporação da GLBBT pela Sky Brasil nos expressos termos do “Protocolo e Justificação de Incorporação da GLB Brasil Telecomunicações Ltda. pela Sky Brasil Serviços Ltda.” firmado pelas sócias das duas sociedades (“Protocolo de Incorporação”);(...)

Quanto ao Protocolo de Incorporação da GLBBT pela Sky Brasil temos que:

1) A justificativa para incorporação é “racionalizar as operações, otimizar a administração e minimizar as despesas pela economia de escala”.(...)

Conforme relatamos anteriormente, a GLBBT era uma empresa inativa sem qualquer capital social integralizado. Como a entrada na operação era desnecessária, sua utilização foi apenas para transferir o ágio decorrente da aquisição das participações societárias da GCP e Distel, pertencentes ao Grupo Globo para a Sky Brasil. Portanto, as invencionices “otimização da administração” e “economia de escala”, por exemplo, além de previsíveis sem a utilização da mesma, simplesmente não ocorreriam numa negociação direta com o real investidor. Obviamente que, a negociação direta não ensejaria as condições pretendidas pelo contribuinte para a indevida amortização fiscal do ágio.

Assim, um dia após efetuar a aquisição das participações societárias da Sky Brasil, a GLBBT foi por ela incorporada, o Grupo DirecTV aumentou sua participação direta no Capital Social da empresa operacional Sky Brasil e o ágio de rentabilidade futura pago na operação passou a ser amortizado pela fiscalizada.

3.2 DA ORIGEM DO ÁGIO AMORTIZADO

Conforme se constata pela documentação analisada, o ágio amortizado refere-se a rentabilidade futura do próprio contribuinte e originou-se no interesse do Grupo DirecTV em aumentar sua participação societária no contribuinte.

Entretanto, antes de entrarmos nesta operação propriamente dita, é necessário que verifiquemos se existiam – e existiam – condições preestabelecidas no caso de sua ocorrência.

(...)

Portanto, o que se verifica do relatado acima é que tanto à DirecTV Group como à GLA Brasil, estava garantido o direito de aquisição das participações que seriam alienadas pelo Grupo Globo.

Pois bem, Apesar da DirecTV Group, na ocasião do contrato de compra e venda, intercalar a GLBBT entre a GLA Brasil e as sociedades vendedoras, esta intercalação não visa cumprir qualquer dos objetivos do modelo negocial.

Em suma, o modelo negocial poderia ter sido alcançado exatamente da mesma forma sem a interveniência da GLBBT, o que obrigatoriamente nos leva à conclusão de que a razão para a referida intercalação societária foi ocultada do instrumento. Essa razão, pelo célere desenrolar dos fatos supervenientes, foi tributária.

É bom lembrar que, com a incorporação da GLBBT, o único acréscimo patrimonial na Sky Brasil decorre exatamente da “economia tributária” que esta operação acarretou, e que corresponde ao valor de R\$ 282.004.743,00 (duzentos e oitenta e dois milhões, quatro mil, setecentos e quarenta e três reais), classificado na conta “Imposto de renda diferido”, pertencente ao Ativo Não Circulante da GLBBT, conforme Balanço Patrimonial levantado em 17/12/2010 e que é parte integrante do Laudo de Avaliação utilizado para a incorporação.

O valor acima, equivale a 34% do ágio de R\$ 829.425.715,00 (oitocentos e vinte e nove milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, setecentos e quinze reais).

Segue abaixo representação gráfica da estrutura societária acordada entre as partes, imediatamente após o fechamento do negócio, ou seja, após a entrada da GLBBT no capital social da fiscalizada ocorrida em 16/12/2010 (...)

Nesta última configuração, todas as empresas são preexistentes de fato, participavam do capital social da Sky Brasil, tinham o capital integralizado, etc.

Já na configuração societária engendrada, com a utilização da GLBBT, vemos que esta sociedade não se ajusta no modelo negocial acima. Também merece ser destacado que, até o momento em que a GLBBT adquiriu as participações da Sky Brasil, correspondia a uma sociedade apenas “no papel”. Criada em meados de 2006, seu capital social de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) foi integralizado pela GLA Brasil no dia da assinatura do contrato de compra das quotas.

As quotas da Sky Brasil “entraram” no patrimônio da GLBBT no dia 16/12/2010 e “saíram” no dia 17/12/2010.

Ou seja, a GLBBT serviu apenas de veículo para que as quotas da Sky Brasil saíssem do Grupo Globo e chegassem a GLA Brasil, onde estão até hoje. A movimentação financeira na GLBBT compreendeu os recursos advindos da GLA Brasil e as saídas para a GCP e Distel.

As representações gráficas acima permitem visualizar com clareza que o objetivo pretendido quando da assinatura do “Contrato de Compra e Vendas de Quotas”, em 16/12/2010, foi atingido. Já a interveniência da GLBBT é despicienda.

3.3 DA DIVERGÊNCIA NA QUANTIFICAÇÃO DO ÁGIO DE RENTABILIDADE FUTURA

Outro aspecto que merece apreciação é a divergência entre a quantificação do ágio de rentabilidade futura existente entre a escrituração contábil da GLBBT, Sky Brasil e GLA Brasil.

(...)

Observamos assim que, além do fato de haver a interposição de uma empresa veículo na operação, o próprio valor quantificado do ágio é controverso. Seja pelo seu montante, seja pela sua composição.

Atentando-se exclusivamente para o ágio de rentabilidade futura, vemos que para a fiscalizada o montante é de R\$ 829.425.715,00 (oitocentos e vinte e nove milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, setecentos e quinze reais) bem superior àquele registrado na contabilidade de sua controladora no valor é de R\$ 450.505.715,00 (quatrocentos e cinquenta milhões, quinhentos e cinco mil, setecentos e quinze reais).

É cristalino que, mesmo em se tratando de valores reflexos os montantes nominais deveriam ser os mesmos, seja no controlador – GLA Brasil, seja na controlada – Sky Brasil.

Afinal, como o próprio nome diz, são valores reflexos, e, ambas escriturações contábeis se referem ao mesmo elemento econômico-financeiro. Apesar do evento ter ocorrido em 2010 até os dias atuais o controlador da fiscalizada registra em sua contabilidade os intangíveis “Lista de Assinantes” e “Marcas e Patentes” o que reflete ser este o entendimento que a GLA Brasil possui a respeito da operação em análise.

Por deter 74,10% de participação e controlar a fiscalizada antes da negociação, é a GLA Brasil quem teria mais condições de avaliar a operação e saber qual seria ágio de rentabilidade futura envolvido na transação. Se alega não possuir laudo, como definiu os montantes registrados em sua contabilidade? Como não consegue justificar as divergências de valores entre sua escrituração e a apresentada pela sua controlada? Como garantir a “harmonização dos procedimentos contábeis brasileiros aos correlatos padrões internacionais”, então?

Ressalte-se, também, que o ágio de rentabilidade futura que impacta fiscalmente os resultados do contribuinte é o de maior valor. Mas é esse o correto?

Outro aspecto que merece atenção quanto ao informado diz respeito a dificuldade de acesso, por parte do controlador, aos documentos de sua controlada. Ora, além das empresas se

localizarem no mesmo endereço são representadas pela mesma procuradora, Sra. Fabiane Carvalho Rego.(...)

4 . DA INFRAÇÃO

4.1 DO IRPJ E DA CSLL – AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

4.1.1 DA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DA GLBBT PELA SKY BRASIL

Procurou-se a seguir determinar a causa da operação realizada pela fiscalizada como meio de alcançar o equilíbrio entre finalidade e funcionalidade, entre substância e forma negocial, para se interpretar o negócio jurídico.

Não basta a vontade da Sky Brasil e da GLBBT, de se submeterem à disciplina atinente ao ato formalizado. Deve estar presente a vontade evidenciada ao realizá-lo. Nesse sentido, o próprio Código Civil prevê que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem”(art.112).

Está-se questionando a criação da empresa veículo interposta GLBBT, a aquisição com ágio de rentabilidade futura de 18,90% das quotas do capital social da empresa operacional Sky Brasil pela empresa interposta, e a incorporação da mesma pela empresa operacional apenas para fornecer uma aparência de conformidade ao direito, quando o contexto evidencia o fim prático a que o negócio se destinava: a redução do pagamento de tributos através da dedução de encargos de amortização de um ágio proveniente de um investimento que não foi extinto A apreciação dos documentos apresentados pelo contribuinte permitiu constatar a ausência de propósito negocial, bem como a incoerência entre a finalidade e a forma adotada.

A análise da operação em questão não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados como um todo. Essa é a lição de Marco Aurélio Greco (in Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345-346):

(...)

Analizando-se a situação existente antes da deflagração da sequência de etapas e a situação final resultante da última das etapas, podemos afirmar que as situações são correlatas, ou seja, antes da deflagração das etapas, a GLA Brasil, pretendia adquirir 18,90% da empresa operacional Sky Brasil. Para tanto, adquiriria parte das quotas que seriam alienadas pela GCP e Distel. Com a utilização da GLBBT, antes do processo de incorporação, passou a deter indiretamente 18,90% das quotas da Sky Brasil, mais 74,10% de participações diretas que já lhe pertenciam, totalizando um controle de 93%.

Analizando-se a situação existente antes da deflagração da sequência de etapas e a situação final resultante da última das etapas, podemos afirmar que as situações são correlatas, ou seja, antes da deflagração das etapas, a GLA Brasil pretendia aumentar o seu controle na Sky Brasil. Com a utilização da

GLBBT, adquiriu indiretamente mais 18,90% das quotas do capital social da Sky Brasil, antes do processo de incorporação e, após a última etapa, a GLA Brasil passou a deter diretamente 93% da Sky Brasil.

Se olharmos as situações em termos de participações societárias diretas e indiretas, teremos que antes e após a incorporação da GLBBT, a participação da GLA Brasil na Sky Brasil permaneceu inalterada. Vejamos a representação gráfica abaixo, com e sem a incorporada (...)

Como se pode ver, no caso em tela, o controle da GLA Brasil, não deixou de existir em nenhum momento e tampouco esta perdeu seu investimento na Sky Brasil.

A prática adotada pela fiscalizada consistiu numa série de procedimentos com o objetivo de "construir" uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento (indevido) da amortização fiscal do ágio prevista no art. 386 do RIR/99, isso sem que a sociedade que efetivamente adquiriu o investimento (GLA Brasil), com ágio, liquidasse esse investimento.

(...)

O único fim visado era a utilização do tratamento fiscal de redução da carga tributária na Sky Brasil, cujo permissivo condicionava à incorporação/fusão/cisão da GLA Brasil e a sua investida (Sky Brasil), ou vice-versa.

Como não foi essa a situação ocorrida, nem era vontade da GLA Brasil, se desfazer de sua participação na Sky Brasil, engendrou-se o artifício jurídico de interpor empresa veículo, efêmera (GLBBT), sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica, aportar recursos financeiros para aquisição de participações, com ágio por expectativa de rentabilidade futura – de quantificação duvidosa, inclusive – para logo em seguida, ser esta incorporada pela sua controlada (Sky Brasil), e devolver as quotas do capital social da Sky Brasil à sua real investidora. Tudo isso ocorrendo no intervalo de apenas 1 (um) dia.

O caso em foco é composto de operações estruturadas em sequência, vale dizer, de uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o intuito de obter determinado efeito Fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

A primeira etapa foi a intenção da compra das participações na Sky Brasil, a qual tinha como detentores a GCP e Distel.

A segunda etapa foi a introdução da “empresa veículo” GLBBT, empresa inativa e que possuía um capital social não integralizado de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Logo após, injetam-se recursos para capitalizá-la. Tudo isso se passando no dia da efetivação da compra das quotas do capital social da Sky Brasil que seriam alienadas.

A terceira etapa foi a aquisição pela GLBBT das quotas do capital social da Sky Brasil –com ágio de rentabilidade futura.

A quarta etapa foi a incorporação da GLBBT pela fiscalizada, empresa operacional, ocasião em que os investimentos na investida (Sky Brasil) ficam diretamente ligados a real investidora (GLA Brasil). Ao final dela, o ágio começou a ser amortizado.

(...)

Entretanto, fica claro que estes argumentos não se coadunam com a realidade dos fatos.

Ora, conforme vimos, a negociação com a GCP e Distel teve início, no mínimo, em 01/06/2010, com a notificação de troca emitida por estas. Os já citados acordos de direitos de troca e acordo de sócios da Sky Brasil, datados de 08/10/2004 e 23/08/2006, respectivamente, garantiam a DirecTV Group a preferência na aquisição das participações que seriam alienadas. A entrada da GLBBT ocorreu apenas na conclusão das negociações, em 16/12/2010.

Estes fatos denotam que a interposição da GLBBT teve por propósito exclusivo permitir, após a sua incorporação pela fiscalizada, o aproveitamento fiscal do ágio, todavia de forma indevida. Note-se que a única intervenção da GLBBT foi para receber as quotas da Sky Brasil das sociedades vendedoras.

O emprego da GLBBT foi claramente um caminho mais longo, seguramente mais oneroso e, portanto, injustificável, do ponto de vista societário. Possivelmente, a fiscalizada continuará alegando o contrário, ou seja, que a utilização de mais uma “holding” (a GLBBT) simplificou o modelo negocial, vinha de encontro aos interesses dos investidores, era a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição (sic). Ora, claramente tais afirmativas, caso sejam feitas novamente, serão inverídicas. Afinal, o conjunto de operações societárias já havia sido engendrado desde o primeiro acordo – por isso, a participação da GLBBT como interveniente. Ademais, sem a interposição da GLBBT, as quotas da Sky Brasil poderiam ter sido alienadas diretamente a GLA Brasil, ao revés de se proceder a duas integralizações de capital – na GLA Brasil e na GLBBT –para só então, se proceder a uma incorporação. Claramente, a inclusão da GLBBT no modelo negocial não possui qualquer substrato societário. Seu propósito foi o de possibilitar a Sky Brasil posteriormente incorporá-la para, ilícitamente, amortizar o ágio pago pelos reais investidores.

Ademais, tanto a interposição da GLBBT era desnecessária que ao final da operação a mesma foi incorporada pela fiscalizada sob o argumento de que (...)

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação isoladamente. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações que as justificasse. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas, ou seja, a redução indevida do pagamento de

tributos em função da amortização de um ágio introduzido artificialmente na Sky Brasil e a permanência dos investimentos intocados no patrimônio da GLA Brasil, já que esta não tinha nenhuma intenção de incorporar ou ser incorporada pela empresa operacional.

Um outro aspecto que chama a atenção é a breve existência operacional da empresa veículo GLBBT.

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

(...) Por vezes, dentro de um planejamento, a sociedade é criada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio ou recurso em trânsito para uma outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio. Feito isto, pode ser extinta.

Este foi exatamente o caso da empresa GLBBT, conforme demonstrado no tópico “3.1.2 Da Incorporação da GLBBT pela Sky Brasil”.

Vimos então que, uma vez cumprido o seu papel predeterminado no conjunto das operações que compõem a operação maior, ou seja, propiciar a indevida amortização fiscal do ágio nas apurações tributárias da Sky Brasil, a GLBBT, inativa e sem qualquer capital integralizado até o dia 16/12/2010, foi extinta no dia 17/12/2010, sem que nenhum fato externo tivesse concorrido para tal fim.

Em suma, o caráter efêmero da sociedade é outro ponto relevante a ser considerado.

Outro elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal, tão ou mais importante, em matéria tributária, que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição, é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional.

(...)

O fato é que a empresa GLBBT era uma empresa apenas “no papel”. Não possuía qualquer estrutura operacional e administrativa. Foi utilizada apenas para servir de veículo entre a GLA Brasil e os quotistas da Sky Brasil que desejavam vender parcelas de suas participações com lucro.

Como empresa veículo interposta que era, serviu, por ocasião de sua incorporação, como pretexto para a Sky Brasil amortizar o ágio negociado nas transações de compra e venda das participações societárias da Sky Brasil, e nada mais.

4.1.2 DA NÃO EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO NA SKY BRASIL

(...)

Como se pode ver na leitura do dispositivo normativo acima, a permissão legal para que a empresa resultante da reorganização societária de incorporação, fusão ou cisão, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização desse ágio como despesa dedutível, impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou cindida; pois que, de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a "confusão patrimonial do investimento", ou seja, o ágio pago na aquisição da sociedade controlada resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento).

Desta feita, a dedução autorizada pelos artigos 7º da Lei nº 9.532/97, e 386 do RIR/99, decorrem do encontro num mesmo patrimônio da investida com o investimento, pago com ágio por ocasião da aquisição da participação societária, visto que o legislador entendeu que nesta situação o investidor perdeu o seu capital investido com ágio e, assim, poderia deduzir como despesa a "expectativa de rentabilidade" que ele havia pago por ocasião da aquisição societária.

Todavia, para que haja esse encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que o ágio contabilizado tenha sido efetivamente suportado por alguma das pessoas que participa da "confusão patrimonial". O investidor deve se confundir com o seu investimento.

Em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos dos artigos 7º da Lei nº 9.532/97, e 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa.

Assim, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a simples incorporação da pessoa jurídica. Entre as condições e requisitos previstos, é necessário que haja a absorção do investimento;

A mera transferência ou colocação de uma empresa veículo com ágio entre investidora e investida, ao final, quando incorporada aquela veículo, demonstra que o que houve foi a extinção da veículo, não da participação adquirida com ágio.

Nas discussões sobre planejamento tributário, o foco não se situa na compreensão da hipótese de incidência da norma tributária, mas, sobretudo, na qualificação dos fatos jurídicos.

Somente se pode saber qual é a norma jurídica aplicável ao caso depois que se classifica o negócio jurídico. Primeiro se qualifica o ato para depois se verificar a regra aplicável.

No caso aqui tratado, o fato jurídico ocorrido é que a GLA Brasil adquiriu de fato participação societária da Sky Brasil. Para tanto, dispôs-se a pagar ágio de rentabilidade futura a GCP e Distel que até então detinham 25,90% do capital social da Sky Brasil e que pretendiam se desfazer de parte desta participação.

Como vimos na representação gráfica acima, a GLA Brasil permaneceu com igual investimento na Sky Brasil mesmo após a incorporação da GLBBT. Antes da referida incorporação, a GLA Brasil possuía parte do investimento na Sky Brasil através da empresa veículo GLBBT. Posteriormente à incorporação, a GLA Brasil continuou com o mesmo investimento na Sky Brasil, agora, todavia, de forma direta.

4.1.3 DA CONCLUSÃO

No comando do art. 386 do RIR/99, a legislação tributária, para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio, tem sua inteligência fundamentada na efetiva extinção do investimento através dos institutos da fusão, cisão ou incorporação entre as empresas (investidora e investida); ou seja, a legislação tributária instituiu um disciplinamento para tributação do resultado (ganho/perda) de um negócio jurídico particular que culmina numa "confusão patrimonial" - o ágio de si mesmo.

No presente caso, não houve a requerida unificação patrimonial. Continua existindo a sociedade investidora GLA Brasil e o seu investimento na sociedade Sky Brasil. O que ocorreu foi que a primeira, detentora indireta de 18,90% das quotas do capital social da Sky Brasil, antes da incorporação da GLBBT, tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma (e verdadeira) estruturação societária de antes. Tudo não passando de um estratagema para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal.

O que ocorre é que o ágio não pode ser tributariamente amortizado enquanto coexistirem a sociedade investidora (GLA Brasil) e a sociedade investida (Sky Brasil). Em resumo, enquanto não houver a unificação patrimonial da real investidora e da sua investida, o ágio pago na aquisição da investida não é amortizável para fins tributários.

De sorte que, se considerarmos a participação societária indireta que a GLA Brasil possuía na Sky Brasil em decorrência do exercício do Contrato de Compra e Venda de Quotas, essa mesma participação continuou existindo ao final do processo de reestruturação, agora de forma direta.

Além disso, a transação de compra das 178.830.000 quotas da Sky Brasil formalmente realizada pela GLBBT não teve propósito negocial algum, uma vez que a aquisição das quotas e o seu respectivo pagamento foram de fato realizados pela própria GLA Brasil, que diga-se de passagem, escriturou em sua contabilidade um ágio de rentabilidade futura bem menor do que aquele registrado pela sua controlada Sky Brasil.

A interposição da GLBBT entre a GLA Brasil e a Sky Brasil, com o único desiderato de permitir o aproveitamento do ágio, faz com que a situação aqui versada não se enquadre nas condições preconizadas pela lei de forma a permitir a sua utilização, vez que se tratou de um artifício jurídico sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica.

Essa operação, apesar de formalmente lícita, é desprovida de substância essencial ao negócio. Na verdade trata-se de ato intrinsecamente vazio, cuja única intenção é contornar norma impositiva tributária, em prejuízo específico dos princípios tributários da capacidade contributiva e da isonomia e, em linha gerais, dos direitos e garantias que norteiam a Carta Magna. Assim, atos ou negócios jurídicos formalmente praticados, mas carentes de elementos essenciais, que revelam ter por fim colimado exclusivamente o de esquivar-se ao Fisco, afrontando princípios sociais e tributários superiores, não são oponíveis ao Estado, sendo a eles aplicável o tratamento tributário que o verdadeiro ato produziria.

Mostra-se, com as premissas aqui expostas, que além da ocorrência de extinção do investimento ou investida existe a necessidade de que o ágio efetivamente suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.

Vale lembrar que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187 “in verbis”:

“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.”

Após o Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, em relação a questão tributária, o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estar mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. Em resumo, a licitude dos atos é requisito indispensável para a existência do verdadeiro planejamento.

No caso presente, pode-se afirmar que as operações realizadas e descritas anteriormente são ilícitas, uma vez que visaram, exclusivamente, a dedutibilidade de um ágio indedutível consoante as normas fiscais vigentes, não fazendo jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99.

Por ocasião da incorporação da GLBBT, o ágio de rentabilidade futura no valor de R\$ 829.425.715,00 (oitocentos e vinte e nove milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil e setecentos e quinze reais), que havia sido contabilizado pela incorporada na conta contábil de investimentos “1840002 – Ágio s/Investimentos – SKY”, foi transferido para uma conta contábil de mesma denominação na fiscalizada e passou a ser amortizado a partir de 01/2011.

Para neutralizar o efeito contábil nas demonstrações financeiras, o contribuinte constituiu, com mesmo valor, uma conta contábil, redutora da conta acima, denominada “1840005 – Provisão Ágio s/Investimentos” e classificou na conta contábil “1790002 – IR/CSLL Diferido”, integrante do Ativo Realizável a Longo Prazo, o valor correspondente à redução da carga tributária decorrente da amortização fiscal do ágio, no valor de R\$ 282.004.743,00 (duzentos e oitenta e dois milhões, quatro mil, setecentos e quarenta e três reais), e que representou o aumento de capital social obtido com a incorporação da GLBBT.

No período de 01/2011 a 12/2013, a amortização mensal do ágio advindo da incorporação da GLBBT foi contabilizada na conta contábil de resultado “7002015 – Amortização Custo Ágio GLBBT – RTT” e de sua conta redutora na “7002016 – Amortização de provisão Ágio GLBBT – RTT”.

O Procedimento acima adotado não influenciou o resultado contábil do período, entretanto, nos Livros de Apuração do Lucro Real – LALUR e nos Livros de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – LACS63 dos anos de 2011 a 2013, o contribuinte efetuou mensalmente a exclusão de R\$ 13.823.761,92 (treze milhões, oitocentos e vinte e três mil, setecentos e sessenta e um reais e noventa e dois centavos) escriturado como “Amortização Ágio Aquisição Gbbt”, na parte “A”.

Este procedimento exerceu influência nos resultados fiscais anuais de 2011 a 2013 e no cálculo mensal das estimativas do IRPJ e CSLL de 01/2011 a 12/2013.

Como consequência, efetuar-se-á a glosa dos valores deduzidos fiscalmente a título de despesa de amortização de ágio, cujos valores são apresentados abaixo (...)

4.2 DA MULTA QUALIFICADA

No caso presente, a intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio nos resultados da Sky Brasil, com a dedução dos encargos de amortização desse ágio, através de atos elaborados em curto espaço de tempo, os quais

tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

O que se verificou na prática acima exposta é que o contribuinte, de forma elaborada, buscou uma construção artificial e que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação (...)

A contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial ou societário na incorporação realizada, à luz do art. 966 do Código Civil, ficando caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo”, interposta, para propiciar a indevida amortização fiscal do ágio a partir de sua incorporação, apenas com o fim almejado de redução do valor tributável do IRPJ e CSLL.

Para permitir a incorporação de pessoa jurídica e procurar se enquadrar no disposto nos artigos 7° da Lei 9.532/97, e 386 do RIR/99, foi utilizada a GLBBT, sem qualquer outro propósito que não a redução do valor dos tributos devidos. Empresa que, em seu curto período de existência– inclusive operacional – não incorreu em custos, despesas ou receitas, além do pretensão investimento na Sky Brasil.

Veja-se a excelente exposição extraída do Ac. n.º 4681, de 17/11/2004, da 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Porto Alegre, cujo relator, Victor Augusto Lampert, com muita propriedade assim se pronuncia a respeito de simulação (...)

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação (e-fls. 1791/1825), a qual aproveitou a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

I – FATOS

(...)

2. O ágio em questão foi apurado na operação, ocorrida em 2010, pela qual a Globo Comunicação e Participações S.A. ("GCP") e a Distei Holdings SA. ("Distei") alienaram 18,90% do capital social da Sky Brasil Serviços Ltda., ora Impugnante, à GLB Brasil Telecomunicações Ltda. ("GLBBT").

3. Embora reconheça a existência de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, no montante de R\$ 829.425.715,00, a fiscalização se insurge contra a sua

dedutibilidade, em razão da suposta interposição de empresa veículo.

II. DIREITO

PARTE A - QUESTÃO PRELIMINAR 1, Nulidade da (Exclusiva) "Capitulação Doutrinária" da (Suposta) Infração

(...)

10. Enfim, o fato é que, diante das justificativas apresentadas no TVF, parece inegável que ao menos um dos dois artigos do CTN antes mencionados (149, IV; 116, par. único) deveria ter sido expressamente invocado. Mais que isto - portanto, não se trata de leda formalidade — deveria a autoridade fiscal ter demonstrado o modo como as teorias que tinha em mente poderiam ser reconduzidas à lei, sem que o seu espírito fosse molestado. Deveria a autoridade fiscal demonstrar com base na norma o que se entende por abuso, e qual o sentido exato da expressão "propósito negocial". Deveria, ainda, a autoridade fiscal evidenciar como a lei consegue ao mesmo tempo acolher um caso de interposição, fictícia ou real, que é abusiva e sem substância, e, quiçá, envolve uma empresa que não existe. Seria simulação e abuso ao mesmo tempo? Fraude à lei, abuso e interposição real? E por que não a "fotografia", mas o filme; em que medida a lei permite esta conclusão (ainda que a Impugnante entenda que sob qualquer destas perspectivas sua operação é perfeitamente lícita)?

11. O Auto de Infração, Srs. Julgadores, é, por conseguinte, nulo de pleno direito. Não exatamente porque inexistia, no momento em que se vive, uma preocupação com o "planejamento tributário abusivo", nem porque, necessariamente, a lei brasileira é sempre formalista (embora o seja, em alguma medida, como todas as legislações do mundo civilizado o são). O problema do Auto de Infração, que o torna estéril enquanto ato administrativo, incapaz de surtir quaisquer efeitos na esfera jurídica, decorre da inobservância do artigo 142 do CTN, especialmente na parte em que este dispositivo descreve o lançamento tributário como "vinculado". Se o ato é vinculado, a subsunção dos fatos à norma deve ser explícita e fundamentada; no presente caso, a lei não é invocada, o seu sentido não é interpretado, e a subsunção, por conseguinte, não se completou.

12. Na verdade, justiça seja feita: houve sim, subsunção. Dos fatos à doutrina. E ninguém, obviamente, duvida da proficiência acadêmica dos autores invocados; mas também não há quem confunda a pena deles com a do legislador.

PARTE B - DESCABIMENTO DA GLOSA DAS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO

2. Legitimidade do ágio amortizado

(...)

2.1. Os requisitos estabelecidos pela jurisprudência do CARF

16. A possibilidade de deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com a amortização do ágio baseado em rentabilidade futura foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pelo Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que determina em seu artigo 7º, inciso III(...)

17. O ágio de que trata a alínea "b" do parágrafo 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 é aquele que tem como fundamento econômico o "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros".

18. Durante os anos que se seguiram à edição da Lei nº 9.532/1997, a dedução da amortização do ágio com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura gerou profunda controvérsia nos tribunais administrativos, em razão da grande diversidade das operações que envolviam o aproveitamento fiscal do ágio.

19. Após intenso debate, a jurisprudência do CARF se consolidou no sentido de estabelecer requisitos para que o ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura fosse considerado legítimo, e, por conseguinte, sua amortização dedutível.(...)

20. Como se vê, são três os requisitos estabelecidos pela jurisprudência do CARF para que a amortização do ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura seja considerada dedutível:

i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;

ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas;

iii) a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

21. Nas linhas seguintes, a Impugnante demonstrará que o ágio registrado na operação, ocorrida em 2010, pela qual a GLBBT adquiriu 18,90% das quotas da Impugnante antes detidas pela GCP e pela Distei, atende aos requisitos de dedutibilidade estabelecidos pela jurisprudência do CARF, de modo que a glosa da dedução das amortizações correspondentes, que motivou a lavratura do Auto de Infração, não merece prosperar.

2.2. As etapas da operação jurídica em questão

(...)

2.3. O atendimento aos requisitos de dedutibilidade da amortização do ágio

(...)

2.3.1. Pagamento

33. O preço acordado pelas partes pela aquisição das 178.830.000 quotas, antes detidas pela GCP e pela Distei, equivalente à quantia de US\$ 604.767.294,00 foi pago pela GLBBT em dinheiro.

(...)

2.3.2. Independência

37. Outrossim, não há dúvidas de que a operação na qual foi apurado o ágio posteriormente amortizado pela Impugnante foi realizada entre partes independentes.

38. Como foi demonstrado acima, as alienantes da participação societária adquirida pela GLBBT eram empresas das Organizações Globo, grupo empresarial absolutamente independente do Grupo DirecTV, do qual a GLBBT é parte.

39. Confirma-se, nesse sentido, o quadro trazido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 15), a demonstrar a ausência de ligação entre a GCP e a Distei, alienantes das 178.830.000 quotas negociadas, e a GLBBT, sua adquirente (...)

40. Como se vê no quadro acima, não há qualquer ligação entre a GLBBT, empresa vinculada ao Grupo DirecTV, e a GCP e a Distei, subsidiárias das Organizações Globo. A única coincidência entre as referidas pessoas jurídicas é que as três possuem participação no capital social da Impugnante. No mais, trata-se de empresas absolutamente independentes, como reconhecido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal.

2.3.3. Demonstrativo

41. Por fim, é de se notar também a correção e a honestidade da avaliação da empresa adquirida, que resultou no pagamento de sobrepreço, no valor de R\$ 829.425.715,00, em razão da expectativa de rentabilidade futura que a aquisição da participação acionária trazia para a Impugnante.

(...)

43. O fundamento econômico do ágio, bem como o atendimento aos requisitos estabelecidos pelo parágrafo 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, são reconhecidos pelo próprio agente fiscal autuante, que, após analisar a documentação disponibilizada pela Impugnante, conclui tratar-se de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura. E o que se depreende do trecho do Termo de Verificação Fiscal abaixo reproduzido (fls. 32):

(...)

3. Empresa Veículo e "Planejamento Tributário Abusivo"

3.1. O caráter meramente instrumental da absorção de patrimônio prevista na lei

47. *Como se vê, a resistência da autoridade fiscal em reconhecer a legitimidade do ágio diz respeito à participação da GLBBT, que teria sido interposta com a única finalidade de possibilitar a amortização do ágio apurado na aquisição de 178.830.000 quotas da Impugnante, antes detidas pelas empresas GCP e Distei.*

48. *Segundo a autoridade fiscal, a participação da GLBBT na operação econômica em questão se trata de um "artifício jurídico" utilizado "sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica", que, por si só, macularia o ágio registrado e impediria a dedução de sua amortização. E o que se lê nas linhas seguintes (fls. 39)*

(...)

50. *É dizer: no entendimento da autoridade fiscal, a empresa veículo deve ter uma função outra que não a simples transferência do ágio da empresa adquirente para a empresa adquirida, para que ele possa, assim, ser amortizado. As reorganizações societárias realizadas com esse único objetivo careceriam, portanto, de propósito negocial, e, por essa razão, seriam inoponíveis ao Fisco.*

51. *Este raciocínio, no entanto, procura atribuir à absorção de patrimônio de outra sociedade, prevista na lei, uma função que ela não tem. A previsão dos eventos fusão, cisão e incorporação, pelo artigo 7o da Lei nº 9.532/97, tem feição meramente instrumental; não se trata de uma operação signo de capacidade contributiva, nem tem o condão de, pelos diversos conteúdos que possa apresentar concretamente, vincular-se à amortização do ágio como se fosse fundamento material desta. O evento em questão, como se verá, tem como objetivo justamente a transferência do ágio pago pela empresa adquirente para a empresa adquirida, para que esta possa, a partir de então, passar a amortizá-lo.*

52. *É necessário deixar de lado a visão estreita com a qual a autoridade fiscal tratou o que ela chamou de extinção do investimento, e considerou como "gatilho" da amortização do ágio. Fosse, de fato, o conteúdo de tal "extinção" a ratio da amortização, faria todo o sentido, no âmbito de uma investigação teleológica, voltada à identificação de eventual abuso, questionar a respeito do propósito extratributário do ato. Mas não é isto que ocorre, como será demonstrado a seguir, com firme amparo na jurisprudência do CARF. Explique-se melhor:*

(...)

55. *Ao final desta exposição, concluir-se-á que a empresa veículo, em si, não pode ser tida como sintoma do abuso. O abuso, na realidade, se manifesta porque os demais requisitos da amortização do ágio vão faltar (por exemplo, como sucede nos casos de ágio interno, em que o veículo é um instrumento em si neutro, pois não consegue sanar outro vício da operação, consistente no fato de que as partes da transação são do mesmo grupo).*

56. *Confira-se.*

3.2. *A utilização da empresa veículo como meio legal de "push down accounting"*

57. *A permissão para a dedutibilidade do ágio com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura, o artigo 7o, inciso III, da Lei nº 9.532/1997 funda-se, em um primeiro plano, no princípio da neutralidade tributária do imposto de renda, e, num segundo, no princípio do emparelhamento de receitas e despesas.*

(...)

65. *Atualmente, a "push down accounting" direta continua não existindo nas regras contábeis brasileiras, mas a possibilidade de ela ser operacionalizada por ferramentas práticas alternativas, como a empresa veículo, já é amplamente admitida. É o que esclarece, por exemplo, o item 44 da Interpretação Técnica ICPC 09, que determina os lançamentos contábeis que devem ser feitos na hipótese de incorporação da empresa veículo, e do item 45, que explicitam as razões para a sua utilização (...)*

66. *Diante do exposto, conclui-se que não é procedente a pretensão de desconsiderar a ocorrência da absorção de patrimônio sob o pretexto de que a incorporação não teve propósito comercial. Cabe, é claro, verificar se o ágio em si possui substância, o que se faz mediante o exame da independência das partes, da efetividade do pagamento e da demonstração do fundamento econômico do ágio. Mas a ocorrência da incorporação em si, ainda que envolve a chamada empresa veículo, é meramente instrumental, pois tem como único propósito viabilizar a "push down accounting". A participação da empresa veículo na operação, por conseguinte, desde que o ágio seja real (como é no presente caso) não desvirtua o benefício fiscal, nem agride o espírito da lei, que trata, como demonstrado, a absorção de patrimônio como mero expediente formal. Deve-se, portanto, concluir que o emprego da empresa veículo, desde que atendidos aos requisitos da amortização do ágio (independência das partes, pagamento e demonstração) não gera vantagem fiscal artificial, logo, não é índice de planejamento abusivo.*

3.3. *A empresa veículo na jurisprudência do CARF*

(...)

68. *De fato, atentando-se para o artigo 7o, inciso III, da Lei nº 9.532/1997, percebe-se que a norma ali inscrita apenas estabelece o procedimento pelo qual o ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura tornar-se-á dedutível, mas não estabelece qualquer razão de ordem subjetiva quanto à sua realização (...)*

69. *Assim é que, ao exigir da Impugnante, a existência de um "propósito comercial" específico para a participação da empresa GLBBT na operação que resultou na amortização do ágio*

questionado, ou indagá-la a respeito "racionalidade econômica" por trás desta forma de estruturação da operação, a autoridade fiscal cria um requisito para a dedutibilidade fiscal que não está previsto em lei.

(...)

73. Como demonstram as ementas dos julgados acima colacionados, a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que, sendo legítimo o ágio, a utilização de empresa veículo não prejudica a dedutibilidade da sua amortização.

74. É dizer: se o ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura preenche os requisitos de dedutibilidade estabelecidos pela jurisprudência do CARF - a saber: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes independentes; e (iii) a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a efetiva existência de expectativa de rentabilidade futura —, o fato de este ágio ter sido transportado por empresa veículo não impede que a amortização correspondente seja deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

75. Assim é que, uma vez demonstrada a legitimidade do ágio pago pela GLBBT na aquisição das 178.830.000 quotas da Impugnante, antes detidas pela GCP e pela Distei, não há que se questionar a dedução da amortização correspondente.

3.4. Separando o Joio do Trigo: Nem Toda Empresa Veículo é Abusiva

(...)

79. No caso vertente, a função da GLBBT não foi a de viabilizar a apuração e amortização do ágio, mas a de proporcionar outras conseqüências de ordem empresarial. Fosse verdade que a GLA é a "real adquirente" da participação na Impugnante, o ágio surgiria de qualquer modo; não há, num tal cenário, benefício ou vantagem fiscal ilegítima. O ágio surgiria de qualquer maneira, pois a venda da participação societária somente se daria a valores de mercado, ou seja, levando-se em conta a expectativa de rentabilidade futura da Sky. E exatamente por isso que a participação da GLBBT na operação, ao contrário do que diz a autoridade fiscal, tem evidente business purpose; deveras, não poderia aquela prestar-se a obter um resultado fiscal que a lei necessariamente asseguraria à transação. A questão é de lógica: ter como objetivo "conseguir" o que "já se tem" não é sequer pensável.

80. Como explicitado durante o processo de fiscalização, a GLBBT era, à data das operações de que se trata, empresa constituída vários anos antes, que participou de processo licitatório da qual não saiu vencedora, nunca tendo desenvolvido outras atividades. Era, à época, uma empresa que representava apenas um ônus para o grupo, e por isso uma candidata natural à incorporação.

A GLA, por sua vez, é empresa que cumpre relevantes funções regulatória e societária, cuja incorporação, apesar de não impossível, constituiria um inconveniente operacional. As empresas de telecomunicação, como a Sky, não podem ser detidas diretamente por sócias estrangeiras, sendo a GLA a holding que garante o cumprimento desta norma, e a GLA é parte de complexos acordos societários cuja alteração constituiria processo negociado difícil e moroso. A incorporação da GLA, se ocorresse, como quer a autoridade fiscal, demandaria a constituição de nova holding para assumir o papel por ela desempenhado, sem nenhuma alteração fundamental no desenho final do grupo. Isto significa que, ainda que considere que a razão principal da incorporação da GLBBT não tenha sido a economia de custos, tal razão refere-se, necessariamente, à mitigação de entraves econômicos e societários, não à obtenção de vantagem fiscal indevida, a qual, a bem da verdade, seria usufruída pela GLA de qualquer jeito.

3.5. A Questão da Interposição: A GLBBT Efetivamente Adquiriu as Quotas da Sky

(...)

89. É importante reforçar este ponto: fosse o caso de ter ocorrido uma interposição fictícia, a autoridade fiscal deveria ter defendido e comprovado que: (i) o aumento de capital na GLBBT, bem como a respectiva integralização, jamais ocorreria; (ii) o preço de aquisição devidos às investidoras originais, do Grupo Globo, não teria sido pago pela GLBBT; e (iii) que, em verdade, a GLBBT não teria sido extinta por incorporação, isto é, que ela ainda existe, até hoje, pois a incorporação que resultou na participação direta da GLA na Sky não teria sido mais que uma miragem. No entanto, nada disto é afirmado pelo TVF. Os atos societários realizados, em especial o aumento de capital, a aquisição de quotas da Sky pela GLBBT, e a incorporação, foram todos tomados como verdadeiros. A tese da autoridade fiscal, portanto, não é pautada no caráter fictício da interposição, mas num suposto caráter fictício do resultado da reorganização societária.

90. É aqui que a tese da autoridade fiscal se torna insustentável. A afirmação de que a GLA teria sido a verdadeira adquirente do investimento é negada pelos outros três fatos, acima destacados, que foram admitidos como verdadeiros pela autoridade fiscal. No máximo, pois, o que se pode extrair como coerente da narrativa do TVF é que a GLBBT fez tudo o que fez com o objetivo de prestigiar interesses que, posto que extrapolassem os seus próprios, são do grupo societário da qual ela fazia parte. Não parece viável negar, porém, com base no próprio TVF, que a GLBBT adquiriu o investimento na Sky, e apurou o ágio levando em conta o pagamento feito (por ela, GLBBT), bem como os fundamentos econômicos indicados no demonstrativo preparado e arquivado, nos termos da lei.

(...)

93. Esta suposição, todavia, não resistiria a um exame mais detido do próprio TVF. A autoridade fiscal, a bem se ver, em momento algum nega a realidade do ágio. É reconhecida a efetividade do pagamento, e não existe acusação específica que coloque em dúvida a fundamentação econômica do ágio. Nesta esteira, deve-se notar que o ágio seria apurado ainda que a GLA tivesse sido, como defende a autoridade fiscal no momento em que contradiz seus próprios argumentos, a verdadeira adquirente da participação na Sky. Vê-se, pois, a diferença severa que se estabelece entre o que se deu no caso presente, e a hipótese de fraude à lei por interposição real. Voltando ao arquétipo descrito no parágrafo anterior, se "A" realizasse diretamente o negócio vedado, a ilegalidade seria inescapável; haveria infração direta à lei. Muito diversamente, ainda que fosse a GLA a adquirente da participação, o ágio seria apurado igualmente, e não perderia, em qualquer medida, a sua realidade ou veracidade.

94. Já foi bem explicado, nos tópicos anteriores, que a incorporação é prevista, na legislação do ágio, como medida de cunho eminentemente instrumental, direcionada à viabilização dos efeitos da "push down accounting". Nem mesmo levando em conta este específico requisito da amortização do ágio, poder-se-ia vislumbrar no caso em tela uma operação in fraudem legis. Isto porque, tivesse a GLA adquirido a participação na Sky, ela poderia ser incorporada, desde que, antes, fosse criada uma nova holding, que serviria apenas para cumprir as regras regulatórias que proíbem que empresas de telecomunicações sejam controladas diretamente por estrangeiros. Ou seja, os efeitos finais observados, economicamente e tributariamente, seriam rigorosamente os mesmos. Não haveria "criação de ágio", como nos casos de ágio interno, nem legalização de ágio ilegal.

95. A interposição real da GLBBT, por conseguinte, não gerou qualquer vantagem tributária indevida. Houve pagamento pela GLBBT (assim reconhece o TVF), e a GLBBT hoje não existe mais (também reconhece o TVF). A GLBBT, portanto, é a verdadeira adquirente do investimento na Sky, não a GLA; e, ainda que tenha agido com atenção a interesses que extrapolassem os seus próprios (como sucede normalmente nos casos de interposição real), o ágio não foi criado ou forjado por conta disto, nem mesmo a sua amortização foi viabilizada apenas por causa do desenho que a reorganização societária assumiu. O ágio, por ser real, poderia ser amortizado de qualquer modo, ainda que a estrutural negociada fosse outra. Diferencia-se, assim, as situações em que o *modus operandi* constrói o benefício fiscal (pense-se nos casos de "casa e separa"), daqueles em que o benefício fiscal é autônomo, tem vida própria, logo, não é um resultado da estrutura negociada, mas de seus próprios fundamentos (no caso do ágio: pagamento, independência e demonstração do fundamento econômico).

(...)

PARTE C - QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS

4. Inexistência da Alegada Controvérsia sobre o Valor do Ágio

(...)

99. Vale observar, no entanto, que a divergência sobre a qual a Impugnante se manifestou durante a auditoria fiscal, informando que não seria justificável diante da ausência de informações, não é a mesma a que a autoridade fiscal vem agora invocar, como fundamento para a instauração de dívida quanto à quantificação do ágio. Com efeito, existe, entre os registros contábeis da GLBBT e os da GLA, uma diferença de R\$ 80.000,00 (=R\$ 829.505.715,00 - R\$ 829.425.715,00), a qual, a despeito dos esforços investigativos da Impugnante, não pode ser neste momento elucidada. Por outro lado, a Impugnante nunca considerou que haveria uma divergência efetiva entre o ágio por expectativa de rentabilidade futura escriturado pela GLBBT e o ágio registrado pela GLA, simplesmente porque não há que se falar em ágio registrado na GLA. Falta, de fato, um dos termos da comparação que poderia dar origem a esta divergência.

100. Discute-se, nestes autos, a amortização de um único ágio: aquele que foi pago pela GLBBT, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da Impugnante, apurada, esta última, com supedâneo em demonstrativo hábil e idôneo. O valor deste ágio remonta a R\$ 829.425.715,00. A GLA, por seu turno, não registrou aquele ágio, e nem poderia, porque não foi a adquirente da participação na Impugnante; os valores indicados na contabilidade da GLA são meros reflexos contábeis, elaborados a pretexto de dar cumprimento a normas contábeis tidas como aplicáveis à espécie, mas que, de modo algum têm o condão de constituir um novo ágio, passível de ser confrontado com o registrado (e efetivamente pago) pela GLBBT.

(...)

6. Descabimento do agravamento da multa de ofício

103. É descabido o agravamento da multa de ofício com base na acusação de suposto evidente intuito de fraude por parte da Impugnante.

5.1. Os elementos objetivo e subjetivo do ilícito tributário

(...)

105. Nesse contexto, é bem possível que o sujeito passivo da obrigação tributária venha a adotar entendimento diverso daquele defendido pela autoridade fiscal. Nesses casos, ainda que o contribuinte tenha agido com boa-fé, embasado em práticas e costumes enraizados na experiência, em opiniões legais e ou em decisões administrativas e judiciais, pode - aos olhos da fiscalização - surgir ilícito tributário, objeto de lançamento de ofício. Isto, porém, em nada se aproxima daquelas situações em que o sujeito passivo comete um ilícito tributário de forma consciente, visando justamente a não recolher tributo que sabe ser devido. (...)

5.2. O dolo tributário no lançamento de ofício

(...)

5.3. Apreciação da multa majorada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(...)

114. Na linguagem adotada pelos Conselheiros, a adoção de procedimento fiscal indevido, caso praticado de boa-fé e devidamente embasado em práticas e costumes socialmente consolidados, em opiniões de especialistas ou em julgados anteriores, consiste no chamado "erro de proibição". Nesses casos, o sujeito passivo tem a convicção de ter agido conforme a melhor leitura possível da legislação tributária, muitas vezes buscando adotar medidas preventivas para evitar o risco de autuações. Vejamos alguns exemplos de julgados nesse sentido:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA. No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n° 4.502/64. (Acórdão 1401-00.155 - original sem destaques)

(...)

5.4. Inexistência de evidente intuito de fraude no caso presente

(...)

6. Impossibilidade de Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

(...)

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio

fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA.

Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

1) Não pode prosperar sua argumentação, uma vez que a infração capitulada nos autos de infração como Exclusões Indevidas encontra-se detalhada de forma amiúde no TVF, item 4.1 DO IRPJE DA CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO e seus subitens (...)

Apenas a descrição do trecho acima é suficiente para demonstrar que a premissa trazida pela impugnante não é verdadeira. A infração está perfeitamente caracterizada e a base legal constante dos autos de infração tem sustentação tanto no CTN como na CF/88.

Além disso, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, demonstrado até pela riqueza de detalhes trazidos na impugnação relacionados à infração capitulada, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração lavrados com estrita observância às disposições contidas no artigo 10 do PAF.

(...)

Não se vislumbra, no presente caso, qualquer óbice que determine a precariedade do procedimento fiscal bem como do lançamento efetuado pelo Fisco, uma vez que foi realizado nos moldes estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Verifica-se que o Auto de Infração em questão foi lavrado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

Constata-se que a descrição dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer a causa da autuação e a sistemática aplicável à constituição do crédito.

2) No meu entendimento, resta evidente, por tudo que foi exposto, que houve simulação da compra de quotas da Sky pela GLBBT, quando o real comprador foi a GLA Brasil, visando somente viabilizar a amortização do ágio pela Sky, gerado na compra de quotas da própria Sky, reduzindo assim a carga tributária.

(...)

Analisando a operação engendrada pelas empresas (GLA Brasil, Sky Brasil, com figuração especial de GLBBT) verifica-se que:

No início da operação em 15/12/2010, quando a GLA iniciou o repasse de recursos à GLBBT (até então esta estava inativa e sem capital integralizado), a participação da GLA na Sky era de 74,10%.

Em 16/12/2010, a GLBBT, com recursos oriundos de sua única sócia naquele momento (GLA), adquiriu 18,90% da Sky. Assim, a GLA passou efetivamente a ter 93% da Sky, sendo 74,10% registrado em sua contabilidade e 18,90% na da GLBBT, da

qual, repita-se, a GLA era a única sócia e provedora de todos os seus recursos financeiros.

Em 17/12/2010, com a incorporação da GLBBT pela Sky, a participação da GLA na Sky passou a ser, diretamente em sua escrituração, de 93%.

Com essa figuração pífia, com duração de apenas um dia de sobrevida (ou no máximo dois, considerando-se o dia 15/12/2010 em que os recursos começaram a ser injetados na empresa veículo), da GLBBT no esquema engendrado pela GLA e Sky, pretendia-se viabilizar a amortização do ágio de si mesma na Sky que reduziria sua carga tributária. Situação de interesse tanto da Sky como da GLA, com 93% de participação na primeira. Resta caracterizado que houve simulação da compra de 18,90% da Sky pela GLBBT, visando a sonegação de tributos.

Alegar que a GLBBT já existia e participou inclusive de uma única licitação, em que foi perdedora, não tira o seu caráter efêmero. Isto porque até 15/12/2010, como já registrado, estava inativa e sem qualquer parcela de seu capital integralizada. A participação em licitação, estando inativa e sem capital integralizado, mostra-se mais uma simulação, visando viabilizar sua utilização como empresa veículo em evento futuro. Como explanado no TVF, o “Acordo de Troca” existia desde 2004 e a “Notificação de Troca” de 2006 possibilitava a alienação de 18,90% do capital social da Sky Brasil. O “Acordo de Sócios” de 2006 definia que “Direitos de Troca” era o direito do Grupo Globo de trocar a totalidade ou parte de sua participação no capital social da Sky Brasil por ações da DirecTV Group ou por dinheiro. Como a transação ocorreu somente em 16/12/2010, houve tempo hábil para que tudo fosse programado com a devida antecedência.

Não houve motivação econômica para a reestruturação societária aqui analisada e isto está claro. Arquitetou-se um arcabouço juridicamente válido, mas sem substrato econômico, com a participação de empresa veículo efêmera (GLBBT) com um único intuito, redução da carga tributária.

(...)

Alegar que a função da GLBBT foi de proporcionar outras consequências de ordem empresarial e não viabilizar a apuração e amortização do ágio, sem trazer qualquer elemento que demonstre que consequências foram essas, que se completaram em apenas um dia de sobrevida da referida empresa, não é aceitável. Até porque, a única consequência que restou provada foi a amortização do ágio que aqui se demonstrou indevida.

3) O entendimento do CARF varia de acordo com o tópico em que se enquadra a situação do ágio.

Na situação sob análise, estamos diante de ágio transferido (item 2 acima), subitem 1, em que o ágio foi suportado pela investidora original e não pela empresa veículo.

Para esse caso, a jurisprudência do CARF não é uníssona, e para confirmar essa assertiva anexei a seguir ementa do Acórdão 1101-000.899 – 1ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Sessão de 11/07/2013, em que o lançamento foi integralmente mantido, inclusive com a multa qualificada (...)

4) Como bem definido no TVF, além da sonegação praticada pela empresa, houve fraude pela simulação de registros fiscais e societários, visando induzir a Fiscalização a acatar a amortização do ágio praticada, produzindo os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964”, ou seja, a sonegação e a fraude.

A descrição contida no TVF, fls. 1767/1772, dos motivos que levaram à qualificação da multa, esmiúça o dolo, a simulação e a fraude existentes na situação engendrada pela empresa autuada, juntamente com a GLA, envolvendo por um dia a GLBBT, e não seria demais adicionar ainda o conluio entre essas empresas que permeou toda a situação posta.

Se de um lado a contribuinte visava pagar menos imposto com as despesas/custos inexistentes (sonegação), do outro, alguém ou alguma empresa efetivamente recebeu os pagamentos realizados e deixou de apurar os tributos incidentes sobre referida receita.

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com o a decisão, apresentou recurso voluntário em que expõe os seguintes elementos e argumentos, repisando praticamente os mesmos elementos suscitados na sua peça impugnatória.

Em suma, levanta a questão preliminar de nulidade pela falta de clareza de qual capitulação legal incorreu a recorrente, bem como qual o amparo legal para as conceituações utilizadas no transcorrer do TVF, ao qual se agarrou demasiado na doutrina. Para tanto, reclama que o auto de infração seria nulo de pleno direito.

Posteriormente, defende que o ágio apurado nesta operação é legítimo, e que sua dedutibilidade atende aos requisitos de dedutibilidade firmados pela jurisprudências deste CARF. No seu entender, o caso aqui analisado é de ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura, e cita alguns acórdãos deste Conselho. Nestes requisitos, há o estabelecimento de três:

- a) o efetivo pagamento do custo total da aquisição, inclusive o ágio;*
- b) a realização das operações originais entre partes não ligadas;*
- c) a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.*

Em seguida, na sua peça recursal analisa a distribuição de capital social da Recorrente anteriormente à operação, e como se deu a operação, que já foram expostos na sua

E posteriormente, o seu entendimento que cumpriu todos os requisitos supracitados, o que praticamente repete todo o exposto na sua peça impugnatória.

Subsidiariamente, ataca os seguintes pontos:

- inexistência da alegada controvérsia sobre o valor do ágio;
- descabimento do agravamento da multa de ofício;
- impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, conclui, resumindo:

- (i) são três os requisitos estabelecidos pela jurisprudência do CARF para que a amortização do ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura seja considerada dedutível: o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; e a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;
- (ii) a operação jurídica pela qual a GLBBT adquiriu 18,90% do capital social da Recorrente, antes detido pela GCP e pela Distel, atende a todos os requisitos estabelecidos pela jurisprudência do CARF para que o ágio seja considerado legítimo e, por conseguinte, a dedutibilidade de sua amortização aceita;
- (iii) o preço acordado pelas partes pela aquisição das 178.830.000 quotas da Recorrente, equivalente a US\$ 604.767.294,00, foi pago pela GLBBT à GCP e à Distel, parte em dinheiro e parte através de nota promissória, logo resgatada pela própria GLBBT, novamente mediante pagamento em dinheiro, como reconhece o próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 14);
- (v) do mesmo modo, não há dúvida quanto à lisura com que se procedeu à avaliação da participação societária adquirida, nem tampouco quanto à efetiva existência da expectativa de rentabilidade futura, que motivou a GLBBT a pagar o sobrepreço no montante de R\$ 829.425.715,00;
- (vi) o fundamento econômico do ágio, bem como o atendimento aos requisitos estabelecidos pelo parágrafo 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, são reconhecidos pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 32), que, após a analisar a documentação disponibilizada pela Recorrente, conclui tratar-se de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura;
- (vii) no entendimento da autoridade fiscal, a empresa veículo deve ter uma função outra que não a simples transferência do ágio da empresa adquirente para a empresa adquirida, para que ele possa, assim, ser amortizado. As reorganizações societárias realizadas com esse único objetivo careceriam, portanto, de propósito negocial, e, por essa razão, seriam inoponíveis ao Fisco;

(viii) a empresa veículo, no entanto, é apenas um mecanismo que permite associar os lucros futuros obtidos pela sociedade investida com a dedutibilidade fiscal do ágio pago pela investidora, em razão da expectativa de rentabilidade futura. Ao contrário do que sugere a autoridade fiscal, a sua utilização não requer um “propósito negocial” ou “racionalidade econômica” outra que não possibilitar o emparelhamento das receitas da sociedade

investida com as despesas da investidora (ainda que no presente caso se possa apontar para relevantes razões não tributárias para a adoção desta estrutura específica);

(ix) a legislação societária expressamente reconhece a utilização da empresa veículo como forma legalmente autorizada de se alcançar o efeito de “push down accounting”. É o caso do item 44 da Interpretação Técnica ICPC 09, que determina os lançamentos contábeis que devem ser feitos na hipótese de incorporação da empresa veículo, e do item 45, que explicita as razões para a sua utilização;

(x) atendida esta condição, e sendo legítimo o ágio pago com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, não há razão para que sejam glosadas as despesas com a sua amortização. É este o entendimento predominante no CARF, que, em inúmeras oportunidades, se manifestou contrário à glosa das referidas despesas em razão da simples utilização de empresa veículo.

(xi) não há interposição fictícia (=simulação subjetiva) no presente caso, pois a própria autoridade fiscal reconhece a efetividade do pagamento realizado pela GLBBT, bem como a extinção desta por incorporação. O ágio amortizado seria apurado e amortizado ainda que o desenho da operação fosse outro. Ficam, assim, excluídas as teses da simulação e da fraude à lei, pois o ágio é real em si, não um mero produto irreal de atos jurídicos;

(xii) a eventual falta de compreensão da fiscalização a respeito do procedimento contábil adotado pela GLA após a incorporação da GLBBT na Sky não é capaz de lançar qualquer dúvida sobre a segurança da quantificação do ágio. Com efeito, a autoridade fiscal não se insurgiu contra o demonstrativo produzido e arquivado pela GLBBT, e posteriormente pela Sky. Ainda que a GLA tenha adotado critérios contábeis diferentes para contabilizar o reflexo do ágio, a pretexto de cumprir novas regras contábeis, isto não modifica os fatos jurídicos e contábeis ocorridos na esfera de ação da GLBBT, os quais, em última instância, deram origem ao ágio amortizado;

(xiii) sendo o ágio real (apurado com pagamento efetivo, entre partes independentes, e devidamente demonstrado), não cabe cogitar da qualificação da multa de ofício por evidente intuito de fraude; e

(xiv) descabe a apuração de juros sobre a multa de ofício, como tem decidido reiteradamente o CARF.

E o teor do seu pedido foi o seguinte:

177. Por todo o exposto, requer a Recorrente seja o acórdão recorrido integralmente reformado, e, por consequência, seja o Auto de Infração julgado integralmente improcedente, protestando, desde já, pela produção de todas as provas admitidas em direito.

Das Contrarrazões da PGFN:

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

Nesta, expõe contrapontos aos elementos apresentados pela recorrente, item por item, quais sejam:

- da arguição da nulidade por "exclusividade capitulação doutrinária"

Os dispositivos indicados no auto de infração como infringidos são os seguintes: art. 3º e 6º da Lei 9249/95; arts. 247 e 250 do RIR/99; art. 6º do DL 1598; art. 37 da Lei 8.981/95.

Tais dispositivos se referem às regras que determinam a apuração do lucro real, estabelecem entre outras coisas que o lucro líquido deve ser ajustado pelas adições e exclusões autorizadas em lei.

(...)

Os dispositivos mencionados revelam precisamente “a disposição legal infringida” pelo contribuinte, conforme exigido no artigo 10 do Decreto 70.235/72. Com efeito, deduziram-se despesas sem que se houvesse incorrido na hipótese legal autorizadora da dedução.

Neste diapasão, cumpre salientar que não é necessário recorrer ao artigo 116 do CTN para que a autoridade fiscal prestigie a realidade fática em detrimento da roupagem formal dada pelos contribuintes a atos que em essência caracterizam o fato gerador da obrigação tributária.

(...)

Percebe-se, portanto, haver capitulação legal precisa para o auto de infração (não atendimento das condições de dedutibilidade estabelecidas nos artigos 385 e 386 do RIR/99), de modo que é dever de ofício da autoridade fiscal recompor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da glosa das despesas indedutíveis consideradas pelo contribuinte (art. 149, IV e VII).

- Da glosa da amortização do ágio

*No que tange aos investimentos realizados em sociedade coligada ou controlada, de acordo com o artigo 385 do RIR/99, em função do método de avaliação com base na equivalência patrimonial, o correspondente preço do ágio ou deságio deverá ser registrado **pela parte que o suporta** em conta distinta daquela onde é escriturado o valor patrimonial do investimento (desdobramento do custo de aquisição).*

Na apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL, usualmente, a amortização do ágio ou deságio não é deduzida ou tributada. Via de regra, a dedução ou tributação dessa amortização no âmbito do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá quando o investimento que lhe deu origem for alienado ou liquidado (arts. 391 e 426 do RIR/99), quando então o ágio ou deságio é incluído no preço de aquisição do investimento que está sendo extinto.

*Tal regra, todavia, não se aplica a certas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, quando a inclusão da amortização do ágio ou deságio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL **será admitida** independentemente da alienação ou liquidação do investimento.*

De acordo com o artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em consequência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o artigo 385 do RIR/99, e o valor de mercado utilizado for embasado na previsão dos resultados de exercícios futuros, é possível desde já a dedução ou tributação da amortização do correspondente ágio ou deságio na apuração do IRPJ e da CSLL.

*Por meio dessa exceção, a legislação tributária **considera que o investimento foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial**. Tal dedução ou tributação, contudo, observará certas condições estipuladas na legislação (por exemplo, amortização de no mínimo 1/60 para cada mês do período de apuração, etc).*

É importante esclarecer que os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 não instituíram um favor fiscal nem subvenção àqueles que adquiriram investimentos com o pagamento de ágio.

*Em verdade, desde o Decreto-Lei 1.598/77, é bastante claro que o ágio **não seria amortizável da base de cálculo do IRPJ**, mas comporia o custo do investimento na sua alienação. Confira-se:*

***Art. 25** - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979).*

***Art 33** - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital **na alienação ou liquidação do investimento** em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:*

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979).

Ocorre que na extinção do investimento com a incorporação, o efeito de reduzir a base de cálculo do IRPJ na alienação desse investimento (mediante a agregação do ágio ao seu custo – art. 33 do DL 1598/77) restaria inviabilizado. Por esse motivo, os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 permitiram que na incorporação do investimento fosse possível amortizar o ágio.

(...)

*Portanto, a finalidade do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é regular o efeito fiscal da recuperação do ágio na aquisição do investimento, **quando este é extinto mediante a incorporação**. Se é essa a finalidade do dispositivo legal, **não faz sentido permitir a amortização quando não há extinção nem do investidor e nem da sociedade investida**. Esta é a questão que impõe seja solucionada no presente caso.*

E posteriormente cita alguns acórdãos deste Conselho que contrapõem-se aos apresentados na peça recursal da recorrente, em que conclui:

*Percebe-se, portanto, que o precedente da CSRF cai como uma luva ao caso em apreço. Assim, vê-se que **a jurisprudência mais atual do CARF corrobora o entendimento da autoridade fiscal**. Não há subsunção à norma autorizadora da antecipação do aproveitamento fiscal do ágio quando se cria ou utiliza sociedade sem finalidade outra que não servir de **extensão de caixa** da real interessada no negócio (real adquirente), **apenas para ser absorvida pela adquirida** logo em seguida..*

- da multa de ofício qualificada

Com a devida vênia, de todo o exposto no tópico anterior sobressai cristalino o intuito de obter vantagem fiscal indevida e fraudulenta. O uso de empresas-veículo, por si só, não configura ilicitude ou má-fé, é bem verdade. Elas podem ter uso para certas finalidades, principalmente societárias.

Contudo, em razão do quanto exposto no tópico anterior, não é este o caso, quando empresas-veículo são utilizadas com a finalidade específica de produzir uma vantagem fiscal mediante a “forja” da incidência numa hipótese beneficiada pela legislação tributária. Neste caso, estar-se-á diante de fraude ao Fisco nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/64 – ação consciente e dolosa, visando modificar características essenciais do fato gerador do imposto de renda (criação indevida de despesas dedutíveis), a fim de reduzir o montante devido.

- dos juros sobre a multa de ofício

Com efeito, ninguém duvida que as multas aplicadas integram o crédito tributário, o qual, nos termos do artigo 161 do CTN será acrescido de juros de mora, no montante disposto em Lei.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Da Preliminar

Em sede de preliminar, a recorrente alega nulidade da autuação, por conta de exclusiva "*capitulação doutrinária*" da autuação.

Conforme expõe na sua peça recursal:

10. Termos como “abuso”, “falta de propósito negocial”, “falta de substância econômica”, são invocados no contexto da enigmática metáfora do “ver o filme, não a fotografia”, sem indicação clara de qual é o ilícito alegadamente cometido pelo contribuinte. Aparentemente inspirada nas doutrinas anglo-saxônicas da substância sobre a forma, a fiscalização parece condenar o planejamento tributário como conceito, independentemente de base normativa e de adequação desta aos fatos do presente caso.

E logo na sequência:

16. Diante das justificativas apresentadas no TVF, parece inegável que ao menos um dos dois artigos do CTN antes mencionados (149, IV; 116, par. único) deveria ter sido expressamente invocado. Mais que isto – portanto, não se trata de leda formalidade – deveria a autoridade fiscal ter demonstrado o modo como as teorias que se tinha em mente poderiam ser reconduzidas à lei, sem que o seu sentido fosse molestado. Deveria a autoridade fiscal, ainda, demonstrar com base na norma o que se entende por abuso, e qual o sentido exato da expressão “propósito negocial”.

Contudo, não acompanho esta visão da recorrente.

O auto de infração foi capitulado nos autos de infração como Exclusões Indevidas, e se encontra detalhado no Termo de Verificação Fiscal, no item 4.1 DO IRPJ E DA CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO e seus subitens abaixo relacionados, ao qual contém o seguinte trecho do subitem 4.1.3:

4.1.1 DA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DA GLBBT PELA SKY BRASIL

4.1.2 DA NÃO EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO NA SKY BRASIL

4.1.3 DA CONCLUSÃO

No comando do art. 386 do RIR/99, a legislação tributária, para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio, tem sua inteligência fundamentada na **efetiva extinção do investimento** através dos institutos da fusão, cisão ou incorporação entre as empresas (**investidora e investida**); ou seja, a legislação tributária instituiu um disciplinamento para tributação do resultado (ganho/perda) de um negócio jurídico particular que culmina numa "confusão patrimonial" - o ágio de si mesmo.

No presente caso, não houve a requerida unificação patrimonial. Continua existindo a sociedade investidora **GLA Brasil** e o seu investimento na sociedade **Sky Brasil**. O que ocorreu foi que a primeira, detentora indireta de 18,90% das quotas do capital social da **Sky Brasil**, antes da incorporação da **GLBBT**, tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma (e verdadeira) estruturação societária de antes. Tudo não passando de um stratagem para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal.

O que ocorre é que o ágio não pode ser tributariamente amortizado enquanto coexistirem a sociedade investidora (**GLA Brasil**) e a sociedade investida (**Sky Brasil**). Em resumo, enquanto não houver a unificação patrimonial da real investidora e da sua investida, o ágio pago na aquisição da investida não é amortizável para fins tributários.

De sorte que, se considerarmos a participação societária indireta que a **GLA Brasil** possuía na **Sky Brasil** em decorrência do exercício do Contrato de Compra e Venda de Quotas, essa mesma participação continuou existindo ao final do processo de reestruturação, agora de forma direta.

Além disso, a transação de compra das 178.830.000 quotas da **Sky Brasil** formalmente realizada pela **GLBBT** não teve propósito negocial algum, uma vez que a aquisição das quotas e o seu respectivo pagamento foram de fato realizados pela própria **GLA Brasil**, que diga-se de passagem, escriturou em sua contabilidade um ágio de rentabilidade futura bem menor do que aquele registrado pela sua controlada **Sky Brasil**.

A interposição da **GLBBT** entre a **GLA Brasil** e a **Sky Brasil**, com o único desiderato de permitir o aproveitamento do ágio, faz com que a situação aqui versada não se enquadre nas condições preconizadas pela lei de forma a permitir a sua utilização, vez que se tratou de um artifício jurídico sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica.

Essa operação, apesar de **formalmente** lícita, é desprovida de substância essencial ao negócio. Na verdade trata-se de ato intrinsecamente vazio, cuja única intenção é contornar norma impositiva tributária, em prejuízo específico dos princípios tributários da capacidade contributiva e da isonomia e, em linha gerais, dos direitos e garantias que norteiam a Carta Magna. Assim, atos ou negócios jurídicos formalmente praticados, mas carentes de elementos essenciais, que revelam ter por fim colimado exclusivamente o de esquivar-se ao Fisco, afrontando

princípios sociais e tributários superiores, não são oponíveis ao Estado, sendo a eles aplicável o tratamento tributário que o verdadeiro ato produziria.

Mostra-se, com as premissas aqui expostas, que além da ocorrência de extinção do investimento ou investida existe a necessidade de que o ágio efetivamente suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.

Vale lembrar que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187 “in verbis”:

“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.”

Após o Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, em relação a questão tributária, o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estar mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. Em resumo, a licitude dos atos é requisito indispensável para a existência do verdadeiro planejamento.

No caso presente, pode-se afirmar que as operações realizadas e descritas anteriormente são ilícitas, uma vez que visaram, exclusivamente, a dedutibilidade de um ágio indedutível consoante as normas fiscais vigentes, não fazendo jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99.

(...)

Da leitura do termo de verificação fiscal fica muito claro o embasamento que levaram a Autoridade Fiscal a aplicar a infração objeto do presente litígio.

Ademais, no trecho destacado do termo de verificação fiscal, fica bem demonstrada a capitulação aplicada. O auto de infração, que integra-se com o termo de verificação fiscal, está com as devidas capitulações e bases legais que o ensejaram.

O que vemos no termo de verificação é uma análise das operações e os fatos sendo narrados, as relações entre as partes e o fluxo de recursos utilizados para a aquisição, bem como a situação GLBBT, concluindo a autoridade fiscal que esta não se apresentava como a real adquirente da Sky Brasil.

Contudo, isso é a narrativa dos fatos ocorridos, na visão da autoridade fiscal, que a levaram às conclusões para lavrar a autuação.

Os dispositivos indicados no auto de infração como infringidos são os seguintes: art. 3º e 6º da Lei 9249/95; arts. 247 e 250 do RIR/99; art. 6º do DL 1598; art. 37 da Lei 8.981/95, e estão no auto de infração, lembrando-se que este se complementa com o termo de verificação fiscal.

Como se destaca no art. 10 do Decreto 70235/72:

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.

Vislumbro na presente autuação atendidos todos os requisitos acima, e, aproveitando o raciocínio do v. acórdão a respeito:

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, demonstrado até pela riqueza de detalhes trazidos na impugnação relacionados à infração capitulada, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração lavrados com estrita observância às disposições contidas no artigo 10 do PAF.

E, igualmente, não vislumbrei nenhuma ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional que enuncia:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por conseguinte, não se identifica no presente processo nada que indique precariedade do procedimento fiscal bem como do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, atendendo aos requisitos do Código Tributário Nacional e ao Decreto nº 70.235/72.

Por consequência, NEGOU PROVIMENTO à alegada nulidade suscitada pela recorrente.

Do Mérito

Como demonstrado no relatório e nas peças impugnatória e recursal, bem como no v. acórdão recorrido, o tema é recorrente neste Conselho.

No presente caso, temos uma sociedade, a recorrente, querendo aproveitar, para efeitos fiscais, o ágio pago por meio de empresa veículo.

- Legislação tributária quanto à amortização de ágio

Considerando que a autuação em litígio refere-se à amortização de ágio decorrente de participação societária adquirida por preço superior ao do Patrimônio Líquido da investida, cabe, primeiramente, uma análise da legislação que rege a matéria.

Nos termos do art. 25 combinado com o art. 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, que dão suporte aos artigos 385 e 391 do RIR/99, respectivamente, a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio:

Decreto-lei nº 1.598/1977

*“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 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.

§ 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. ”

(...)

“Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(grifo meu)

Contudo, o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que passou a produzir efeitos em 01/01/1998, autoriza o contribuinte que incorporou sociedade na qual detinha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, cujo fundamento econômico seja o da expectativa de rentabilidade futura da investida, a amortizar referido ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação. O artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal do art. 386 do RIR/99, assim dispõe:

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:

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, 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 a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977, 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 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; (grifo meu)

(...)

Destarte, as condições de dedutibilidade do ágio devem portanto ser observadas, quais sejam: absorção do patrimônio de pessoa jurídica na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura.

- Do caso concreto

Na sua peça recursal, a recorrente tenta mostrar que:

- atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do CARF para que a amortização do ágio pago com base em expectativa, quais sejam, o efetivo pagamento do custo total da operação, inclusive o ágio, a realização de operações originais entre partes não ligadas e a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;

- a empresa veículo é apenas um mecanismo que permite associar os lucros futuros obtidos pela sociedade investida com a dedutibilidade fiscal do ágio pago pela investidora, em razão da expectativa de rentabilidade futura. Sua utilização não requer um "propósito negocial" ou "racionalidade econômica";

- a utilização da empresa veículo como meio legal permitido pela legislação societária para se alcançar o efeito de "*push down accounting*";;

- houve falta de compreensão da autoridade fiscal em relação ao procedimento contábil adotado pela GLA após a incorporação da GLBBT na Sky.

O que se verifica é que as sócias GCP e Distel, como vendedoras, e Directv, Directv Group, GLA Brasil e GLBBT, como compradoras, firmaram um acordo em 2010 que as compradoras adquiririam 178.830.000 quotas da Sky Brasil, detidas pelas vendedoras.

Contudo, a GLBBT, uma das adquirentes das quotas, só integraria o quadro societário da Sky Brasil quando do fechamento do contrato, momento que surgiria o ágio para aquela (GLBBT).

No dia seguinte a entrada da GLBBT no capital social da Sky Brasil, a mesma foi incorporada, e o ágio passou a ser amortizado.

Agrega-se a esta operação o seguinte:

- a GLA Brasil propiciou os recursos para a parte adquirida pela GLBTT;
- GLBTT estava inativa até o começo desta reorganização societária;
- a operação de reorganização societária se deu sem nenhuma finalidade negocial;
- os prazos para as operações envolvendo as GLBTT foram de um dia, entre a aquisição e sua incorporação.

O acima está detalhadamente no termo de verificação fiscal, logo no início, em que aproveito o seguinte excerto que entendo pertinente a esclarecer a operação na visão da autoridade fiscal:

O objeto principal da presente autuação corresponde à glosa de deduções da amortização de ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2011 a 2013, em razão de a fiscalizada ter ilicitamente interposto sociedade veículo.

*Em resumo, num instrumento celebrado, em 2010, entre as sócias **GCP e Distel**, como vendedoras e, **DIRECTV, DirecTV Group, GLA Brasil e GLBBT**, como compradoras, as partes acordaram um modelo negocial no qual as compradoras adquiririam 178.830.000 (cento e setenta e oito milhões e oitocentas e trinta mil) quotas da **Sky Brasil**, detidas pelas vendedoras, nos termos de notificação de alienação prevista em acordo celebrado entre os sócios.*

*No entanto, ao analisarmos a operação, constatamos que a **GLBBT**, adquirente das quotas, só passaria a integrar o quadro societário da fiscalizada por ocasião do fechamento do contrato (momento em que surgiria o ágio para a **GLBBT**).*

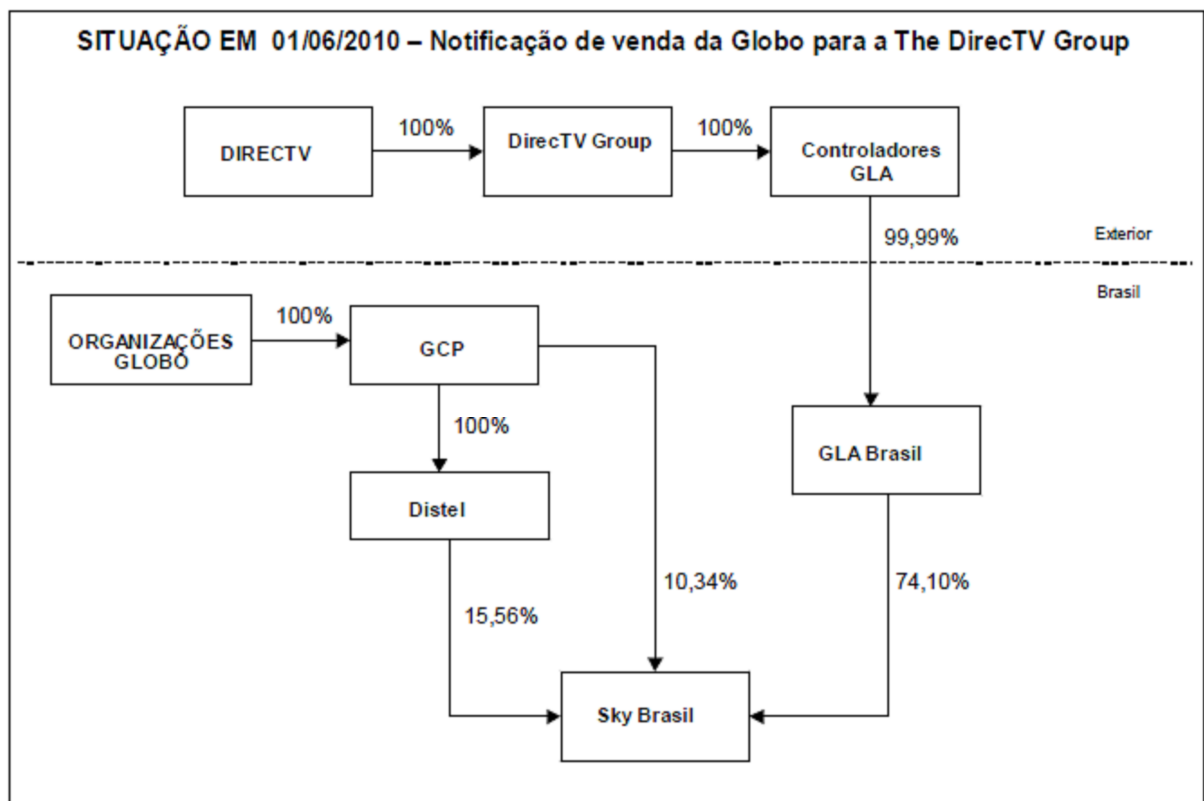
*No dia seguinte a entrada da **GLBBT** no capital social da **Sky Brasil** a mesma foi incorporada pela fiscalizada (momento a partir do qual a **Sky Brasil** passou a amortizar tributariamente o ágio).*

*Além do mais, verificou-se que os recursos para a aquisição das participações advieram de fato da sócia **GLA Brasil**, por intermédio de subscrição e integralização de capital social na **GLBBT**.*

*Apesar da sofisticação do esquema, trata-se do típico uso ilícito de empresa veículo. Isso se demonstra claramente por vários fatos. Primeiro, até a aquisição das participações na sociedade investida (**Sky Brasil**), a **GLBBT** estava inativa; segundo, a intercalação da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre as transferências das participações para a **GLBBT** realizadas pela **GCP e Distel** (16/12/2010), o que acarretou a entrada formal da **GLBBT** no quadro societário da fiscalizada, e a sua incorporação (17/12/2010) foi sobremaneira diminuto.*

Dessa forma, em razão da ação intencional da fiscalizada para evadir-se do pagamento dos tributos, a multa foi qualificada ao patamar de 150%.

Conforme gráfico bem elucidativo que compõe o termo de verificação fiscal, em que mostra a reorganização societária ocorrida:



Para a realização da operação acima, houve a assinatura de instrumentos para aplicar o devido direito de preferência, chamados de acordos de troca, ocorridos em 2004, em 2006 e em 2010, entre as empresas envolvidas na reorganização societária, e até a GLBBT só é citada e entra na operação em 16/12/2010, ao final das tratativas.

Do detalhamento desta situação supracitada da entrada na operação da GLBBT, peço a vênua e cito excerto do v. acórdão recorrido a respeito:

*"A Notificação de Troca é o instrumento pelo qual se respeita o direito de preferência estipulado entre os sócios da fiscalizada e, no caso, segundo o **Acordo de Troca de 2004**, significou uma notificação por escrito entregue pela **GCP e Distel** à **DirectV Group** onde estas exerceram os seus respectivos "Direitos de Troca"."*

*"Conforme previsto em alterações do contrato social e no **Acordo de Sócios de 2006** da fiscalizada, "Direitos de Troca" significa o direito do **Grupo Globo** de trocar a totalidade ou parte de sua participação no capital social da **Sky Brasil** por ações da **DirectV Group** ou por dinheiro, de acordo com o **Acordo de Troca de 2004**. (fl. 1.724)"*

A Notificação de Troca de 01/06/2010 sofreu desdobramentos nos dias 10 e 16/06/2010 e aditamentos foram realizados ao Acordo de Troca de 2004 nos dias 27/08/2010 e 03/11/2010, sendo que até então não havia referência a empresa veículo

GLBBT. Em 16/12/2010, ao final das tratativas iniciadas em 01/06/2010, a GLBBT entrou na operação. (fl. 1724/1725)

*"Como podemos observar nesta operação, o objetivo pretendido pelos sócios majoritários era aumentar o controle exercido sobre a **Sky Brasil**. Fica claro, também, que a entrada e saída da **GLBBT** não teve nenhuma aplicação prática ou necessária ao fim que era almejado a não ser o de transportar o ágio pago do real investidor para a empresa operacional."*

*"Aliás, desde o início das tratativas e até o dia do fechamento da operação, a **GLBBT** estava inativa e não possuía um centavo sequer de capital integralizado.(fls. 1732)"*

Em 15/12/2010, as sócias integralizam o capital social de R\$ 10.000,00 e a sócia GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de capital no valor de R\$ 692.364.117,009. Data em que a sócia Galaxi retira-se da sociedade, transferindo sua única cota para a GLA Brasil. (fls. 1733)

Em 16/12/2010, a sócia GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de capital de R\$ 266.764.461,00. (fls. 1734)

*"Ainda em 16/12/2010, conforme previsto no contrato de compra e venda e em ata de reunião dos sócios³⁴ a **GLBBT**, (i) recebeu dividendos da **Sky Brasil** no importe de R\$ 68.035.418,00³⁵ (sessenta e oito milhões, trinta e cinco mil, quatrocentos e dezoito reais) – isto porque nesta data, acabara de se tornar sócia da fiscalizada e (ii) devolveu a **GLA Brasil** a importância de R\$ 2.645.997,00 (dois milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, novecentos e noventa e sete reais) a título de reembolso de custo com IOF. (fls. 1734)"*

Pelo relatado acima, conforme o termo de verificação e a documentação aposta para subsidiá-lo, bem como as análises realizadas no v. acórdão recorrido, que, quando da compra das quotas da Sky Brasil, em 16/12/2010, a GLBBT tinha como única sócia a GLA Brasil que, na verdade, arcou com todo o desembolso em dinheiro utilizado na transação, tendo a GLBBT servido apenas como intermediária no repasse dos recursos, ou seja, como colocado pelo autuante, a GLA possuía então 74,10% da participação no capital social da Sky de forma direta e 18,90% de forma indireta.

Em resposta ao questionamento da autoridade fiscal, esclareceu que o aporte de R\$ 959.138.578,00 foi transferido à GLBBT pela GLA. (fls. 1735).

Sobre a GLBTT, cabe destacar que a recorrente tenta justificar seu papel na operação e até lhe dar ares de empresa ativa, o que não prospera, o que foi rebatido, conforme o termo de verificação, às fls. 1736:

*Argumentar que a **GLBBT** era a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição e ainda adicionalmente informar que a mesma participou de uma licitação da Anatel mas não saiu vencedora é no mínimo um equívoco. Como acreditar? Se a **GLBBT** até o raiar de 16/12/2010 tinha um capital subscrito de apenas R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e sem qualquer centavo integralizado, como esperar sucesso em uma licitação? Como defender que seria a empresa mais qualificada para uma aquisição de milhões de reais?*

*Lembremos, inclusive, que a mesma nem aparece nas tratativas iniciais, nenhuma menção a ela é feita. Surge de repente, e da mesma forma que surgiu, após entregar os recursos financeiros para os vendedores e trazer em contrapartida o ágio para a **Sky Brasil**, em apenas um dia: Sumiu!*

(...)

Claro está que estas justificativas são genéricas e nada esclarecem. Não definem quais operações serão racionalizadas ou como, quais despesas serão minimizadas, qual o valor, etc.

*Ressalte-se, ainda, que se com a retirada da **GLBBT** da estrutura haveria as melhorias preconizadas por que incluí-la na véspera? Foi um engano, um erro? Constatou-se que ela era desnecessária?*

E, em 17/12/2010, ocorreu a incorporação da GLBBT pela Sky. (fls. 1737/1741).

*Conforme relatamos anteriormente, a **GLBBT** era uma empresa inativa sem qualquer capital social integralizado. Como a entrada na operação era desnecessária, sua utilização foi apenas para transferir o ágio decorrente da aquisição das participações societárias da **GCP** e **Distel**, pertencentes ao **Grupo Globo** para a **Sky Brasil**. Portanto, as invencionices “otimização da administração” e “economia de escala”, por exemplo, além de previsíveis sem a utilização da mesma, simplesmente não ocorreriam numa negociação direta com o real investidor. Obviamente que, a negociação direta não ensejaria as condições pretendidas pelo contribuinte para a indevida amortização fiscal do ágio.*

*Assim, um dia após efetuar a aquisição das participações societárias da **Sky Brasil**, a **GLBBT** foi por ela incorporada, o **Grupo DirectTV** aumentou sua participação direta no Capital Social da empresa operacional **Sky Brasil** e o ágio de rentabilidade futura pago na operação passou a ser amortizado pela fiscalizada.*

Além do mais, faltou qualquer objetivo ou propósito comercial na operação, e esta poderia ser obtida da mesma forma sem a participação da GLBBT. Sua participação foi essencialmente para fins tributários.

Como discorrido às fls. 1741/1746 do Termo de Verificação Fiscal, em que a autoridade fiscal conclui que a participação da GLBBT foi unicamente para gerar economia tributária na operação, no valor de R\$ 282.004.743,00, conforme excerto abaixo:

*Portanto, o que se verifica do relatado acima é que tanto à **DirectTV Group** como à **GLA Brasil**, estava garantido o direito de aquisição das participações que seriam alienadas pelo **Grupo Globo**.*

*Pois bem, Apesar da **DirectTV Group**, na ocasião do contrato de compra e venda, intercalar a **GLBBT** entre a **GLA Brasil** e as*

sociedades vendedoras, esta intercalação não visa cumprir qualquer dos objetivos do modelo negocial.

*Em suma, o modelo negocial poderia ter sido alcançado exatamente da mesma forma sem a interveniência da **GLBBT**, o que obrigatoriamente nos leva à conclusão de que a razão para a referida intercalação societária foi ocultada do instrumento. Essa razão, pelo célere desenrolar dos fatos supervenientes, foi tributária.*

*É bom lembrar que, com a incorporação da **GLBBT**, o único acréscimo patrimonial na **Sky Brasil** decorre exatamente da “economia tributária” que esta operação acarretou, e que corresponde ao valor de R\$ 282.004.743,00 (duzentos e oitenta e dois milhões, quatro mil, setecentos e quarenta e três reais), classificado na conta “Imposto de renda diferido”, pertencente ao Ativo Não Circulante da **GLBBT**, conforme Balanço Patrimonial levantado em 17/12/2010 e que é parte integrante do Laudo de Avaliação utilizado para a incorporação.*

O valor acima, equivale a 34% do ágio de R\$ 829.425.715,00 (oitocentos e vinte e nove milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, setecentos e quinze reais).

(...)

*Já na configuração societária engendrada, com a utilização da **GLBBT**, vemos que esta sociedade não se ajusta no modelo negocial acima. Também merece ser destacado que, até o momento em que a **GLBBT** adquiriu as participações da **Sky Brasil**, correspondia a uma sociedade apenas “no papel”. Criada em meados de 2006, seu capital social de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) foi integralizado pela **GLA Brasil** no dia da assinatura do contrato de compra das quotas.*

*As quotas da **Sky Brasil** “entraram” no patrimônio da **GLBBT** no dia 16/12/2010 e “saíram” no dia 17/12/2010.*

Posteriormente, no termo de verificação fiscal, a autoridade fiscal discorre sobre a divergência na quantificação do ágio de rentabilidade futura existente entre a escrituração contábil da **GLBBT**, **Sky Brasil** e **GLA Brasil**.

Assim, do todo relatado acima, fica claro que houve simulação da compra de quotas da **Sky** pela **GLBBT**, quando o real comprador foi a **GLA Brasil**, visando somente viabilizar a amortização do ágio pela **Sky**, gerado na compra de quotas da própria **Sky**, reduzindo assim a carga tributária.

Conforme bem descrito no TVF:

*Está-se questionando a criação da empresa veículo interposta **GLBBT**, a aquisição com ágio de rentabilidade futura de 18,90% das quotas do capital social da empresa operacional **Sky Brasil** pela empresa interposta, e a incorporação da mesma pela empresa operacional apenas para fornecer uma aparência de conformidade ao direito, quando o contexto evidencia o fim prático a que o negócio se destinava: a redução do pagamento de tributos através da dedução de encargos de amortização de um ágio proveniente de um investimento que não foi extinto*

A apreciação dos documentos apresentados pelo contribuinte permitiu constatar a ausência de propósito comercial, bem como a incoerência entre a finalidade e a forma adotada. (fls. 1751)

Destarte, analisando-se a operação de reorganização societária realizado pelas empresas (GLA Brasil, Sky Brasil, com figuração especial de GLBBT), entendo que a GLBBT, até 15/12/2010, estava inativa.

Em 16/12/2010, a GLBBT, com recursos da sua única sócia - GLA - adquire 18,90% da Sky, fazendo a GLA ter 93% da participação da Sky, com 74,10% registrado em contabilidade, e 18,90% via GLBBT.

Em 17/12/2010, a recorrente (Sky) incorpora a GLBBT, o que fez a participação da GLA na Sky ser diretamente de 93%.

Ou seja, a GLBBT tem praticamente só dois dias de vida ativa, no quais incorpora e é incorporada, sem ter sido citada anteriormente nas negociações preliminares, é algo típico de uma empresa veículo.

Nas palavras do v. acórdão recorrido, que acompanho na íntegra:

Com essa figuração pífia, com duração de apenas um dia de sobrevida (ou no máximo dois, considerando-se o dia 15/12/2010 em que os recursos começaram a ser injetados na empresa veículo), da GLBBT no esquema engendrado pela GLA e Sky, pretendia-se viabilizar a amortização do ágio de si mesma na Sky que reduziria sua carga tributária. Situação de interesse tanto da Sky como da GLA, com 93% de participação na primeira. Resta caracterizado que houve simulação da compra de 18,90% da Sky pela GLBBT, visando a sonegação de tributos.

Pelo todo exposto, não se consegue ver a motivação econômica para a reestruturação societária aqui analisada. O que houve foi um rearranjo, que buscou-se ser juridicamente válido, mas sem substrato econômico, com a participação de empresa veículo efêmera (GLBBT) com um único intuito, redução da carga tributária.

No termo de verificação fiscal, conforme acostado nos autos, mostra-se que, com base nas informações prestadas à administração tributária, através da entrega de suas declarações de rendimentos, no período de 2008 a 2010, a GLBBT esteve efetivamente inativa. O fato de se inscrever em processo licitatório, sem qualquer condição de ganhar a concorrência, não é prova suficiente de se encontrar em atividade.

Fica ainda mais claro no termo de verificação fiscal que não houve fundamento econômico para a reestruturação societária ocorrida, quando se analisa todas as etapas da reestruturação societária que culminaram com o aumento da participação no capital social da Sky pela GLA Brasil.

Todos os atos formais foram desprovidos de qualquer racionalidade econômica, conforme se destaca no seguinte excerto do TVF a respeito:

*Assim, procedendo a "reestruturações societárias", dotadas apenas de atos formais desprovidos de racionalidade econômica, a **GLA Brasil**, conseguiu: i) permanecer com os seus*

investimentos na Sky Brasil intocados, apenas, agora, não mais apresentados contabilmente desdobrados em "Investimento Sky Brasil + Investimento GLBBT", e ii) constituir, na contabilidade da Sky Brasil, uma conta de ativo não circulante em valor igual ao benefício tributário do ágio (34% sobre o valor do ágio) oriundo do aumento do seu controle sobre a Sky Brasil, de forma a poder amortizar esse ativo, no prazo previsto na legislação tributária, forçando as condições para reduzir o lucro tributável. (fls. 1754)

A operação estruturada basicamente em 4 (quatro) etapas indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois, se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.(fls. 1757)

Pelo todo acima exposto, não houve justificativa econômica para a participação efêmera da GLBBT na compra da quotas da Sky. Objetivou-se ocultar a real operação societária, que foi a compra das quotas da Sky pela GLA Brasil, possibilitando a incorporação da GLBBT pela Sky a amortização do ágio de si mesma.

Isto também está muito claro na autuação fiscal:

"O único fim visado era a utilização do tratamento fiscal de redução da carga tributária na Sky Brasil, cujo permissivo condicionava à incorporação/fusão/cisão da GLA Brasil e a sua investida (Sky Brasil), ou vice-versa."

"Como não foi essa a situação ocorrida, nem era vontade da GLA Brasil, se desfazer de sua participação na Sky Brasil, engendrou-se o artifício jurídico de interpor empresa veículo, efêmera (GLBBT), sem qualquer propósito comercial ou racionalidade econômica, aportar recursos financeiros para aquisição de participações, com ágio por expectativa de rentabilidade futura – de quantificação duvidosa, inclusive – para logo em seguida, ser esta incorporada pela sua controlada (Sky Brasil), e devolver as quotas do capital social da Sky Brasil à sua real investidora. Tudo isso ocorrendo no intervalo de apenas 1 (um) dia."

Como o investimento persistiu na GLA, continuou detentora de 93% de participação na Sky, não caberia amortização do ágio sem a simulação realizada, a teor do artigo 386 do RIR/99, uma vez que não ocorreu a absorção do patrimônio da outra.

Em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos dos artigos 7º da Lei nº 9.532/97, e 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa.

Assim, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a simples incorporação da pessoa jurídica. Entre as condições e requisitos previstos, é necessário que haja a absorção do investimento;

A mera transferência ou colocação de uma empresa veículo com ágio entre investidora e investida, ao final, quando incorporada aquela veículo, demonstra que o que houve foi a extinção da veículo, não da participação adquirida com ágio.

A interposição da GLBBT entre a GLA Brasil e a Sky Brasil, teve como único objetivo o de permitir o aproveitamento do ágio, o que afasta das condições exigidas pela lei de forma a permitir a sua utilização, vez que se tratou de um artifício jurídico sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica.

Apesar de ser uma operação formalmente lícita, não contém substância negocial. Foi criada para contornar norma tributária, em prejuízo ao Erário.

Nos termos do TVF, entendeu que houve abuso de direito:

Mostra-se, com as premissas aqui expostas, que além da ocorrência de extinção do investimento ou investida existe a necessidade de que o ágio efetivamente suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.

Vale lembrar que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187 “in verbis”:

“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.”

Após o Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, em relação a questão tributária, o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estar mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. Em resumo, a licitude dos atos é requisito indispensável para a existência do verdadeiro planejamento.

No caso presente, pode-se afirmar que as operações realizadas e descritas anteriormente são ilícitas, uma vez que visaram, exclusivamente, a dedutibilidade de um ágio indedutível consoante as normas fiscais vigentes, não fazendo jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99.

Como evidenciado acima, a situação até agora posta se enquadra na hipótese legal contida no artigo 187 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), acima transcrito, e não se enquadra nos requisitos do artigo 386 do RIR/99 que tratam de amortização de ágio.

A recorrente alega que a empresa veículo foi utilizada como meio legal de “*push down accounting*”, e ainda que a utilização da empresa veículo não gerou benefício ou vantagem fiscal ilegítima.

Conforme a doutrina, *push down accounting* é um método de avaliação de passivos e ativos, em que quando há aquisição do controle acionário de uma empresa subsidiária (adquirida ou investida), esta passa a adotar uma nova base contábil (*fair value*) para seus ativos e passivos, a partir do preço pago pela empresa controladora pela aquisição da subsidiária

Contudo, como demonstrado acima, com base na legislação vigente em 31/12/2007, válida para fins tributários no período fiscalizado, não havia respaldo legal para amortização do ágio de rentabilidade futura, sem a unificação patrimonial da real investidora e da sua investida.

Alegar que a função da GLBBT foi de proporcionar outras consequências de ordem empresarial e não viabilizar a apuração e amortização do ágio, sem trazer qualquer elemento que demonstre que consequências foram essas, que se completaram em apenas um dia de sobrevida da referida empresa, não é aceitável. Até porque, a única consequência que restou provada foi a amortização do ágio que aqui se demonstrou indevida.

A contabilização divergente na GLA e na GLBBT, apontada pelo autuante, serviu somente como apêndice à demonstração do caráter fictício da operação que gerou a amortização do ágio.

Entretanto, cumpre ressaltar que se os lançamentos realizados têm caráter reflexivo, como alegado pela recorrente, os valores escriturados tinham que manter correspondência, uma vez que a GLA, ao final de toda a transação, aumentou sua participação na Sky em exatos 18,90%, ou seja: na totalidade da venda realizada.

Analisando as situações de ágio, e qual se enquadra a recorrente, cabe o que consta no v. acórdão recorrido, por bem enquadrar o ágio na situação de ágio transferido, do qual é pago entre partes independentes, valendo-se de uma empresa veículo.

Pelo acima exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto ao mérito.

- Da multa qualificada

A multa qualificada de 150% tem fundamento legal no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996 (redação dada pela Lei 11.488/2007).

Dispõe o dispositivo que a multa é devida nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, assim rezam:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Há, no termo de verificação fiscal, a sonegação praticada pela empresa, e também houve fraude pela simulação de registros fiscais e societários, visando induzir a Fiscalização a acatar a amortização do ágio praticada, produzindo os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ou seja, a sonegação e a fraude.

A descrição contida no TVF, fls. 1767/1772, dos motivos que levaram à qualificação da multa, esmiúça o dolo, a simulação e a fraude existentes na situação engendrada pela empresa autuada, juntamente com a GLA, envolvendo por um dia a GLBBT, e não seria demais adicionar ainda o conluio entre essas empresas que permeou toda a situação posta.

Se de um lado a contribuinte visava pagar menos imposto com as despesas/custos inexistentes (sonegação), do outro, alguém ou alguma empresa efetivamente recebeu os pagamentos realizados e deixou de apurar os tributos incidentes sobre referida receita.

A questão da qualificação nestas casos vai encontrar jurisprudência ampla em ambos os sentidos.

Acompanho os que entendem que tal situação envolve adulteração do registro dos fatos para lograr puro proveito tributário. Aqui não basta arguir que foi tudo registrado e/ou lícito. O conjunto dos eventos ocorridos estarem registrados é a pretensão de dar aparência de legitimidade aos mesmos. E sua licitude está no isolamento de cada evento - no conjunto, há uma nítida burla à legislação aplicável.

Nestes termos, aproveito ementa do acórdão 1101-000.899 – 1ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Sessão de 11/07/2013, em que a multa qualificada foi mantida, qual seja:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO

INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

Pelo acima exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a multa qualificada.

- a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal para tanto.

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e 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 a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Processo nº 16561.720017/2015-56
Acórdão n.º **1402-003.116**

S1-C4T2
Fl. 2.191

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Conclusão

Diante de todo exposto, NEGÓ PROVIMENTO integral ao recurso voluntário da recorrente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator