



Processo nº	16561.720102/2017-86
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1402-004.202 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	11 de novembro de 2019
Recorrente	MAN LATIN AMERICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

ARTIGO 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumar a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. CONDUTA DOLOSA.

Operações empreendidas com utilização de empresa de papel, sem substância econômica, visando construir deliberadamente o suporte fático para aproveitamento do ágio demonstram flagrante artificialidade. Evidencia-se a presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. CONSUNÇÃO. DUPLA PENALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É cabível a cobrança de multa isolada referente a estimativas mensais do período colhido quando, no mesmo lançamento, já é aplicada a multa de ofício. Fatos gerados após ano-calendário de 2007, torna-se inaplicável a súmula CARF nº 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar a preliminar de decadência suscitada; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação, i.ii.i) aos juros sobre a multa de ofício; i.ii.ii) à incidência da taxa SELIC sobre os juros de mora; i.ii.iii) à compensação de saldo negativo composto por estimativas com os tributos exigidos nos autos de infração em razão de o contribuinte já ter apresentado pedido de compensação (PER/DCOMP) para o mesmo período; ii) por maioria de votos, afastar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao processo administrativo-fiscal, vencida a Conselheira Paula Santos de Abreu que dava provimento ao recurso voluntário e admitia tal aplicação; iii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para, iii.i) manter os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à glosa de despesas de ágio; iii.ii) manter a qualificação da multa de ofício em 150%; iii.iii) manter os lançamentos de multa isolada, vencidos nestas três matérias o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias em que vencido o Relator, o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone- Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves – Relator

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente),

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em

face de decisão exarada pela 4^a Turma da DRJ/BSB (fls. 2151/2170)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, ano-calendário 2012, 2013 e 2014, relativamente a glosa de despesas com amortização de ágio e multa isolada por insuficiência ou falta de pagamento de estimativas mensais, bem como multa qualificada (AI – fls.4424/4457 e TVF fls. 4376/4423):

De forma resumida, para glosar as despesas de amortização de ágio, o TVF descreve as operações societárias praticadas pelo Grupo MAN ao adquirir a Volkswagen Caminhões e Ônibus Indústria e Comércio de Veículos Comerciais Ltda (VWCO - posteriormente denominada MAN LTDA), na seguinte ordem cronológica:

- **18/12/2008** – a controladora estrangeira do Grupo MAN, empresa MAN AKTIENGESELLSCHAFT (MAN AG), sediada na Alemanha, adquire 99,8% das quotas da empresa holding brasileira PRCSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (PRCSPE) (primeiro parágrafo da fl. 19 do TVF), **cujo capital social é de R\$ 500,00**. Tendo em vista que a PRSCPE teve sua denominação alterada para MAN LATIN AMÉRICA S/A (MAN S/A).

- **23/12/2008** – a MAN S/A, na qualidade de compradora, celebra com a empresa estrangeira VOLKSWAGEN INTERNATIONAL FINANCE N.V. (VIF), na qualidade de vendedora, o contrato de compra e venda da totalidade das quotas da empresa brasileira VOLKSWAGEN CAMINHÕES E ÔNIBUS INDUSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS COMERCIAIS LTDA (VWCO – antiga denominação do ora recorrente).

- **12/03/2009** – a partir dessa data, há o fechamento do contrato de compra e venda. Nesse dia, portanto, a MAN S/A (antiga PRCSPE) recebe a totalidade das quotas da VWCO. Em face de tal recebimento, **a MAN S/A registra um ágio de rentabilidade futura referente a VWCO no valor de R\$ 2.554.669.398,16**.

- **16/03/2009** – nessa data são realizadas duas operações: (i) **a MAN AG transfere a MAN S/A, a título de aumento de capital, a quantia de R\$ 4.000.240.848,00**; (ii) **a MAN S/A remete a VIF a quantia de R\$ 3.762.097.965,38 (pagamento do preço acordado)**. Vale ressaltar que, em face dessa última operação, a MAN S/A reteve, a título de ganho de capital da VIF pela alienação, o montante de R\$ 177.488.953,24.

- **17/11/2009** – a MAN AG transfere a sua participação na MAN S/A para a empresa MAN FINANCE AND HOLDING SARL (MAN SARL), sediada em Luxemburgo.

- **30/11/2009** – a VWCO (já com a atual denominação – MAN LTDA - ora Recorrente) incorpora a MAN S/A, absorve o ágio pago por suas próprias quotas e passa a amortizá-lo e deduzi-lo fiscalmente.

Ao analisar as operações societária acima descritas, a Fiscalização entendeu e considerou que:

1 - a Recorrente criou no Brasil, por meio de simulação, interposta pessoa (a empresa veículo) apenas para poder amortizar o ágio.

2 - a real adquirente do investimento que gerou o ágio foi a MAN AKTIENGESELLSCHAFT (MAN AG), e não a empresa veículo PRCSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (PRCSPE - Holding conforme primeiro parágrafo da fl. 19 do TVF);

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

3 - houve utilização de empresa veículo, sem propósito negocial, para o registro e aproveitamento fiscal do ágio; e

4 - não houve confusão patrimonial entre a real adquirente (MAN AG) e o investimento adquirido na VOLKSWAGEN CAMINHÕES E ÔNIBUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS COMERCIAIS LTDA (VWCO), posteriormente denominada MAN LTDA.

De resto, para evitar repetições, adoto o relatório do v. acórdão recorrido:

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte em face dos autos de infração de:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (a fls. 4424 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 593.927.624,50, referente aos fatos geradores 31/12/2012, 31/12/2013 e 31/12/2014, sendo assim descritos os fatos apurados:

“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, relativo a amortização indevida de ágio em operação societária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Falta de pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica apurado por estimativa mensal, com base em balancete de suspensão/redução, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

.....
.... ”;

b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (a fls. 4440 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 197.701.010,41, referente aos fatos geradores 31/12/2012, 31/12/2013 e 31/12/2014, sendo assim descritos os fatos apurados:

“EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, relativo a amortização indevida de ágio em operação societária, conforme Termo de Verificação

Fiscal que faz parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

.....";

Cientificada dos lançamentos em 13/10/2017 (Termo a fls. 4462), a contribuinte apresentou impugnação em 14/11/2017 (Termo a fls. 4465 e segs.), a qual foi subscrita por mandatários com poderes para tal, conforme procuração e substabelecimento a fls. 4530/4535. Na sua peça de defesa, a impugnante aduz, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

a) quanto ao objeto da demanda:

a.1) que se trata de processo originário de autos de infração, fruto da revisão do resultado tributável dos anos de 2012 a 2014, com reversões de prejuízo fiscal e base negativa, bem como exigências de IRPJ e CSLL que supostamente deveriam ter sido recolhidas, ao argumento de que a ora Impugnante teria procedido indevidamente à exclusão do ativo diferido correspondente ao ágio por rentabilidade futura que integrava o custo do investimento baixado após incorporar a sua adquirente e então controladora, Man Latin América S/A (MAN S/A);

a.2) que os créditos tributários lançados, além de serem acompanhados de juros de mora, foram compostos também por multas: (i) qualificada, no percentual de 150%, ao argumento de que os atos praticados teriam se dado de forma dolosa, configurando fraude; e (ii) isolada, em decorrência da ausência de recolhimento de antecipações de IRPJ e de CSLL a título de estimativa aplicável à determinação do lucro real anual dos anos listados, os quais têm por origem as bases tributáveis determinadas de ofício pela própria fiscalização que lavrou as autuações ora impugnadas;

b) quanto aos fatos praticados pela impugnante:

b.1) que, até o ano de 2009, o grupo MAN não tinha operações com caminhões e ônibus no Brasil, pois passou a explorar referida atividade econômica no País após a aquisição de Volkswagen Caminhões e Ônibus Ltda. (VWCO), posteriormente denominada MAN LTDA. (Impugnante), sendo que a VWCO, até então, pertencia à Volkswagen International Financial N.V (VIF), integrante do grupo Volkswagen e localizada na Holanda;

b.2) que, para estruturar seus negócios no Brasil, o grupo MAN, antes mesmo de passar a ser proprietário de MAN LTDA, estabeleceu-se no País mediante a aquisição, em 18/12/2008, da

PRCSPE Empreendimentos e Participações S/A (“PRCSPE”), cuja denominação foi alterada para MAN S/A;

b.3) que ato subsequente, foi assinado, em 23/12/2008, entre MAN S/A, na condição de compradora, e VIF, na condição de vendedora, o Sales Purchase Agreement – SPA, por meio do qual se fixou que, uma vez verificadas as condições suspensivas nele previstas, a primeira pagaria o preço ajustado à segunda, que, por sua vez, transmitiria, em contrapartida, a sua participação em VWCO;

b.4) que, desde a aquisição da MAN S/A, executivos do grupo foram trazidos ao Brasil para integrarem a sua Administração, a fim de melhor estudar o mercado brasileiro de caminhões e ônibus (não o fazendo apenas do exterior), bem como centralizar as negociações e tomar todas as medidas necessárias com o propósito de adquirir a participação societária na Impugnante (MAN LTDA);

b.5) que, em vista da subscrição do ajuste descrito, MAN S/A passou a adotar as medidas que lhe cabiam a fim de fazer com que o SPA passasse a produzir efeitos, inclusive em relação às medidas necessárias para assegurar que as condições suspensivas do contrato fossem cumpridas;

b.6) que, neste contexto, realizou-se diretamente e através de prestadores contratados pela MAN S/A diferentes avaliações patrimoniais de VWCO, sendo que, cumpridas as condições ajustadas, deu-se a execução do contrato, mediante a transferência de recursos de MAN S/A a VIF e a transmissão das quotas de VWCO da alienante à adquirente, em 17/03/2009;

b.7) que o pagamento seu deu mediante transferência eletrônica dos montantes avençados sendo que o total desembolsado foi superior ao valor do patrimônio líquido – PLC de VWCO;

b.8) que a maior parte do ágio teve por fundamento a expectativa de rentabilidade futura da investida, conforme laudo elaborado à época e não questionado pela autoridade fiscal;

b.9) que, por esses motivos, após MAN S/A passar a ser titular de MAN LTDA, já estavam presentes as condições para que se desse as junções de seus patrimônios e a sucessora amortizasse o ágio por expectativa de rentabilidade futura verificado na transação junto à VIF e, para tanto, aliás, sequer era necessário que uma das sociedades fosse extinta, pois bastava, por exemplo, que MAN S/A fosse parcialmente cindida e o patrimônio formado pela participação na MAN LTDA fosse nessa incorporado para que o ágio passasse a ser amortizado;

b.10) que os planos do grupo MAN não se resumiam à aquisição de MAN LTDA (então denominada VWCO), pois o grupo MAN pretendia, outrossim, realizar outras aquisições, por meio de MAN S/A, em segmentos que tinha interesse em passar a explorar no Brasil, inclusive com os estudos das bases econômicas para tanto já realizados;

b.11) que, dentre as sociedades sondadas e com as quais se estabeleceu negociações, o caso que chegou mais próximo de ser confirmado foi o da aquisição da Renk Zanini Ltda. (RENK ZANINI), fabricante de transmissões para rodas e para maquinários utilizados em indústrias de açúcar e álcool e geradores de energia;

b.12) que a ideia era fazer com que a MAN S/A se tornasse a holding que centralizaria e coordenaria os negócios do grupo no Brasil e, com isso, seria reproduzido na América Latina o mesmo desenho organizacional já existente em outras partes do mundo, em que o grupo MAN tem autuações diversificadas;

b.13) que, no entanto, as expectativas iniciais do grupo acabaram por não se concretizar, pois o negócio com a RENK ZANINI não foi realizado, assim como outras aquisições também não foram concluídas, fatos explicáveis, em grande parte, por conta da crise econômica mundial que se instalou na Europa, cuja maior profundidade se verificou no segundo semestre de 2009;

b.14) que, com a mudança no cenário, deixou de haver a perspectiva de expansão das atividades do grupo MAN no Brasil, logo, não mais se justificava a manutenção de holding no País, pois afinal, detinha-se participação em apenas uma sociedade, dedicada a um dos segmentos mundialmente explorados;

b.15) que, assim, decidiu-se pela extinção da MAN S/A, mediante sua incorporação pela MAN LTDA (Impugnante), o que veio a ocorrer em 30/11/2009 (ou seja, praticamente um ano após a aquisição de 18/12/2008). Na condição de sucessora por incorporação, a Impugnante passou a amortizar o ativo diferido formado pelo montante até então registrado a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura, à razão de 1/60 avos ao mês, com fundamento nos artigos 70 e 80 da Lei 9.532/97 (art. 386 do RIR/99 e art. 75 da Instrução Normativa – IN 390/04), regulamentados pela IN 11/99;

c) quanto à acusação fiscal:

c.1) que embora as operações praticadas estejam de acordo com a legislação de direito privado e tenham atendido aos pressupostos da legislação fiscal para a aplicação do regime descrito, a Fiscalização afastou os seus efeitos, por tê-las considerado simuladas;

c.2) que as autoridades fiscais afirmaram que teria sido a MAN AG (e não a MAN S/A) a acquirente da participação societária na Impugnante e que a constituição da MAN S/A, bem como os demais atos (o que compreende a sua incorporação por MAN LTDA) teriam sido artifícios engendrados com o objetivo único de transparecer que o investimento foi feito pela holding brasileira para que o ágio - originário em transação no exterior – pudesse ser aproveitado pela Impugnante, procedimento que seria vedado;

c.3) que a Fiscalização não questiona a validade e o valor do ágio envolvido. Foi reconhecido tratar-se de transação entre partes independentes e com a formação de ágio cuja amortização fiscal é assegurada;

c.4) que a insurgência decorre da suposição de que: (1) os atos praticados não teriam outra finalidade que não propiciar a amortização de ágio, verificável a partir da ausência de substância econômica de MAN S/A e (2) não se teria verificado a extinção do investimento na MAN LTDA, mediante a junção de seu patrimônio ao de MAN AG, tido por pressuposto que condicionaria o direito à amortização do ágio (confusão patrimonial);

c.5) que, segundo a Fiscalização, as condutas descritas representariam simulação, mediante o uso de interposta pessoa, dando-se a impressão de que a MAN LTDA teria sido adquirida por MAN S/A quando na verdade foi adquirida por MAN AG, de modo que, em assim sendo, a incorporação da sociedade interposta não permitiria a amortização do ágio, que seria passível de apropriação a partir da junção do patrimônio da real adquirente (MAN AG) com o da adquirida (MAN LTDA), justificando a glosa da quantia mediante desconsideração das transações realizadas;

c.6) que os fundamentos legais que pautaram os lançamentos foram as normas gerais da legislação do IRPJ que dispõem sobre a formação do resultado tributável, o ágio na aquisição de investimento relevante e as despesas operacionais (art. 3º da Lei n. 9.249/95 e arts. 247, 250, 384, 385 e 386 do RIR/99);

d) quanto à decadência:

d.1) que é impossível o Fisco impugnar as operações mais de 5 anos após terem sido realizadas. As transações ora tratadas, que culminaram na incorporação de MAN S/A por MAN LTDA e permitiram a amortização do ágio, se deram entre 2008 e 2009, logo, como o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Fisco dispunha do prazo de cinco anos contados, no mais tardar, do último negócio (incorporação da investidora pela investida) para efetuar os lançamentos (CTN, art. 150, §4º) e, não o tendo feito, já que a intimação do lançamento se deu em 2017, houve decadência do direito de impugnar o regime tributário aplicado, o que redunda no cancelamento integral das autuações;

e) quanto ao mérito:

e.1) quanto ao direito à amortização do ágio:

e.1.1) que as operações, da forma como realizadas, vão ao encontro dos objetivos da Lei 9.532/97, sem atribuir vantagem adicional àquela já naturalmente oriunda do negócio;

e.1.2) que, nos termos da legislação aplicável, para que haja amortização do ágio, exige-se: (a) aquisição, por qualquer meio, de participação societária por valor superior ao patrimônio líquido contábil (PLC), com fundamento em perspectiva de

rentabilidade futura; (b) apuração do ágio pago em estudo idôneo que demonstre a sua regularidade; e (c) posterior cisão fusão ou incorporação, em que a sucessora concentre o ativo diferido resultante do ágio registrado no investimento;

e.1.3) que são os pressupostos definidos pela legislação para que haja absorção do patrimônio por meio de operação societária e a consequente amortização do ágio pela sucessora, o qual se justifica pelo fato de ser impossível a fruição do benefício unicamente por holdings puras, a exemplo de MAN S/A, formadas para a aquisição e manutenção de investimentos em pessoas jurídicas operacionais;

e.1.4) que a MAN S/A transferiu à VIF o valor de R\$ 3.792.097.965,38, montante superior ao PLC da então VWCO, atual MAN LTDA, sendo que a diferença entre o valor desembolsado e o PLC da Impugnante foi tratada como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo elaborado pela KPMG;

e.1.5) que mesmo que utilizado o “caminho” que a Fiscalização entende deveria ter sido adotado (compra da MAN LTDA por MAN AG), o ágio poderia ter sido amortizado pela Impugnante, o que esvazia por completo a acusação fiscal, pois, bastava MAN AG ter adquirido as ações da Impugnante (em vez de MAN S/A fazê-lo) e, em seguida, ser parcialmente cindida com incorporação do patrimônio vertido (composto pela participação societária) na própria MAN LTDA, a fim de que a última passasse a amortizar o ágio envolvido na transação, sendo assim, caso a transação se desse nesses moldes, o regime fiscal aplicável seria exatamente o mesmo que se verificou com a compra praticada pela MAN S/A e sua posterior incorporação;

e.1.6) que mais ainda, ao invés de constituir holding no Brasil para realizar a aquisição, MAN AG poderia ter, alternativamente, comprado VWCO de VIF e posteriormente: (a) capitalizado holding no Brasil que a incorporasse (ou fosse por ela incorporada) ou (b) sido incorporada pela sua nova investida, logo, além da estruturação feita e daquela imaginada pela Fiscalização, haveria ainda pelo menos duas outras alternativas que levariam ao mesmo resultado alcançado;

e.1.7) que portanto, para fins de amortização do ágio, a formação e a aquisição do investimento por meio de MAN S/A era simplesmente indiferente, pois afinal, em todos os cenários, o ativo diferido equivalente ao ágio seria amortizado na sociedade remanescente de cisão, fusão ou incorporação e, ao mesmo tempo, o seu reconhecimento seria refletido na investidora, mediante diminuição no valor do investimento, avaliado pelo método de equivalência patrimonial, aliás, é o que ocorreu com a opção adotada, mediante apropriação na Impugnante do ágio e contrapartida na redução do valor do investimento em MAN SÁRL, conforme atesta a documentação constante dos autos (fls. 301 a 577);

e.1.8) que a essência das transações revela que a acusação fiscal, ao invés de avaliar substância das operações, prende-se a mero formalismo para imputar as alegadas infrações perpetradas;

e.1.9) que a constituição de sociedade com o propósito específico da prática de única operação – a par de sequer verificada no caso concreto – não teria qualquer impedimento legal;

e.1.10) que a formação e extinção de MAN S/A são explicáveis por motivos extrafiscais, consubstanciados na opção pela formação de sociedade destinada não só à condução do negócio de aquisição da participação que se almejava, mas também para servir de holding para os demais negócios que então imaginava exercer no Brasil;

e.1.11) que conforme documentação acostada aos autos, a MAN S/A foi adquirida (por MAN AG) em 18/12/2008 e após a sua aquisição, MAN S/A:

1. Estabeleceu escritório no Brasil para servir como plataforma que permitisse conduzir a aquisição de VWCO (ulterior MAN LTDA) e a negociação de potenciais aquisições adicionais do grupo;

2. Passou a ter diretores que passaram a conduzir os negócios no Brasil.

3. Constituiu conselho para tratar, entre outros, da aquisição de investimentos no Brasil;

4. Assinou, como adquirente, o contrato de compra de VWCO (MAN LTDA) em 23/12/2008, cuja implementação se deu em março/2009 (mediante o pagamento do preço e a transferência da participação societária);

5. Contratou e pagou, até a execução do contrato, advogados, auditores e consultores para assessorar a companhia nos seus negócios, o que inclui (mas não se limita) às medidas necessárias para adquirir VWCO (MAN LTDA);

6. Recebeu, em aumento de capital, mediante transferência de recursos em contrato de câmbio, mais de R\$ 4 bilhões, quantia superior a suficiente para fazer a aquisição de VWCO (MAN LTDA). A operação, aliás, foi tributada pelo IOF-câmbio, à alíquota de 0,38%;

7. Pagou, na data combinada, a alienante de VWCO (MAN LTDA) - VIF -, mediante transferência de recursos em contrato de câmbio. Da mesma forma como o evento anterior, a operação foi tributada pelo IOF-câmbio, à alíquota de 0,38%;

8. Recolheu o IRRF sobre o ganho de capital da alienante, o qual é devido pela adquirente, segundo a legislação (IN 407/2004);

9. Negociou, pagou e recebeu ajustes de preços, previstos no contrato de compra de VWCO (MAN LTDA), junto à alienante, VIF, conforme aditivos aos contratos de compra e comprovantes de transferência de recursos até se dar o encerramento da transação;

10. Contratou prestador para promover a integração do negócio de caminhões adquirido aos processos de TI do grupo MAN; e

11. Resgatou suas ações em linha com a política global de tesouraria do grupo MAN.

e.1.12) que foi a MAN S/A quem, portanto, contratou, pagou, passou a ser proprietária das quotas e, finalmente, foi incorporada por MAN LTDA e mais ainda, foi a MAN S/A quem reteve e recolheu o imposto sobre o ganho de capital da não residente alienante (VIF), logo, se a MAN S/A foi a adquirente para efeitos de IRRF, inclusive com exigência suplementar por meio de lançamento de ofício (doc. 3), por certo que deve ter o mesmo tratamento para fins de amortização do ágio;

e.1.13) que tais planos inicialmente concebidos, no entanto, tiveram de ser alterados, face às mudanças econômicas havidas no cenário mundial desde a formação da MAN S/A, sendo que, de qualquer maneira, a mudança no planejamento dos negócios do grupo MAN no Brasil e a incorporação de MAN S/A, não fizeram com que se passasse a ostentar direito a regime fiscal que não pudesse ser aplicado caso se adotasse a transação chamada de direta pela fiscalização (compra das quotas da Impugnante por MAN AG);

e.2) quanto à impossibilidade de exclusão da amortização do ágio da base de cálculo da CSLL:

e.2.1) que devem, quando menos, ser tidas por indiferentes para justificar a exclusão dos dispêndios com ágio na base de cálculo da CSLL, uma vez que as condições tidas por descumpridas condicionam o registro da parcela unicamente no cálculo do “lucro real” – base do IRPJ;

e.2.2) que os mesmos pressupostos não se aplicam à formação do lucro tributado pela CSLL por falta de previsão legal;

e.3) quanto ao dever de abater o saldo negativo:

e.3.1) que, ainda que procedente a glosa do ágio, o que se admite para argumentar, a Fiscalização, após descontá-los do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL dos próprios períodos e compensá-los com os resultados negativos de anos anteriores (no limite de 30% do resultado ajustado), deveria ter abatido o IRPJ e a CSLL alegadamente devidos dos saldos negativos (indébitos de IRPJ e CSLL) de cada ano auditado para, então, se ainda houvesse tributo a ser exigido, proceder ao lançamento de ofício;

e.3.2) que a conduta adotada, porém, ocorreu de maneira diversa, pois procedeu-se diretamente à constituição do crédito tributário, desprezando-se os saldos negativos;

e.4) quanto à multa qualificada:

e.4.1) que independentemente do exposto, é descabida a multa qualificada de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados à luz do dia, não havendo ocultação de nenhum deles que revele

intuito de fraude, mesmo porque levados ao conhecimento das autoridades públicas na forma exigida pela legislação;

e.5) quanto às multas isoladas:

e.5.1) que semelhantemente à multa qualificada, quanto às multas isoladas sobre estimativas, a improcedência das exigências decorre do descabimento de sua imposição por ausência de recolhimento de estimativas, por terem origem nos mesmos fatos e serem aplicadas simultaneamente com as multas de ofício lançadas quando das exigências de IRPJ e CSLL objeto do mesmo feito, já que o procedimento representa a imputação de dupla pena às mesmas e únicas supostas infrações;

e.5.2) que independentemente do exposto no item anterior, a aplicação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas é igualmente improcedente, por terem sido constituídas em 2013, ou seja, após o encerramento dos períodos de apuração apenados (2009 e 2011), o que é vedado;

e.6) que é improcedente a cobrança de juros sobre as multas de ofício.

f) quanto ao pedido:

f.1) que demonstrado o descabimento da inteireza das alegações fiscais, requer-se sejam acatadas as razões da presente impugnação, quer no que toca à preliminar, quer no que concerne à amortização de ágio, sem prejuízo dos argumentos relativos exclusivamente à CSLL, desconto de saldo negativo, afastamento de multas qualificada e isolada e juros sobre a multa, de modo a serem integralmente ou, subsidiariamente, ao menos em parte canceladas as autuações fiscais, sem prejuízo, outrossim, do restabelecimento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL compensados de ofício.

A DRJ manteve integralmente o Auto de Infração inclusive a multa qualificada e isolada e não reconheceu o pedido de compensação do prejuízo fiscal com o tributo lançado devido ter constatado pedido de PER/DCOMPs com o referido crédito e registrou a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. AFASTADA.

A decadência, como perda do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário, tem sempre como baliza, seja diretamente (art. 150, § 4º, do CTN) ou indiretamente (art. 173, I, do CTN), o fato gerador do tributo. Pelo art. 150, § 4º, do CTN, o dies a quo do prazo decadencial é a própria data do fato gerador do tributo, já, na regra do art. 173, I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar, o que exige também que primeiro se identifique a data do fato gerador do tributo, para depois concluir quando o Fisco poderia ter efetuado o lançamento.

A despesa com amortização do ágio é apenas um elemento que entra no cálculo da base tributável, sendo que todos os elementos que compõem tal base tributável são auditáveis pelo Fisco, logicamente, dentro do prazo decadencial fixado no CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FORMALIDADE. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A formalização de reorganização societária em que não existe motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidas as condições para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando aincorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (com criação de ágio) e, ato contínuo, ocorreu o evento da incorporação. Nesse caso, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. CSLL. DECORRÊNCIA.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses, condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSais DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM COM A MULTA DE OFÍCIO.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e

contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. ATOS SOCIETÁRIOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ARTIFÍCIOS FRAUDULENTOS.

Provada a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários sem propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, mantendo-se a multa qualificada, em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

É correta a incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário, incluindo os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento, considerando que a multa de ofício é classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, inconformado com o v. acórdão recorrido, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário requerendo praticamente as mesmas alegações da impugnação.

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contrarrazões ao recurso.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

Decadência:

Em relação a alegação de decadência do direito da fiscalização lançar de ofício, entendo que não deve ser acolhida.

A Recorrente alega que o início da contagem do prazo decadencial se inicia a partir do registro contábil do ágio (2009), sendo que a jurisprudência deste tribunal, seguida por mim, firmou o entendimento de que o marco inicial deve ser o da amortização da despesa que reduz o resultado tributável, ou seja, o fato gerador que fixa a decadência tributária é aquele que faz nascer o tributo, que no caso, ocorreu em 2012, 2013 e 2014.

Este entendimento pode ser visto na ementa abaixo colacionada:

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

Ano-calendário:2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio. (Processo - 14367.720009/2014-08)

Desta forma, como o caso em epígrafe trata de glosa de despesas de amortização de ágio dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 e o Auto de Infração foi lavrado em 14/10/2017, rejeito a alegação de decadência tanto pelo artigo 150, parágrafo quarto, como pelo artigo 173, inciso I, ambos do CTN.

Da a alegação para que seja aplicado artigo 24 da LINDB:

Em relação a aplicação do artigo 24 da LINDB, a jurisprudência desta Corte também já se posicionou pela inaplicabilidade deste dispositivo ao processo de revisão do lançamento tributário, conforme pode se verificar na ementa abaixo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente.

CORRETOR DE IMÓVEIS. IMOBILIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Quando o conjunto probatório que instrui os autos revela que o corretor de imóveis não mantém uma relação de parceria ou associação com a imobiliária, executando serviços que são essenciais à própria atividade fim da pessoa jurídica, a remuneração percebida pelo corretor autônomo pela comercialização de imóvel refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, na condição de contribuinte individual, hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

CIRCULARIZAÇÃO.

Correto o procedimento de diligência que encaminha questionário a ser respondido por trabalhadores ligados a fato a ser analisado, a fim de entender as circunstâncias que ocorreram as prestações de serviço, mormente quando a empresa fiscalizada é omissa em prestar informações ao fisco.

ARBITRAMENTO

Correto o procedimento de arbitramento realizado por critério objetivo e lógico ante a omissão do contribuinte em fornecer informações.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LIMITA DO TETO DO BENEFÍCIO.

Ao lançar de ofício a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual, deve a autoridade fiscal respeitar o teto do benefício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de ofício de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado, sendo cabível a sua qualificação apenas quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em relação à multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS.

A imputação de responsabilidade solidária dos sócios de pessoa jurídica, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, impõe sejam verificados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

É considerada responsável solidária no polo passivo da obrigação tributária a empresa controladora quando resta comprovada a existência de interesse comum de que trata o art. 124 do CTN, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas pelas empresas envolvidas (Controlada e Controladora). (processo 10166.724560/2014-28).

No mesmo sentido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O artigo 24 do Decreto Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica em tese aos julgamentos realizados no âmbito do CARF. (Proc. 16643.000425/2010-73).

Desta forma, voto por rejeitar a preliminar relativa a aplicação do artigo 24 da LINDB.

Mérito:

- Glosa do ágio devido a utilização da empresa veículo PRCSPE/MAN SA.:

Apenas para relembrar a situação fática dos autos, as operações societárias em análise ocorreram devido a aquisição de participação societária da Volkswagen Caminhões e Ônibus Indústria e Comércio de Veículos Comerciais Ltda, a VWCO, (VWCO, posteriormente é denominada MAN LTDA, a Recorrente) pela MAN AG.

Sendo que tais operações societárias ocorreram entre empresas independentes e foi feito o devido pagamento das aquisições de participação societária para terceiros não vinculados. Ou seja não se trata de ágio gerado internamente.

Também não foi levantado pela acusação qualquer dúvida quanto a documento que comprovou a rentabilidade futura do ágio.

A glosa do ágio ocorreu devido a utilização da empresa veículo, a empresa holding PRCSPE (posteriormente denominada MAN S/A) criada no Brasil para representar a MAN AG, empresa sediada na Alemanha, que segundo a fiscalização foram constatados os seguinte pontos:

1 - a Recorrente criou no Brasil, por meio de simulação, interposta pessoa (a empresa veículo) apenas para poder amortizar o ágio.

2 - a real adquirente do investimento que gerou o ágio foi a MAN AG, e não a empresa veículo PRCSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (PRCSPE - Holding conforme primeiro parágrafo da fl. 19 do TVF);

3 - a empresa veículo, não tinha propósito negocial para o registro e posterior aproveitamento fiscal do ágio; e

4 - tendo em vista a desconsideração da empresa veículo PRCSPE e a requalificação dos negócios jurídicos, a fiscalização entendeu que não ocorreu a confusão patrimonial entre a real adquirente (MAN AG, sitiada na Alemanha) e o investimento adquirido na VWCO, posteriormente denominada MAN LTDA.

Ou seja, a fiscalização entende que se caracteriza em simulação a conduta da MAN AG de constituir uma empresa no Brasil (empresa veículo PRCSPE) para adquirir a participação na VWCO em 2009 e posteriormente amortizar o ágio, quando já havia acertado a compra da VCWO com a empresa estrangeira VIF, também sediada na Alemanha.

Devido a suposta simulação, a fiscalização entendeu que a real adquirente era a empresa MAN AG e não a empresa brasileira PRCSPE e devido a tal fato, não foram respeitados os requisitos para amortização do ágio previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/99, eis que a empresa veículo não tinha propósito negocial e também não ocorreu a confusão patrimonial entre a adquirente e adquirida.

Sendo assim temos que analisar primeiramente, se a criação da empresa holding PRCSPE no Brasil (apontada como empresa veículo) incorreu em simulação ou fraude a lei para que a fiscalização possa desconsiderá-la (requalificação das negócios jurídicos) e posteriormente verificar se foram respeitados os requisitos previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/99 para amortização do ágio.

Ou seja, trata-se de matéria exaustivamente analisada por este E. Tribunal onde se discute a possibilidade ou não de se aceitar a criação de empresas holdings no Brasil para que grupos estrangeiros possam adquirir empresas brasileiras e posteriormente amortizar despesas com ágio.

Pois bem.

Quanto a acusação de simulação por meio de interposta pessoa, relativa a criação da empresa veículo PRCSPE, assim como o voto vencido do v. acórdão recorrido, entendo que não merece ser provida.

Antes de adentrar no meu voto, para deixar claro esta parte da acusação, cito trecho do TVF que expõe o entendimento da fiscalização:

“Em particular, no presente caso concreto, o Grupo MAN, por meio de sua controladora na Alemanha MAN AG, após decidir adquirir as participações societárias da Volkswagen Caminhões e Ônibus do Grupo Volkswagen, ao invés de realizar a aquisição direta das participações societárias, iniciou um conjunto estruturado e ordenado de operações societárias, iniciando-se pela utilização da empresa veículo PRCSPE, no Brasil, com duas finalidades: (i) a PRCSPE serviu de mero conduíte para os recursos financeiros oriundos da MAN AG para aquisição das

participações societárias, permanecendo esses recursos financeiros por apenas um dia e sendo eles imediatamente remetidos aos vendedores VIF na Alemanha; (ii) a empresa PRCSPPE cumpre o papel fundamental, no plano do Grupo MAN, de poder ser posteriormente incorporada, supostamente forçando o enquadramento do contribuinte nas condições desejadas do art. 386, inc. III do RIR/99.

(...)

O enquadramento “forçado” no dispositivo legal se deu claramente por meio do uso de simulação por interposição de pessoa, inserindo a empresa PRCSPPE totalmente estranha às operações que seriam naturalmente realizadas (compra das participações societárias pela MAN AG). Com isso, o meio utilizado para “forçar” o enquadramento no dispositivo legal mais favorável ao contribuinte foi claramente a simulação.”.

Ao verificar as operações societárias realizadas pela Recorrente e comparar com a parte da acusação acima colacionada, particularmente discordo do Auditor Fiscal de que tenha ocorrido simulação por meio da criação de uma interposta pessoa.

No caso em tela, como muito bem ressaltado pelo voto vencido do v. acórdão recorrido, os efeitos do contrato de compra e venda da participação societária da VWCO foi de tornar a PRCSPPE (posteriormente denominada MAN S/A), sua controladora direta e a MAN AG sua controladora indireta e nenhuma dessas titularidades foram dissimuladas.

A PRCSPPE (MAN S.A.) existiu de fato e dentro das operações societárias praticadas cumpriu com sua função/finalidade na compra da participação societária da empresa VWCO.

Ademais, conforme histórico fático dos autos, a MAN AG queria aportar capital na PRCSPPE/MAN S/A, para constituir uma subsidiária no Brasil e adquirir a participação na VWCO, não restando demonstrado nos autos qualquer simulação quanto a causa dos negócios em tela, ou seja, sobre a existência de um negócio dissimulado nos termos do artigo 116 do CTN.

Nesta toada, entendo que diferentemente do que ocorreu no caso em tela, quando se fala em simulação por interposição de pessoas, em regra ocorre a hipótese de dissimulação dos negócios e do verdadeiro beneficiário dos resultados do contrato, utilizando-se de um "testa de ferro" inexistente de fato e de direito, fatos que não aconteceram nas operações societárias praticadas pela Recorrente.

Vejam D. Julgadores, entendo que não se pode confundir a intenção/motivo da MAN AG em conduzir determinadas operações societárias lícitas, visando a economia tributária, com atos de simulação por meio de uma interposta pessoa, como previsto no artigo 167 C.C., sendo que o caminho traçado pela Recorrente encontrava respaldo na legislação pátria, nos artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97.

Ou seja, não se pode confundir planejamento tributário com finalidade de reduzir a carga tributária, cujo resultado final é permitido pela legislação (amortização de ágio previsto nos artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97), com a dissimulação (parágrafo único do artigo 116 do CTN) ou prática de fraude a lei (inciso VII do artigo 149 do CTN), como pretendeu a acusação fiscal ao desconsiderar a constituição, atos e negócios jurídicos praticados pela PRCSPPE.

Nesta esteira, como bem apontado no voto vencido do v. acórdão recorrido, no caso em tela, os efeitos buscados pelo Recorrente ao criar a empresa veículo eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos: a aquisição de participação na VWCO e, posteriormente, a incorporação para aproveitamento da despesa com amortização do ágio, ou seja, os resultados ulteriores buscados ao se criar a denominada "empresa veículo" eram todos lícitos, a não ser que se diga que o aproveitamento da despesa com amortização de ágio, prevista nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, seja agora ato ilícito.

Em relação ao outro fundamento da acusação de que a empresa PRCSPE é uma empresa de prateleira constituída com o único objetivo de servir de empresa "veículo" para execução das operações societárias pretendidas pelo Grupo MAN, com vistas a obter, na compra das participações societárias da VWCO a geração e o suposto direito de amortização de ágio pago nessa aquisição, também entendo que não deve prosperar.

A existência ou não de atividade empresarial da PRCSPE antes da aquisição pela MAN AG é irrelevante para o caso em tela, ou seja, é irrelevante se ela era uma "empresa de prateleira" antes de ser adquirida pela MAN AG, eis que, a sua atividade empresarial estava em consonância com o seu objeto social, que era participar de outras sociedades, como sócia ou acionista, no Brasil ou no exterior, eis que era uma empresa 'holding'.

Vejam D. Julgadores, a própria legislação brasileira permite que se constitua uma sociedade para tal fim, se não vejamos como dispõe o parágrafo 3º do art. 2º da Lei das S/A:

Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

Objeto Social

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se regerá pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Assim, a conforme disposto no § 3º do dispositivo acima transcrito, a Fiscalização não tem razão quando afirma que o objeto social declarado da MAN S/A é definido de maneira "simplória" e deliberadamente aberto, caracterizando assim em simulação de sua existência, eis que seu objeto social está respaldado em lei.

Da mesma forma, entendo que não tem razão a Fiscalização quando sustenta como uma circunstância caracterizadora da simulação o fato de os recursos financeiros aportados como aumento de capital na PRCSPE terem sido imediatamente utilizados para pagamento da Volkswagen International Finance NV - VIF. Ora, os recursos percorrem um trâmite

absolutamente normal, ao ser integralizado o capital da MAN S/A (PCRSPE) e, posteriormente, foram utilizados para pagar a VIF pela aquisição da participação na VWCO.

Assim, não verifico nada de anormal o fato de os recursos terem sido imediatamente utilizados para pagar a VIF, eis que era essa a finalidade do aporte de capital na PCRSPE/MAN S/A, pagar a compra da VWCO.

Quanto ao fato de a empresa PRCSPE ter vida efêmera, ou seja ser extinta após o aporte financeiro da MAN AG e remessa dos recursos financeiros para a VIF, no caso em tela, não verifico que seja uma característica de planejamento tributário abusivo, pois a empresa atendeu fielmente seu objeto social, que era de "*aquisição de participação em outras empresas*".

Ademais, também entendo que nas operações societárias em análise nos autos não foi constatado qualquer ato de dissimulação ou ocultação de informação, bem como a prática de atos fraudulentos que tenham contrariado a lei, eis que todos os atos praticados pela Recorrente foram regularmente formalizados, devidamente registrados e levados ao conhecimento das autoridades públicas na forma exigida pela legislação, sendo que não houve ocultação de nenhum deles.

Também, não consta nos autos qualquer informação de que tenha ocorrido falsificação de documentos para se caracterizar a fraude ou simulação com intuito doloso da contribuinte para se esquivar de pagar o imposto.

Assim, a caracterização pela fiscalização da PRCSPE como empresa simulada (interposta pessoa), não se sustenta, vez que plenamente regular sua constituição, operação e o seu emprego em transação de aquisição, desempenhando sua natural e esperada função, dentro de estrutura empresarial e modelo de operação de investimento estrangeiro reconhecidamente comum e lícito, superando-se, inclusive a interpretação fiscal de ausência de propósito negocial e ilegitimidade para deter as despesas de ágio.

Corroborando tal entendimento, confira-se trechos da Declaração de Voto do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, acompanhando o Voto Vencedor que deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, no v. Acórdão nº 1301.001.505, proferido pela C. 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, publicado em 25/02/2015, que tratou de hipótese fática muito parecida com a dos autos:

Do exame das operações realizadas, entendo que, desta feita, restou evidenciado que não estamos diante da criação do chamado ágio interno, ou seja, aquele criado exclusivamente dentro de um grupo de empresas sem modificação efetiva da participação societária de seus controladores.

No presente caso o Banco Société Brasil, por meio de uma empresa controlada (Trancoso), adquirida especificamente para esse fim, adquiriu o controle da empresa Cacipar, anteriormente convencionada entre o Banco Societé e os sócios da empresa vendedora.

(...)

O ágio, portanto, não foi formado em operação interna (intragrupo), mas sim da entrada de capital de um novo investidor no grupo que promoveu a efetiva alteração do controle societário da empresa vendida.

A fiscalização apontou uma série de questionamentos formais ao negócio entabulado, tais como: ausência de deliberação interna no Grupo Societé visando transferir a aquisição do investimento por meio da empresa Trancoso; ausência de notificação do vendedor, estabelecida no contrato de compra e venda, quanto à cessão de direitos; erros e inconsistências no Livro de Transferência de Ações do Banco Cacique.

Entendo que não obstante tais aspectos formais não são suficientes para invalidar a conclusão de que ocorreu o pagamento de um ágio na aquisição de um participação entre partes não relacionadas.

O fato de o negócio ter sido entabulado pela Banco Societé Brasil e efetivado por meio de um empresa controlada, que recebeu o aporte de capital para fazer o investimento ao meu ver não contamina o negócio, nem desnatura a ocorrência do ágio. Havia inclusive previsão contratual para que ocorresse dessa forma. Ainda que não tenha existido a notificação prévia é certo que os vendedores não se opuseram, tanto que celebraram a venda.

Não enxergo simulação neste caso, mas sim a adoção de uma estrutura para as operações societárias compatível com o negócio efetivamente realizado, ainda que evidentemente estruturada com vistas a obtenção dos benefícios futuros de amortização desse ágio, conforme a previsão legal.

Entendo que, desta feita estamos no campo daquelas situações em que o contribuinte se valeu licitamente do direito de organizar o seu negócio de acordo com suas necessidades e/ou interesses, inclusive optar pela forma negocial que lhe propiciasse o menor custo ou maior vantagem tributária, obedecidos os ditames legais.
(destacamos)

Ora, entendo que a jurisprudência acima colacionada tem razão quando afirma que não enxerga simulação na adoção pela contribuinte de uma estrutura lícita e compatível com o negócio efetivamente realizado, com vistas a obtenção dos benefícios futuros de amortização desse ágio, não podendo prevalecer a criação de uma nova obrigação pelas Autoridades Tributárias, quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro.

Assim, apesar da interpretação dada pelo Auditor Fiscal autuante para desconsiderar a empresa considerada veículo PRCSPE, entendo que tanto nas operações societárias, como na operação financeira em análise nos autos, não foi constatado e comprovado pela Fiscalização de qualquer ato de simulação, dissimulação ou ocultação de informação, bem como a prática de atos fraudulentos que tenham contrariado a lei.

Desta forma, entendo que como não ocorreu simulação, dissimulação, fraude a lei ou interposição de pessoa, não verifico motivos jurídicos, como por exemplo os previstos no inciso VII do artigo 149 do CTN, para que seja desconsiderado os negócios jurídicos praticados pela PRCSPE (posteriormente denominada MAN S.A), como fez o TVF, de forma que afasta este fundamento da acusação.

Nesta esteira, como restou constatado que não ocorreu simulação por meio de interposição de pessoa na criação da empresa denominada veiculo, a PRCSPE, em relação aos outros fundamentos da acusação de que na operação em análise foi utilizada empresa veículo sem propósito negocial e que a verdadeira empresa adquirente era a empresa estrangeira MAN AG, inexistindo portanto confusão patrimonial entre a adquirente e adquirida, entendo que também não devem prosperar.

Tenho para mim, que devido a falta de comprovação de simulação, fraude ou dissimulação, a Autoridade Fiscal não demonstrou nos autos de forma clara e objetiva que existe a possibilidade de desconsideração e requalificação dos fatos, hipóteses estas permissiva para desconsideração dos negócios jurídicos previstas no inciso VII do artigo 149 e parágrafo único do artigo 116, ambos do CTN, bem como no artigo 167 e 50 (que trata do abuso de direito), ambos do C.C.

Assim, não se pode admitir lançamento de ofício baseado apenas na interpretação do Auditor Fiscal de que não existia propósito negocial para a criação da empresa considerada veículo, PRCSPE, de forma a impor o entendimento particular da fiscalização de que os negócios poderiam ter sido praticados de outra forma, sem a utilização da empresa considerada veículo.

Ou seja, utilizar de fundamentos para a autuação, afirmando de que poderia o contribuinte ter realizado a operação de outra forma, fazendo a aquisição direta das participações societárias pela companhia estrangeira (de modo que o ágio não fosse registrado em empresa nacional, impossibilitando sua amortização), nada mais é do que a imposição da via negocial possível com a maior onerosidade tributária - o que não pode ser admitido.

Ademais, como defendido por este Conselheiro, o amparo do Fisco para manobras de desconstituição de atos e negócios, resultando em lançamento de ofício, encontra-se na norma contida no art. 149, inciso VII², do próprio CTN, que exige a demonstração do dolo, de simulação ou fraude pelo Contribuinte, o que não aconteceu no presente caso.

Ou seja, apenas a interpretação do Auditor Fiscal de que inexistia propósito negocial na criação da empresa veículo PRCSPE, impondo via negocial mais onerosa ao contribuinte não pode ser admitida para possibilitar o lançamento de ofício.

No mesmo sentido do entendimento acima exposto, colaciono a ementa do v. acórdão nº 1302-003.290, proferido pela C. 2ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL.
LICITUDE.**

*O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte
buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios,*

² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.

LANÇAMENTOS CONEXOS. CSLL.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado

Confira-se os principais trechos do brilhante Voto vencedor que lhe compõe:

Como exposto, o princípio da estrita legalidade aplicado à Administração, compreende a idéia de subordinação da Administração Pública às leis, sendo que esta somente poderá fazer aquilo determinado em lei, e não aquilo que a lei expressamente proibir.

Estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. A alegação de que as operações realizadas não tiveram real propósito negocial advém de construção jurisprudencial estrangeira que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.

Como leciona Maria Rita Ferragut em obra de rara importância sobre as provas no direito tributário, e pelo tanto, amplamente citada nesse voto, o planejamento fiscal é constitucional e legal. Assim como Fisco, o contribuinte pode e deve organizar-se, planejar-se e buscar as alternativas legais mais vantajosas para a realização de seus objetivos sociais.

(...)

Neste ponto, é importante pontuar que a lei tributária assume seu atributo de imperatividade quando constatada a ocorrência do fato jurídico tributário, não tolerando outra conduta do sujeito passivo que não o adimplemento da obrigação tributária, sob pena de sanção punitiva.

Contudo, a imperatividade da lei tributária reside, justamente, no consequente de sua norma, ou seja, na obrigação do sujeito passivo em recolher um valor exprimível em moeda ao sujeito ativo da prestação. Esta obrigação decorre da verificação de um fato ocorrido em determinada local e tempo, e constituída por meio do lançamento tributário. Assim, se o atributo imperativo da lei tributária está em seu consequente, conclui-se que somente haverá fraude à referida lei, se seu comando (recolher tributo) for frustrado por quem incorra no fato jurídico tributário.

Não existe, contudo, qualquer comando imperativo no antecedente da norma tributária obrigando o particular a incorrer no fato jurígeno tributário, sendo ele livre para organizar-se da forma que, licitamente, lhe oferte menor oneração.

Por outro lado, é importante ressaltar que mesmo os atos procedidos pelo contribuinte em plena atenção às disposições legais podem ser desconsiderados uma vez constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isto é, quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições. (...)

Logo, não cabe à administração tributária desconsiderar atos acobertados pela legislação pátria, por total ausência de previsão legal. (destacamos)

Conforme acima demonstrado, no presente caso o TVF não trouxe a demonstrações de ocorrência de ilícitos como simulação, fraude ou mesmo abuso e dissimulação, o que já basta para se afirmar que, neste lançamento de ofício, a requalificação dos fatos procedida pela fiscalização não está devidamente justificada, devendo ser cancelada a Autuação.

Ademais, como tanto os fundamentos da acusação, como a operação societária descrita nos autos se parecem muito com a operação já analisada por esta C. Turma, ao julgar o Recurso Voluntário e proferir o v. acórdão 1402-002.373, colaciono a ementa abaixo para ilustrar meu entendimento em relação ao presente lançamento de ofício.

Cumpre ressaltar que no julgado citado para fundamentar meu voto, foi considerado como válida a confusão patrimonial entre as empresas nacionais controladas por empresas estrangeiras, sendo de fato, a situação fática ocorrida aqui no processo em epígrafe e a do v. acórdão citado praticamente análogas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. DEDUÇÃO.

Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva dedução pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar a inércia do Fisco.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. OPERAÇÃO COMPLEXA E DE LONGA DURAÇÃO. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO.

CONTEÚDO ECONÔMICO E OBJETIVOS EMPRESARIAIS CLAROS. AUSÊNCIA DE ILÍCITOS OU ABUSOS.

O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas empresas veículo, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações.

A alocação de recursos e investimentos em empresa controlada não operacional, principalmente quando procedida por grupos estrangeiros que almejam participar do mercado brasileiro, é manobra não só lícita, como também justificável e costumeira, dentro da dinâmica de um mercado globalizado.

Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento como despesa dedutível, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

A reorganização empresarial, procedida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mesmo envolvendo incorporação de empresas veículo e a chamada incorporação reversa, desde que não tenha como resultado o aparecimento de novo ágio, não constitui economia de tributos por meio ilícito ou abuso.

A desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é medida extrema e excepcional. Cabe ao Fisco a demonstração específica, devidamente comprovada, de que determinada vantagem fiscal foi obtida através da prática de atos ilícitos ou simulados, dentro dos moldes dos institutos de Direito Civil e de Direito Comercial brasileiros.

Acusações de simulação e fraude não podem se valer apenas da rotulação das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte como manifestamente defeituosas ou viciadas, independentemente de seu efetivo conteúdo e dos efeitos realmente verificados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

No v. acórdão do caso análogo acima apontado, após a definição do que seriam as empresas veículo das demais, restou o entendimento de que é plenamente lícito o financiamento estrangeiro no Brasil por controladoras sediadas no exterior, por meio de empresas holdings, as quais são freqüentemente utilizadas por grandes grupos internacionais ao se estabelecerem no país. Para deixar mais claro, vejamos parte da fundamentação do voto vencedor onde foi analisado este ponto.

Em relação a grandes grupos estrangeiros, é extremamente natural se organizarem por meio de tais figuras, principalmente em outros países. Nos primeiros contatos com o novo mercado, é plenamente compreensível a escolha por não criar uma nova

estrutura complexa, ou mesmo uma filial, que espelharia, ainda que parcialmente, por razões de políticas internas e compliance, a organização e a configuração institucional de sua matriz, representando, inclusive, um acréscimo injustificável de custos nesse momento inicial.

[...]

Voltando à conclusão primordial da ocultação das reais detentoras do ágio (as controladoras estrangeiras do grupo), pode-se, agora, concluir que a desconsideração de todas essas empresas holdings (o que, na prática, promoveu a Fiscalização) deu-se por fundamentos alicerçados em presunções e condenações dirigidas às figuras e aos negócios societários celebrados.

Não pode haver e muito menos prevalecer a criação de uma nova obrigação quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro. E uma vez aqui fixadas, seja através de holding, filiais ou promovendo jointventures, deve ser dado o mesmo tratamento fiscal às empresas aqui constituídas e operantes, não podendo simplesmente desconsiderar suas personalidades com base em mera constatação de que são geridas e financiadas por grupos estrangeiros.

[...]

Posto isso, a caracterização das holdings como cascas vazias, desprovidas de personalidade, não se sustenta, vez que plenamente justificável a sua criação, desempenhando sua natural e esperada função durante anos, dentro de estrutura empresarial que permitiu um modelo de operação de investimento estrangeiro que perdurou por mais de uma década, superando-se, nesse ponto, a constatação de ausência de motivação extratributária e as alegações de simulação e fraude.

[...]

Se válida essa lógica, toda empresa sediada no Brasil que promoveu uma aquisição, a qual se valeu anteriormente de financiamento de controladora ou coligada estrangeira, não seria titular de suas despesas, bastando apenas o Fisco regredir o necessário no tempo, até encontrar o patrocínio estrangeiro.

E uma vez demonstrado que as empresas holdings, brasileiras, estavam regularmente constituídas, dentro de seus propósitos, essas, naturalmente, revestiram-se de investidoras quando do dispêndio para uma aquisição societária, devidamente registrando essa sua despesa, inclusive a parcela percebida como ágio, não podendo também manter-se a glosa sob a alegação da falta de absorção patrimonial entre investida e investidora.

[...]

No que tange ao presente caso, deve ser acrescentado que, entre a primeira operação que gerou o ágio e seu aproveitamento, passaram-se 12 (doze) anos, outro elemento este que, contundentemente, opõe-se à alegação que toda a engenharia

societária foi engendrada com o evidente intuito de "criar" despesas.

[...]

O precedente desta C. Turma se amolda perfeitamente ao caso dos autos, seja quanto ao objeto da autuação, quanto a fundamentação utilizada pela fiscalização para justificar a glosa do ágio, seja quanto à similaridade das circunstâncias negociais e econômicas que levaram ao surgimento do ágio.

Assim, como no caso em tela, também estamos diante de um negócio jurídico indireto e que não caracterizou fraude à lei ou simulação e, no meu entender, restou configurado apenas a opção legítima da MAN AG, dentro da sua esfera de liberdade empresarial, de constituir uma empresa no Brasil para adquirir a VWCO, em vez de adquiri-la diretamente no exterior, não podendo prevalecer a criação de uma nova obrigação pelas Autoridades Tributárias, quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro.

Desta forma, entendo que no presente caso deve ser dado a PRCSPPE o mesmo tratamento fiscal que é dado às empresas aqui constituídas e operantes, não podendo simplesmente desconsiderar sua personalidade com base em mera constatação de que seriam desnecessárias aos grupos estrangeiros, para então apontar o investidor externo como real sujeito e titular dos ônus, direitos e obrigações dessas companhias (verdadeiramente brasileiras).

Ademais, tem razão a Recorrente quando afirma que mesmo que tivesse utilizado o "caminho" que a Fiscalização entende que deveria ter sido adotado (compra da MAN LTDA por MAN AG), o ágio poderia ter sido amortizado, pois ao invés de constituir *holding* no Brasil para realizar a aquisição, a MAN AG poderia ter, alternativamente, comprado VWCO da VIF e posteriormente subscrito capital e integralizado em *holding* no Brasil com a dação em pagamento da participação em VWCO (avaliada pelo seu valor com ágio) e, posteriormente, essa holding vir a ser incorporada pela Recorrente, com o aproveitamento da despesa com a amortização do ágio gerado na conferência para a integralização.

Ou seja, se pode concluir que a constituição da PRCSPPE não era *conditio sine qua non* para o aproveitamento da despesa com ágio pela Recorrente, o que põe por terra a alegação de simulação e falta de propósito negocial pelo uso de "empresa veículo".

Quanto a fundamentação da acusação relativa a falta de confusão patrimonial, esta C. Turma já se posicionou no sentido de que mesmo quando o capital tiver origem no exterior, a confusão patrimonial existente entre empresas nacionais é suficiente para possibilitar a amortização do ágio, conforme v. acórdão 1402-002.373 citado nos itens acima. Mesmo porque, a empresa PRCSPPE foi regularmente e formalmente constituída, devendo ser dado o mesmo tratamento fiscal que é dado as empresas aqui constituídas e operantes.

Sendo assim, não resta dúvida nos autos de que a criação da empresa veículo PRCSPPE (*holding*), posteriormente denominada MAN S.A., tinha propósito negocial de adquirir a empresa brasileira VWCO (sendo a real adquirente da empresa brasileira), bem como de que ocorreu a confusão patrimonial entre as empresas nacionais investida e investidora exigida pela lei que regulamenta a amortização do ágio.

Pelo exposto e por tudo que consta nos autos, voto por conhecer do Recurso Voluntário e a ele dar provimento para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges – Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves está muito bem fundamentado. Contudo, este colegiado, por maioria qualificada, divergiu do seu entendimento no tocante à manutenção dos lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à glosa de despesas de ágio, da qualificação da multa de ofício em 150% e aos lançamentos de multa isolada.

O duto relator entendeu que deveria ser dado provimento ao recurso voluntário em relação a estas matérias. Contudo, o colegiado ao apreciar o voto do duto relator, divergiu do mesmo, por voto de maioria qualificada conforme *decisum*.

Assim, passo à posição da maioria qualificada do colegiado destas matérias, para externar a posição vencedora.

a) dos lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à glosa de despesas de ágio

Em apertada síntese, o presente processo trata de ágio pago por empresa estrangeira por meio de empresa veículo com exclusiva finalidade fiscal, ou seja, permitir a dedução do ágio sem promover a devida confusão patrimonial entre empresas adquirente e adquirida exigida pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/1997.

Por meio das operações realizadas, a empresa estrangeira MAN AG adquiriu, por meio da empresa veículo brasileira MAN S/A, a participação societária na empresa VWCO. Todavia, em que pese ter figurado na negociação como adquirente da participação societária, a empresa brasileira MAN S/A não foi a real adquirente do investimento, mas sim a empresa estrangeira MAN AG. A curta participação da empresa brasileira nas operações teve a exclusiva finalidade de trazer para o Brasil um ágio (custo) pago no exterior.

Conforme destacados na autuação fiscal, outros fatos merecem destaque na operação:

- a empresa MAN S/A foi constituída com capital social de R\$ 500,00, inclusive quando assinou o contrato de compra e venda no valor de R\$ 4 bilhões, o que demonstra a sua complexa incapacidade financeira de honrar a obrigação assumida;

- todo o recurso utilizado pela MAN S/A na aquisição foi transferido no mesmo dia pela MAN AG. Os recursos permaneceram no Brasil por meros 31 minutos;

- ao longo de sua existência, a MAN S/A não registrou qualquer atividade empresarial, mas apenas a aquisição da VWCO, sendo que antes da aquisição se declarava inativa;

- apesar da MAN S/A figurar como adquirente, os custos contratuais decorrentes da negociação foram assumidos pela MAN AG;

- após a incorporação da MAN S/A pela VWCO, a MAN AG continuou a registrar o valor do ágio a título de custo de aquisição do seu investimento no Brasil, o que permite o seu duplo aproveitamento quando da alienação da participação adquirida.

Igualmente, cabe registrar que a operação que suscitou o presumido ágio, já foi apreciado, e confirmada a sua indedutibilidade neste CARF por meio dos acórdãos nº 1401-001.569 (câmara baixa) e nº 9101.003.275 (CSRF), em caráter definitivo.

O acórdão nº 9101.003.275, em sessão de 06/12/2017, que decidiu administrativamente em definitivo o processo 16561.720086/2013-06, que trata da mesma operação em discussão nos autos, contudo, em período distinto de glosa das despesas de ágio (no presente processo, trata-se dos anos-calendário de 2012 a 2014, enquanto neste outro processo citado, trata dos anos-calendário de 2009 a 2011), decidiu, nos seguintes termos do bem detalhado voto vencedor do i. Conselheiro André Mendes de Moura, do qual me valho dos mesmos fundamentos para a presente decisão, aos quais replico abaixo:

I - Despesa de Amortização de Ágio - RE da Contribuinte

Para a devida apreciação da matéria despesa de amortização de ágio -utilização de holding ("empresa veículo") detida por investidor estrangeiro para amortização do ágio, propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistemática sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

1. Conceito e Contexto Histórico

Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).

Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a empresa A detém ações da empresa B, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A empresa C adquire, junto à empresa A, as ações da empresa B, por 100 unidades. A empresa C é a investidora e a empresa B é a investida.

Interessante é que emergem dois critérios para a apuração do ágio.

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, primeiro, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. Segundo, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado goodwill, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis ($60 + 10 + 12 = 82$ unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

Ocorre que o legislador, ao editar o Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico para o ágio próprio para fins tributários.

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

Na medida em que a lei não determinou nenhum critério para a utilização dos fundamentos econômicos, consolidou-se a prática de se adotar, em praticamente todas as operações de transformação societária, o reconhecimento do ágio amparado exclusivamente no caso (2): expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. O ágio passou a ser simplesmente a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento.

Assim, voltando ao exemplo, a empresa C, investidora, ao adquirir ações da empresa investida B avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, pelo valor de 100 unidades, poderia justificar o sobrepreço de 40 unidades integralmente com base no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. Na realidade, a legislação tributária ampliou o conceito do goodwill.

E como dar-se-ia o aproveitamento do ágio?

Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser amortizado, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei n.º 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do goodwill. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei n.º 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei n.º 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento, que não são objeto de análise do presente voto.

Enfim, resta evidente que o conceito do ágio tratado para o caso concreto, disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, alinha-se a um conceito jurídico determinado pela legislação tributária.

Trata-se, portanto, de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

Apesar de já ter sido apreciado singelamente no tópico anterior, o destino que pode ser dado ao ágio contabilizado pela empresa investidora merece uma análise mais detalhada.

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei n.º 6.404, de 1.976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida, sendo a investidora é aquela que adquiriu a investida, com sobrepreço.

Não por acaso, são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, o ágio passa a integrar o valor patrimonial do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

(...)

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...)

Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto de alienação ou liquidação.

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o segundo evento aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão). O ágio pode se tornar uma despesa de amortização, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas

de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão³.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP n.º 1.602, de 1997⁴, que, posteriormente, foi convertida na Lei n.º 9.532, de 1997.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵ ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei n.º 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, por si, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei n.º 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de

³ Ver Acórdão n.º 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15

⁴ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional n.º 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista⁶ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorve o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP n.º 1.602, de 1997 (convertida na Lei n.º 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma despesa de amortização.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

⁶ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional n.º 27, de 03/12/1997, pg. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei n.º 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercuções sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercução na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) ágio ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º *O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):*

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

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

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

§ 3º *O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).*

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 10):

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração

do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração. (...)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

5. Amortização. Despesa.

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de despesa de amortização, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei n.º 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324⁷, na Subseção IV do RIR/99 .

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

⁷ Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações especialmente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial do suporte fático, consumar-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão). E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...)

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: 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.

A conclusão é ratificada analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA⁸.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6^a ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

Ao se apreciar o aspecto pessoal, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a pessoa jurídica A (investidora). No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o

fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal.

Em relação ao aspecto material, há que se consumar a confusão de patrimônio entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (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...). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumar o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam 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, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto temporal, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.

Registre-se que a consumação do aspecto temporal não se confunde com o termo inicial do prazo decadencial.

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o consequente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante

aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o consequente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o lançamento fiscal com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por consequência, determina-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A primeira verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado antes da subsunção do fato à norma. Fala-se insistenteamente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem viabilizou a aquisição? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a investidora originária.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistemático da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a segunda verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do

Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a terceira verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 1990.

9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Trata-se da alienação do investimento VWCO, pela alienante VIF (sede na Holanda), para a adquirente MAN AG (sede na Alemanha).

Em 16/03/2009, foi efetuada a transação. A MAN AG, investidora, valeu-se de empresa "holding" situada no Brasil, MAN S/A, transferindo recursos para a aquisição da VWCO, no qual foi apurado ágio no montante de 2,5 bilhões de reais.

Consolidou-se estrutura societária no qual a MAN AG era controladora da MAN S/A, e a MAN S/A controladora da VWCO.

Na sequência, 30/11/2009, a VWCO incorpora a MAN S/A, e passa a amortizar o ágio, porque entendeu a Contribuinte que se consumaria a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997.

O que se observa é que tal interpretação não encontra amparo na legislação.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela primeira verificação (vide item 8 do voto).

Quanto ao aspecto pessoal, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida.

A pessoa jurídica investidora é a MAN AG que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento (participação societária da Contribuinte) com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. Independentemente de a empresa estar localizada no Brasil ou no exterior (como é o caso concreto), fato é que deveria ter participado do evento de incorporação.

Registre-se que o fato de os recursos para aquisição do investimento terem passado de maneira efêmera pela MAN S/A ("holding" no Brasil) não lhe conferem a condição de investidora exigida pela legislação. É incontestável que foi a MAN AG a empresa que efetivamente acreditou na maior valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição (vide item 7 do presente tópico).

E, como visto, o evento de incorporação não contou com a participação da MAN AG, ou seja, não estava presente a pessoa jurídica investidora. O evento contou com a presença da MAN S/A ("holding", denominada "empresa veículo") e da VWCO (investimento).

Na mesma medida, deixou de ocorrer a comunicação do patrimônio entre investidor e investida, razão pela qual não se consumou o aspecto material.

O que se observa é que a utilização da empresa MAN S/A tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a pessoa jurídica investidora (MAN AG) do evento de incorporação.

Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8 da Lei n.º 9.532, de 1997.

Tal aspecto já justifica na integralidade, por si só, a manutenção da autuação fiscal.

Mas vale dizer que o caso em tela retrata, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do presente tópico). Resta evidente o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável. As transações ocorreram mediante utilização de empresa sem substância, de "prateleira", a MAN S/A.

Vale transcrever excerto do voto da DRJ (e-fls. 3498):

129. As apurações feitas pela fiscalização demonstram que todas as etapas do processo foram antecipada e cuidadosamente planejadas, tendo sido constituída uma empresa veículo especificamente para permitir a amortização do ágio. Resta claro que as pessoas envolvidas nas operações, incluindo a impugnante, agiram com a intenção livre e consciente de se eximir da tributação, promovendo alterações contratuais apenas sob aspecto formal, sem qualquer propósito negocial.

130. As operações foram estruturadas de modo a criar artificialmente situações que se enquadrariam nos artigos 385 e 386 do RIR/99, possibilitando a amortização do ágio na impugnante.

131. O motivo primordial da incorporação da MAN S/A pela impugnante (MANLtda) e das etapas que a precederam, situa-se no campo tributário. A aquisição da empresa veículo MAN S/A, antiga PRCSP ("holding"), para a realização da aquisição e pagamento formal, com ágio, pelo controle da empresa operacional VWCO (atual MAN LTDA). Posteriormente, a MAN S/A foi incorporada pela empresa operacional MAN LTDA. Tudo isso apenas para fornecer uma aparência de conformidade ao direito, quando o contexto evidencia o fim prático a que o negócio se destinava: a internalização de um ágio transacionado entre empresas localizadas no exterior pago de fato pela sociedade MAN AG (alemã) à VIF (holandesa) e transferido para a subsidiária integral MAN LTDA (nacional) objetivando uma redução do pagamento de tributos através da posterior dedução da amortização desse ágio e a consequente capitalização da economia tributária alcançada. Os motivos extratributários alegados não são suficientes para afastar o fim a que o conjunto das operações realizadas visava, que era a dedução das despesas relativas à amortização do ágio.

Portanto, deve ser mantida a autuação fiscal em relação ao ágio. A utilização de empresa intermediária (MAN S/A) afasta a possibilidade de atendimento dos aspectos pessoal e material da norma.

Nesse sentido, deve-se negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Destarte, dada análise tão abrangente da legislação aplicável ao caso, bem como a circunstâncias concretas idênticas ao presente processo, diferenciando apenas os anos-calendários autuados, reforço a posição de me valer do mesmo posicionamento acima para fundamentar o presente voto vencedor.

Neste sentido, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte no que tange a este item.

b) Quanto à qualificação da multa

Como já analisado acima, a utilização da MAN S/A, empresa veículo sem substância, deu-se de forma deliberada, para construir artificialmente a hipótese de incidência que poderia permitir o aproveitamento da despesa.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal:

14 - MULTA QUALIFICADA

A partir do detalhamento das operações estruturadas de reorganização societária aqui analisadas, verifica-se que as operações societárias foram compostas por diversas etapas complexas cuidadosamente planejadas e encadeadas.

(...)

O que se observa no presente caso é que o contribuinte "forjou artificialmente" um conjunto encadeado de operações societárias com a utilização de uma empresa veículo como interposta pessoa para a aquisição de participações societárias, e a posterior incorporação dessa interposta pessoa que nunca teve substância econômica, gerando um suposto direito de amortização de ágio, o que reduz indevidamente a base de cálculo do imposto de renda por meio de exclusão indevida na apuração do Lucro Real.

(...)

No presente caso concreto, é evidente a relação de causa e efeito existente entre a criação e utilização da empresa veículo sem substância econômica PRCSP e a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O negócio verdadeiro realizado pelo Grupo MAN foi a compra de participações societárias da Volkswagen Caminhões e Ônibus pela MAN AG.

A interposição da empresa veículo PRCSP fez parecer que o ágio pago na operação teria sido gerado no Brasil, e a posterior incorporação dessa empresa teria dado o suposto direito ao contribuinte de amortizar esse ágio, reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sendo assim, é inequívoca a conclusão de que a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorre de ação do Grupo MAN materializada na interposição da empresa PRCSP no negócio.

Além disso, o próprio contribuinte declara que os negócios foram decididos pela MAN AG.

As declarações do contribuinte e a complexidade das operações estruturadas levadas a efeito deixam claro que o Grupo MAN teve intenção deliberada de realizar as operações societárias na forma realizada, reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, como configurado em todo o contexto da operação, não se trata de mero descumprimento de dispositivo legal, e sim, toda uma conduta dolosa intentando criar uma artificialmente uma hipótese tributária.

Sendo assim, entendo que deva ser NEGADO PROVIMENTO quanto a este item da peça recursal.

c) Da autuação da multa isolada

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangeá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges