



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

Processo n° 16643.000131/2010-41
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.893 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ
Recorrentes VRG LINHAS AÉREAS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO.
AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO.

Não havendo o autuante demonstrado a ocorrência de fraude, que imputa à conduta do contribuinte para fins de qualificação da multa de ofício, deve esta ser reduzida para 75%.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A decadência, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, opera-se 5 anos após a ocorrência do fato gerador, quando não há a comprovação de dolo, fraude ou simulação, e a ausência de pagamento se deu por não ter o contribuinte apurado valor a pagar no ajuste anual.

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA.

O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplicam-se ao lançamento reflexo as mesmas conclusões e razões de decidir consideradas para o lançamento principal, por serem comuns os fundamentos fáticos e jurídicos dos lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) negar provimento ao recurso de ofício. Vencida a Conselheira Fernanda Carvalho Álvares que votou por dar provimento, e ii) negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Carlos Pelá que votaram por dar provimento.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernanda Carvalho Álvares, Cristiane Silva Costa, Carlos Pelá e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

VRG Linhas Aéreas S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Juiz de Fora/MG, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

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

“Em 22.06.2010 foram lavrados autos de infração contra o interessado acima identificado, com ciência por via postal em 24.06.2010, por meio dos quais foram exigidas importâncias de IRRT e CSLL dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, conforme abaixo:

Tributo no de fls.dos autos Principal e Multa de Ofício de 150%

IRPJ 784/792 39.345.836,03

CSLL 793/803 14.164.500,96

Total do principal e da multa de ofício 53.510.336,99

Obs: São exigidos também juros de mora, calculados ate 31.05.2010

O Termo de Encerramento de Fiscalização encontra-se às fls. 806 a 849.

O Auditor-Fiscal relata que a empresa estrangeira BSSF Air Holdings (inscrita em 04.02.2003 no CNPJ), sediada nas Ilhas Cayman, pertencente ao grupo do Fundo AIG, era a única sócia da empresa constituída no país BSSF I Holdings Ltda (criada em 30.12.2002 e extinta em 28.02.2004), que por sua vez era a única sócia da empresa sediada no Brasil BSSF II Holdings Ltda (criada em 30.12.2002 e extinta em 29.03.2004).

A BSSF Air Holdings remeteu em 21.02.2003 para a BSSF I a quantia de R\$ 93.203.037,47, para aumento de seu capital. A BSSF I, por sua vez, emitiu um cheque naquele mesmo valor em favor de BSSF II, também aumentando seu capital. O cheque foi endossado pela BSSF II e depositado em conta corrente da Gol Transportes Aéreos (GTA) em 28.02.2003, integralizando a BSSF II 7.675.748 ações daquela companhia, emitidas em decorrência do aumento de capital deliberado pelos acionistas em assembléia no dia 21.02.2003.

A BSSF II passou, portanto, a ser acionista da GTA, desdobrando o investimento de R\$ 93.203.037,47 em R\$ 7.357.576,89, correspondente às ações adquiridas, e R\$ 85.845.460,58 de ágio.

Em 28.02.2004 a BSSF II incorporou a BSSF I, passando a BSSF Air Holdings a deter o controle direto da BSSF II.

O Auditor-Fiscal afirma que a BSSF II cedeu o valor do investimento na GTA para a BSSF Air Holdings (R\$ 7.357.576,89), permanecendo apenas com o ágio.

Em 29.03.2004 a BSSF Air Holdings integraliza capital da Gol Linhas Aéreas Inteligentes (GLAI) com as ações que detém da GTA, ou seja, passou de sócia indireta na GTA para sócia direta na GLAI.

Também em 29.03.2004 a GTA incorpora a BSSF II, e passa a amortizar o ágio, não adicionando tal despesa no Lalur.

Por sua vez, o que o Auditor-Fiscal chama de "valor da amortização do ágio credor", uma receita no montante de R\$ 56.658.003,98, foi excluída na apuração do lucro real, o que demonstraria, na visão do autuante, a utilização de dois pesos e duas medidas para a mesma situação.

Em 30.07.2008 a VRG Linhas Aéreas S/A (VRG), empresa autuada, incorporou a GTA.

A autoridade fiscal concluiu pela ilicitude da diminuição do lucro real e da base de cálculo da CSLL pela dedução de encargos de amortização do ágio pago pela aquisição de ações da GTA pela BSSF II, por não ter observado, para tanto, as condições prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

O autuante deixa expresso que não questiona a efetiva existência do ágio pago pela BSSF II pelas ações da GTA. Observa que, para que seja dedutível o ágio, deve ele ter sido pago em função da expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, e que no caso em questão é inverossímil que todo o ágio tenha esse fundamento, pois considera que a carteira de clientes da GTA, o seu nome e sua marca, entre outros elementos que compõem o seu fundo de comércio, bem como as suas instalações físicas, certamente influenciaram o valor oferecido pelas ações.

Qualifica as empresas BSSF I e II de efêmeras, por terem sido criadas em dezembro de 2003 e extintas em fevereiro e março de 2004, apenas para carrear para o Brasil o ágio que, ao final, foi pago pela sociedade estrangeira BSSF Air Holdings. As DIPJ por elas apresentadas não revelam quaisquer outras operações realizadas, mas apenas os aumentos de capital anteriormente aludidos e as conseqüências de sua participação na GTA, sequer possuindo funcionários.

Afirma que o plano de contas utilizado pela BSSF I e BSSF II é o mesmo utilizado pelo grupo GOL, o que o levou a cogitar que na própria GOL se registravam os lançamentos.

Entende que ao levar o investimento na GTA para a BSSF Air Holdings, a BSSF II deveria ter levado também o valor do ágio, já que um descende do outro. Separá-los significa que as ações nada valeriam e sobreviveria apenas o ágio, o que é incomum, anormal para uma empresa do porte das envolvidas.

Vê também como anormal uma empresa pagar R\$ 85 milhões de ágio e não recuperá-lo em seus próprios resultados, mas "doá-lo" a outra empresa, ainda que indiretamente detenha suas ações.

Relata que todos os documentos pertinentes à BSSF foram obtidos junto à fiscalizada, ou seja, a GTA e a GLAI possuíam documentos internos das BSSFs, e conclui que isso demonstra que havia coordenação, até mesmo conluio, para atingir o objetivo de redução da carga tributária.

Põe em questão a incorporação da BSSF II pela GTA, trecho que reproduzo de forma literal: "De outra parte, como entender que duas empresas que apenas tenham negócios entre si (Gol e BSSF) como participantes de capital de uma terceira empresa (GTA) possa ser incorporada por esta terceira empresa se a rigor a relação direta entre suas sócias era apenas negocial (trato da incorporação da BSSF II — cujo sócio era a BSSF AIR HOLDINGS e a GTA — cujo sócio majoritário era as empresas do Grupo Constantino)".

De tudo isso, conclui que as empresas BSSF I e II foram constituídas com o fim único de internalizar e transferir o ágio, sendo um caso típico de "empresas veículo".

Entende inoponíveis ao Fisco tais atos societários, já que não houve propósito negocial para eles.

A própria incorporação da BSSF II pela GTA foi realizada, ao seu ver, com o único propósito de se desfrutar de um benefício fiscal derivado da amortização do ágio, já que a BSSF II destinou parte de investimentos para sua controladora BSSF Air Holdings e permaneceu apenas com o ágio.

Contesta os motivos expressos no protocolo de incorporação, pois não vê que tipo de "maior integração e unidade administrativa, comercial e financeira" ou "redução de custos operacionais" haveria em comum nas sociedades que pudessem justificar a incorporação, já que a BSSF II era apenas e tão somente sócia da GTA.

Entende que o ágio foi efetivamente pago pela sociedade estrangeira, e deveria ter sido nela contabilizado, quer seja no ato da compra, quer seja no retorno do investimento no ato de repatriação do investimento (da BSSF II para a BSSF Air Holdings), e não em uma domiciliada no Brasil.

Assim, a contabilização do ágio deve se pautar nas regras do país de domicílio da investidora estrangeira, não se aplicando o previsto no artigo 385 do RIR/99 (que determina a segregação, pelo contribuinte, do ágio no reconhecimento do custo de aquisição de investimentos em sociedade coligada ou controlada avaliada pelo valor do patrimônio líquido), já que a BSSF Air Holdings, como sociedade domiciliada no exterior, não se enquadra no conceito de contribuinte na acepção técnica empregada no "caput" do dispositivo, tampouco pode ser considerada pessoa jurídica nos termos do artigo 147, inciso II, combinado com o artigo 146, inciso 1, ambos do RIR199.

Não se aplicando o artigo 385 do RIR/99, por consequência é também inaplicável o seu artigo 386, que autoriza a amortização do ágio.

Como a BSSF Air Holdings permaneceu como detentora das ações da GTA, as quais posteriormente utilizou para integralizar capital na empresa GLAI, o Auditor-Fiscal conclui que o investimento na GTA, incluindo o ágio pago, por via indireta permaneceu sob a posse da empresa de Cayman.

Entende sem substrato econômico e sem lógica a situação em que uma pessoa jurídica passa a deduzir dos seus próprios resultados a amortização de um ágio gerado na aquisição de suas próprias ações, notadamente se este tinha como fundamento uma rentabilidade futura destes mesmos resultados.

Justifica a aplicação da multa qualificada (artigo 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007) pela ocorrência de fraude, conforme caracterizada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Isso porque os fatos anteriormente descritos (e aqui o autuante repete todos os argumentos pelos quais considerou ineditável a despesa de amortização do ágio) evidenciariam a simulação de uma complexa operação envolvendo diversas empresas sediadas no Brasil e uma no exterior, com a finalidade de iludir o Fisco.

À vista da constatação de que houve fraude, dolo e simulação, considera que o prazo decadencial de cinco anos é contado de acordo com a regra do artigo 173,

inciso I do CTN. Por isso, para o fato gerador ocorrido em 31.12.2004, a data limite para o lançamento de ofício é o dia 31.12.2010.

Imputa responsabilidade tributária à VRG, sucessora da GTA por incorporação, nos termos do artigo 132 combinado com o art. 129, ambos do CTN, e do artigo 207, inciso III do RIR199, tanto quanto ao tributo como quanto à multa de ofício.

Especificamente quanto à multa, lembra que as empresas incorporada e incorporadora pertencem ao mesmo grupo econômico, e por isso o passivo da incorporada, *lato sensu*, era conhecido pela incorporadora.

Em 23.07.2010 a empresa autuada apresentou sua impugnação, em que procura demonstrar a improcedência dos autos de infração. Reproduzirei neste relatório a mesma subdivisão utilizada na impugnação.

1. Descrição da operação

A impugnante afirma que o autuante relata a ocorrência de diversos outros atos societários que não guardam relação com a operação que motivou os autos de infração e que em nada afetam a apuração do ágio em questão, bem como sua amortização.

Entende que a descrição dos fatos no termo lavrado pelo Auditor-Fiscal está confusa e desordenada, e por isso passa a relatar as operações que entende relevantes para a análise do caso, como segue.

Em 20.01.2003 a Áurea Administração e Participação S/A e a GTA celebraram com a BSSF Cayman e a BSSF BR II o Contrato de Subscrição e Opção, estabelecendo os termos e condições do ingresso do Grupo Fundo AIG no capital social da GTA.

Em 21.02.2003 a BSSF Cayman aumentou o capital da BSSF I em R\$ 93.203.038,00 mediante depósito de recursos financeiros em sua conta corrente.

Em 21.02.2003 os acionistas da GTA aprovaram o aumento de capital em R\$ 93.203.037,47, mediante emissão de 7.675.748 novas ações preferenciais classe A com direito a voto, nominativas, sem valor nominal e conversíveis em ações ordinárias.

Em 28.02.2003 a BSSF I aumentou o capital da BSSF II no mesmo montante, emitindo cheque do Banco Citibank em seu favor.

Em 28.02.2003 aquelas ações foram subscritas e integralizadas pela BSSF II, endossando e depositando o referido cheque em conta bancária de titularidade da GTA, passando a deter 12,73% da totalidade das ações emitidas pela GTA.

Quando da aquisição das ações a BSSF II registrou o investimento pelo método da equivalência patrimonial, desdobrando o seu custo entre o valor do patrimônio líquido da GTA (R\$ 7.357.577,00) e o ágio apurado pela diferença entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido (R\$ 85.845.461,00), fundamentado economicamente na expectativa de rentabilidade futura da GTA.

A BSSF II manteve o investimento na GTA por aproximadamente um ano, e nesse período participou das deliberações tomadas pelos acionistas da companhia, bem como reconheceu em suas demonstrações financeiras o resultado de equivalência patrimonial correspondente.

Em 28.02.2004 a BSSF I foi incorporada pela BSSF II, e em 29.03.2004 foi aprovada a incorporação da BSSF II pela GTA, que passou a amortizar o ágio à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração, considerando a despesa como dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

2. Do reconhecimento, pela RFB, da regularidade da apuração do IRPJ do ano-calendário de 2004

Afirma que a GTA já havia sofrido fiscalização (MPF nº 0819000/03065/2007) entre os dias 27.12.2007 e 02.09.2008, cujo objeto foi a verificação da regularidade do recolhimento de IRPJ do ano-calendário 2004, inclusive quanto à exclusão do montante de R\$ 7.554.400,40, correspondente à reversão da provisão para preservação de dividendos de que trata a Instrução da CVM nº319/1999, com as alterações da Instrução CVM nº349/2001.

Naquela ocasião a autoridade fiscal, AFRFB Wagner Antonio Teixeira, não constatou nenhuma irregularidade quanto ao recolhimento do IRPJ do ano-calendário 2004, inclusive quanto à amortização do ágio e à reversão da provisão de que trata a Instrução CVM nº 319/1999, o que se pode constatar no Termo de Encerramento de Fiscalização nº 0006.

3. Da regularidade da exclusão da receita de reversão da provisão para a preservação de dividendos

Continua sua defesa destacando que em nenhum momento a BSSF II figurou como titular apenas do ágio pago quando da subscrição das ações da GTA, sem que fosse também titular de tais ações.

Argumenta que em nenhum momento houve a contabilização de um "ágio credor", muito menos a sua amortização, e que aquela figura inexistente em termos jurídicos, econômicos ou contábeis. Ao se referir a um "ágio credor", a autoridade autuante estaria se referindo na realidade à provisão de que trata o artigo 6º da Instrução CVM no 319/1999, alterada pela Instrução CVM nº 349/2001, conhecida como "provisão para preservação de dividendos".

Assim, a GTA reconheceu em sua contabilidade a provisão no montante de R\$ 56.658.003,98, apurado a partir da diferença entre o valor total do ágio (R\$ 85.845.460,58) e o valor do crédito fiscal relativo à dedução da despesa de amortização correspondente, R\$ 29.187.456,60, ou seja, 34% (aliquota conjunta de IRPJ/CSLL) do valor do ágio.

Ainda nos termos do artigo 6º, §1º, alínea "b" da Instrução CVM nº 319/99, registrou o valor líquido do ágio (ágio total menos provisão) diretamente em contrapartida da conta de reserva especial de ágio na incorporação, não afetando a apuração do lucro líquido, ponto de partida da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Caso fosse contabilizado em contrapartida de conta de resultado, como despesa, o valor da provisão deveria ser adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por força do artigo 13 da Lei nº 9.249/95. Como não o foi, desnecessária a adição.

Quanto à reversão da provisão, determinada pelo normativo da CVM, deve ocorrer na medida e na proporção da amortização do ágio correspondente. A GTA contabilizou tal reversão (R\$ 944.300,05 ao mês, ou R\$ 11.331.600,60 ao ano)

contra conta de receita, e daí surgiu a necessidade de exclusão para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que a própria provisão não havia sido considerada como despesa dedutível.

Dessa forma, contesta a afirmação da autoridade fiscal de que teria havido dois pesos e duas medidas ao deduzir a despesa com amortização do ágio e excluir a receita da reversão da provisão.

Entende que, apesar de as normas emanadas pela CVM serem de caráter obrigatório apenas para as companhias abertas (e a GTA era uma sociedade anônima de capital fechado à época dos fatos), as referidas Instruções, por aprimorarem a informação contábil, poderiam, e mesmo deveriam, ser aplicadas por outras entidades que não as sociedades anônimas de capital aberto.

4. Do cumprimento das condições estabelecidas pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97

O contribuinte afirma que, apesar de a autoridade fiscal ter afirmado que a GTA não preencheu as condições impostas pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 para haver a dedução da despesa de amortização do ágio, em nenhum momento mencionou quais seriam as condições que não teriam sido preenchidas, nem comprovou a não observância dessas condições.

Afirma que cumpriu todas as condições legais para a dedução, quais sejam: ter havido a aquisição de investimento; ter havido ágio (custo de aquisição menos o valor apurado de acordo com o método da equivalência patrimonial) fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da investida, sendo a justificativa embasada em demonstração arquivada como comprovante de escrituração; ter havido a reunião do ágio e do ativo que lhe deu causa em uma mesma sociedade, mediante evento de incorporação, fusão ou cisão envolvendo sociedade investida e investidora.

5. Do fundamento econômico da operação

Afirma que o fundamento econômico de uma operação deve ser analisado sob a ótica do investidor, e que, no caso dos autos, a BSSF II, sendo uma empresa dedicada à gestão de participações sociais (uma *holding*), o que lhe interessava ao adquirir ações da GTA era apenas a geração de resultados positivos que remunerassem o capital aplicado.

Dado o seu objeto social, não lhe interessavam isoladamente os ativos da GTA, ou a marca Gol, ou a carteira de clientes da GTA, uma vez que não prestava serviços de transporte aéreo.

Assim, revela-se equivocada a afirmação do autuante de que a motivação do ágio teria que incluir o fundo de comércio da GTA, afirmação, aliás, sem comprovação ou fundamentação.

Demonstra o contribuinte que, nos anos seguintes ao do investimento da BSSF II, a GTA auferiu lucros que ultrapassam o ágio pago, ou seja, os lucros projetados, ficando comprovada na prática a razoabilidade, coerência e substância econômica do ágio pago com fundamento na rentabilidade futura da investida.

Por outro lado, assevera que o artigo 20, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, ao utilizar-se da expressão "dentre os seguintes" para determinar os fundamentos econômicos aceitáveis do ágio, respeita a liberdade individual do contribuinte e não prevê hierarquia ou ordem de preferência na alocação do ágio.

Ao afirmar que o fundo de comércio também influencia o valor das ações, a autoridade reconhece, ainda que tacitamente, que pelo menos uma parte do ágio glosado deveria ter por fundamento a expectativa de rentabilidade futura. Assim, deveria ter pelo menos arbitrado o valor correspondente ao fundo de comércio, na forma do artigo 148 do CTN, e não presumido sem base numérica que todo o ágio glosado corresponderia ao fundo de comércio, fato que afasta a presunção de liquidez e certeza do lançamento.

6. Dedução do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura após a incorporação da investidora pela investida.

A impugnante chama a atenção para o engano no raciocínio do autuante, quando este afirma que inexiste razão econômica e é ilógico que uma pessoa jurídica passe a deduzir de seus próprios resultados a amortização de um ágio gerado na aquisição de suas próprias ações.

Isso porque a própria Lei nº 9.532/97, no seu artigo 8º, "b", prevê expressamente a possibilidade de amortização, tanto no caso de a investidora incorporar a investida, quanto no caso de ser por ela incorporada, e a autoridade administrativa não pode questionar a aplicação de dispositivo legal válido e vigente, o que lhe é vedado pelo artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, afirma que a amortização do ágio é dotada de significado econômico e atende aos princípios fundamentais da contabilidade.

O ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura representa uma aplicação antecipada destinada a assegurar o direito aos lucros futuros, e, assim, na medida em que os resultados são concretamente realizados, o investidor deve, de um lado, registrar a parcela correspondente dos lucros auferidos por sua investida, e, de outro, amortizar na mesma proporção o ágio pago na aquisição do investimento, tudo isso em respeito ao regime contábil da competência (artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas), também conhecido como "emparelhamento de receitas e despesas, quando correlatas", de utilização obrigatório para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro real (artigos 247, 248, 251 e 274 do RIR199).

A lógica da norma introduzida pela Lei nº 9.532/97 é que, a partir da reunião da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica objeto do investimento numa só sociedade, os lucros da empresa objeto do investimento (realizados agora de forma juridicamente integrada na sociedade adquirente) devem ser oferecidos à tributação e concomitantemente reduzidos pela amortização do ágio pago, registrado no ativo diferido, respeitado o limite máximo mensal de 1/60 do seu valor total. O ágio não pode se transformar em uma despesa do exercício social da incorporação.

Além disso, a despesa relativa à amortização é incorrida, pois confrontada com a receita a ela relacionada, e necessária, pois, caso não houvesse sido incorrida, a receita correspondente não teria sido gerada.

7. Da suposta "internalização" do ágio pago na operação entre a BSSF II e a GTA

A impugnante contesta a afirmação de que o ágio foi pago por uma empresa estrangeira e as operações societárias tiveram como único objetivo internalizar o ágio no Brasil.

Lembra que o dinheiro utilizado pela BSSF II para investir na GTA foi remetido do exterior para o Brasil, e que a BSSF II é empresa brasileira, portanto o

Afirma que os documentos internos da BSSF I e II encontravam-se em sua posse porque a própria autoridade autuante solicitou a sua apresentação. Para o fim de atender fiscalização, a impugnante solicitou à Sra. Rosemary Guimarães Souza, funcionária da PineBridge Investments que providenciasse diversos documentos daquelas empresas e também da BSSF Air Holdings.

Não poderia a autoridade fiscal, assim, utilizar como suposta prova a favor do Fisco situação que ela própria deu causa, o que equivaleria a admitir possível alguém beneficiar-se da própria torpeza.

10. Da inaplicabilidade da Multa Qualificada

A imputação da multa de 150%, com base na inexistência de sentido econômico de operações formalmente lícitas, é contestada pelo sujeito passivo.

Afirma que a acusação de falta de propósito comercial não se presta a demonstrar a existência de fraude, mas apenas que determinado ato elisivo que não tenha conteúdo econômico pode ser desconsiderado pela administração tributária.

Distingue "fraude contra a lei" (fraude penal), ilícito praticado com violação direta à lei e que dá origem à evasão ou sonegação fiscal e que possibilita a aplicação da multa qualificada, da "fraude à lei" (fraude civil), que resulta na chamada elisão abusiva e que não implica na qualificação da multa.

Ao seu ver, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64, é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, fraudulentos, para obter a economia fiscal desejada, como, por exemplo, utilizar-se de falsidade ou omitir operações em livros fiscais, o que se depreende inclusive dos artigos 1º, II e 2º, I, da Lei nº 8.137/90.

Ainda que assistisse razão ao autuante quanto aos seus argumentos para considerar o ágio como indedutível, e que motivaram também a imposição da multa qualificada, estaríamos diante de urna mera divergência na qualificação jurídica dos fatos ocorridos, incapaz de, por si só, impor a multa de 150%. Se fosse assim, toda glosa de despesas implicaria na qualificação da multa.

Cita casos, que envolvem tentativa de enganar, esconder, iludir, para os quais a jurisprudência administrativa reserva a multa qualificada, tais como a emissão de "notas calçadas", reiterado oferecimento à tributação de parcela ínfima dos rendimentos, subfaturamento, apresentação de documentos falsos, conduta repetida de declarar ao fisco federal valores de receita muito inferiores àqueles declarados ao fisco estadual, apresentar via DCTF e DIPJ, valores tributáveis menores do que os constantes de seus livros fiscais, entre outros.

Não houve tampouco simulação, que é caracterizada como a prática de um ato ou negócio aparente com o fim de encobrir ou ocultar o ato ou negócio dissimulado correspondente à vontade efetiva e real das partes envolvidas. Não comprovou a autoridade fiscal qual teria sido o ato simulado praticado na operação.

11. Da decadência do direito de constituir crédito tributário relativo fatos geradores ocorridos em 31.12.2004 — aplicação do artigo 150, §4º, do CTN

Tendo em vista não ter ocorrido dolo, fraude ou simulação, o contribuinte entende que o prazo decadencial deve ser contado conforme o artigo 150, §4º do CTN, e não com base no artigo 173, I.

Tendo ocorrido a ciência do auto de infração em 24.06.2010, pugna pelo reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004.

12. Da nulidade do lançamento do suposto débito de IRPJ, referente ao ano-calendário de 2004

Afirma o contribuinte que a inclusão do ano-calendário de 2004 no MPF que autorizou a fiscalização que resultou nos autos de infração sob exame (MPF nº 08.1.71.00-2009-00135-6) foi irregular, já que anteriormente, em 27.12.2007, foi formalizado o MPF nº 08.1.90.00/03065/2007, que tinha por objeto a verificação do cumprimento das obrigações tributárias da GTA relativas ao IRPJ do ano-calendário de 2004, e que resultou em Termo de Encerramento emitido em 02.09.2008 constatando-se a regularidade do recolhimento do imposto naquele ano.

A re-análise do IRPJ de 2004, assim, foi realizada sem que fosse observada a regra do artigo 906 do RIR/99, que determina que, para tanto, teria que haver autorização expressa do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal do Brasil, o que torna nula a autuação.

Não supre a ausência da ordem escrita a mera inclusão do ano-calendário no MPF, pois ela deve ser fundamentada, com a demonstração dos motivos pelos quais o mesmo período seria fiscalizado novamente, especialmente nos casos a primeira fiscalização concluiu pela regularidade do cumprimento das obrigações.

13. Da responsabilidade por sucessão — da improcedência da exigência da multa

Afirma ser indevida a imposição da multa de ofício contra si, já que incorporou a empresa GTA em 2008, e os fatos geradores referem-se aos anos de 2004 a 2007.

No seu entender, o artigo 132 do CTN permite a responsabilização da sucessora apenas em relação aos tributos devidos, o que não inclui a multa de ofício.

Encerra sua impugnação requerendo que os lançamentos sejam julgados improcedentes, ou, ao menos:

- que seja afastada a multa de 150%;
- que seja reconhecida a decadência relativa ao ano de 2004;
- que seja reconhecida a nulidade do lançamento referente ao ano de 2004, com base no artigo 906 do RIR/99;
- que seja reconhecida a improcedência da multa de ofício, com base no artigo 132 do CTN.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-030.888 (fls. 1.263-1.292) de 03/03/2011, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de economia tributária. A utilização de empresa veículo para aquisição de investimento com ágio e sua posterior incorporação pela investida para aproveitamento de despesas de amortização do ágio autoriza a glosa daquelas despesas.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO.

Não havendo o autuante demonstrado a ocorrência de fraude, que imputa à conduta do contribuinte para fins de qualificação da multa de ofício, deve esta ser reduzida para 75%.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A decadência, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, opera-se 5 anos após a ocorrência do fato gerador, quando não há a comprovação de dolo, fraude ou simulação, e a ausência de pagamento se deu por não ter o contribuinte apurado valor a pagar no ajuste anual.

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA.

O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplicam-se ao lançamento reflexo as mesmas conclusões e razões de decidir consideradas para o lançamento principal, por serem comuns os fundamentos fáticos e jurídicos dos lançamentos.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 07/04/2011 (A.R. de fl. 1.525) a interessada interpôs recurso voluntário em 09/05/2011 (fls. 1.304-1.375) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

A DRJ recorre de ofício a este CARF, tendo em vista que a exoneração do crédito tributário ultrapassou seu limite de alçada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

Os recursos reúnem os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Do Recurso Voluntário

Da amortização do ágio

Alega a defesa, quanto à imputação de que teria internalizado um ágio apurado por empresa domiciliada no exterior, por meio de empresa veículo, que o ágio na realidade foi gerado no Brasil e registrado por empresa brasileira (a BSSF II).

No entanto, o ponto fulcral, que se questiona nos lançamentos, diz respeito justamente à utilização da empresa brasileira com propósito único de aproveitamento do ágio para fins de redução da tributação na empresa investida, a GTA.

Para se chegar à conclusão de que isso ocorreu, é preciso analisar as operações societárias como um todo, verificando a situação inicial e a final, bem como indagando se há causas autônomas (propósito negocial) para cada uma das operações realizadas em seqüência, ou se existe apenas um único objetivo final a ser alcançado.

Antes de fazê-lo, é necessário esclarecer um ponto. O autuante afirma que, em determinado momento, a BSSF II cedeu o valor do investimento na GTA para a BSSF Air Holdings, permanecendo apenas com o ágio, o que a recorrente nega ter ocorrido.

O que aconteceu de fato foi que, quando da incorporação da BSSF II pela GTA (em 29.03.2004), foram distribuídas 7.535.398 ações da GTA à BSSF Air Holdings, em substituição à participação que a BSSF II detinha na GTA (fls. 181 a 192).

Portanto, o valor do investimento, de fato, acabou nas mãos da BSSF Air Holdings, e o ágio foi amortizado na GTA.

E, também em 29.03.2004, a BSSF Air Holdings se tornou sócia da GLAI, subscrevendo 7.535.396 ações preferenciais e 2 ações ordinárias, integralizando-as mediante a conferência de 7.535.398 ações preferenciais Classe A de emissão da GTA (fls. 578 a 599). A GLAI passa a controlar a GTA.

A situação final, portanto, tem a BSSF Air Holdings como detentora de investimento na GLAI.

O caminho percorrido, em 1 ano e 3 meses, foi o seguinte:

a) BSSF Air Holdings cria duas empresas no Brasil (BSSF I e II);

b) desembolsa a quantia de R\$ 93.203.037,47, repassada inicialmente BSSF I e em seguida à BSSF II, que adquire investimento com ágio na GTA;

c) as empresas BSSF I e II são extintas por incorporação, e a GTA começa a amortizar o ágio;

d) BSSF Air Holdings recebe as ações da GTA;

e) BSSF Air Holdings se torna sócia da GLAI, que passa a controlar a GTA.

Caso houvesse efetuado diretamente o investimento na GTA, a situação final seria a mesma — porém, o ágio não poderia ter sido amortizado, pois teria sido pago por empresa domiciliada no exterior, e não teria ocorrido o evento societário de incorporação.

Houve efetivo desembolso de dinheiro apenas pela BSSF Air Holdings, dinheiro que a partir daí circula entre as empresas veículo até chegar à GTA.

Há uma clara vantagem tributária na forma indireta com que a operação foi realizada, e o papel das empresas BSSF I e II como veículo fica claro, já que atuaram verdadeiramente como um canal de passagem para que a situação final se concretizasse.

A afirmação da defendente de que a BSSF II não foi criada com a única finalidade de adquirir investimento na GTA não tem sustentação nos fatos. Nas DIPJ dos anos-calendário 2003 e 2004 (fls. 445 a 464) é possível verificar que o investimento na GTA foi o único realizado pela BSSF II (consta resultado de equivalência patrimonial) — e a BSSF I tem apenas investimento na BSSF II (fls. 332 a 351). O fato de o Grupo Fundo AIG, que incluía na época dos fatos a BSSF II, ter investido em outras empresas brasileiras não invalida tal conclusão.

A existência por pouco mais de um ano das sociedades BSSF I e II pode, sim, ser considerada efêmera, pois empresas são criadas, a princípio, para ter existência duradoura. Certamente o interesse de uma empresa que adquire investimento em outra seria mantê-lo e usufruir dos resultados da investida ao longo do tempo.

De todo modo, efêmeras não são apenas as sociedades criadas e extintas em poucos dias, mas, como aliás afirma a própria defendente, são aquelas criadas para serem extintas tão logo cumpram o seu papel, ou seja, não tem razão de existir após o cumprimento da finalidade para a qual foram criadas, o que se revelou ser o caso das BSSF I e II.

A incorporação de uma "holding" por uma empresa de transportes aéreos, dada a disparidade entre seus objetos sociais, não pode ser facilmente justificada com base em uma "maior integração e unidade administrativa, comercial e financeira" ou "redução de custos operacionais", como bem aponta o autuante.

Que custos operacionais tão relevantes tinha a BSSF II, que não possuía sequer funcionários, nem efetivava "operações" outras senão deter participação na GTA (na sua DIPJ do ano de 2003 encontramos como total de despesas operacionais o valor ínfimo de R\$ 1.228,95). Que unidade comercial pode haver entre empresas de ramos tão distintos?

Isso não quer dizer que empresas de ramos diferentes não possam ser objeto de incorporação, porem sempre haverá justificativas plausíveis para isso — por exemplo, a complementaridade das atividades, ou ainda a intenção de entrar em novos mercados.

Quando se analisa o protocolo de incorporação da BSSF II pela GTA em contraste com o da GTA pela VRG as suas justificativas ressaltam demasiadamente genéricas.

No primeiro caso (fls. 184 a 188) temos:

A incorporação da BSSF pela GOL, como proposta neste Protocolo, justifica-se pelos seguintes motivos:

(i) a incorporação resultará em maior integração e unidade administrativa, comercial e financeira, bem como na redução dos custos operacionais dessas sociedades; e

(ii) as Administrações da GOL e da BS,ST ii entendem que esta proposta atende amplamente aos interesses dos sócios de ambas as sociedades.

E só.

Já na incorporação da GTA pela VRG (fls. 273 a 276) o quadro é outro:

JUSTIFICAÇÃO

Considerando que:

(i) A GTA e a VRG são ambas controladas pela Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A., (...), sendo que a GLAI é titular de ações representativas de 99,99% do capital social de cada tuna das Companhias;

(ii) As companhias possuem semelhanças em seus respectivos objetos sociais no que se refere a exploração do transporte aéreo regular de âmbito nacional e internacional, de passageiros, cargos ou malas postais, além de desenvolverem atividades conexas, correlatas ou complementares ao transporte aéreo, conforme as concessões que lhes foram outorgadas pelas autoridades competentes;

(iii) A consolidação das atividades e estruturas das Companhias mostra-se conveniente para o desenvolvimento de sinergias que proporcionariam ganhos de escala na prestação dos serviços de transporte aéreo e demais atividades conexas, correlatas e complementares, bem como nas áreas de recursos humanos, logística, tecnologia de informação e marketing, entre outras, com impactos positivos em termos de performance financeira e operacional; e

(iv) Entre as sinergias mencionadas acima, merecem destaque: (a) no plano estratégico, o planejamento integrado das operações para otimizar investimentos, a gestão integrada com maior alinhamento estratégico, tecnológico e operacional entre as Companhias; (b) no compartilhamento de uso de sistemas de informática e de atividades de apoio financeiro, recursos humanos, jurídico, entre outras), redução de custos na alia administração, aumento de produtividade pela transferência de práticas de gestão da GTA e compartilhamento de funções técnicas (engenharia); e (c) na área financeira: redução de custos de captação de recursos, maior número de acesso a capital e maior equilíbrio de créditos e débitos fiscais.

As Companhias desejam propor a incorporação da GTA pela VRG, com a consequente extinção da GTA (a "Incorporação").

Do que acima ficou esclarecido, pode-se concluir que a incorporação realizada não tinha outro objetivo senão permitir a amortização do ágio e a dedução da correspondente despesa para apuração do IRPJ e da CSLL.

Resta evidente a utilização da empresa BSSF II como veículo para permitir que a aquisição pela BSSF Air Holdings de investimento em empresa brasileira resulte na amortização do ágio, que de outra forma não seria possível.

Para finalizar este tópico, passo a abordar a questão sobre o que o Auditor-Fiscal chamou de "amortização do ágio credor", afirmando haver uma incoerência do contribuinte ao excluí-lo da apuração do lucro real, ao mesmo tempo em que deduz as despesas com amortização do ágio.

Como bem afirma a defendente, na realidade a tal "amortização do ágio credor" refere-se à reversão da provisão, prevista no artigo 6º da Instrução CVM nº 319/1999, alterada pela Instrução CVM nº 349/2001, conhecida como "provisão para preservação de dividendos". Eis o dispositivo:

Art. 6º O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

I - nas contas representativas dos bens que lhes deram origem — quando o fundamento econômico tiver sido a diferença entre o valor de mercado dos bens e o seu valor contábil (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 1º);

II - em conta específica do ativo imobilizado (ágio) — quando o fundamento econômico tiver sido a aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 2º, alínea b); e

III - em conta específica do ativo diferido ((ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) — quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 2º, alínea a).

§1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento;

a) constituir provisão, na incorporada, no mínimo montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio registrado;

b) registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c) reverter a provisão referida na letra a acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

d) apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra a no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

§2º A reserva referida no parágrafo anterior somente poderá ser incorporada ao capital social, na medida da amortização do ágio que lhe deu origem, em proveito de todos os acionistas, excetuado o disposto no art. 72 desta Instrução.

§3º Após a incorporação, o ágio ou o deságio continuará sendo amortizado observando-se, no que couber, as disposições das Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996, e nº 285, de 31 de julho de 1998.

A contabilização da provisão e sua reversão, em obediência aos normativos da CVM, devem ter efeitos tributários neutros, já que é realizada com o propósito de preservar a qualidade das informações contábeis, como esclarece o Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

20.3 Incorporação Reversa — Instrução CVM nº 349/01

A maioria das operações de incorporação reversa que a CVM tem observado e analisado até o momento inicia-se com a constituição pela controladora de uma empresa "veículo", para onde é transferido, como aporte de capital, o valor do investimento avaliado por equivalência patrimonial acrescido do valor do ágio correspondente. E117 seguida, essa empresa "veículo" é incorporada pela investida que deu origem àquele ágio. Esse modelo de incorporação permitiu que houvesse a possibilidade do aproveitamento fiscal do ágio, fazendo surgir, contabilmente, uma espécie de crédito tributário fundamentado na diminuição futura do imposto de renda e da contribuição social, pela possibilidade amortização desse ágio. Entretanto, esse modelo acabava por distorcer a figura da incorporação em sua real dimensão econômica.

A CVM, com o objetivo de disciplinar melhor essa matéria e de preservar a qualidade das demonstrações contábeis, emitiu a Instrução CVM nº 349/01, determinando que nos casos de incorporação reversa, o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade ou direito de concessão fosse reconhecido pelo montante do benefício fiscal esperado. Esse reconhecimento se dá pela constituição de provisão, na incorporada, no montante da diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente da sua amortização. Não fosse essa determinação, o ágio estaria sendo duplicado sem qualquer fundamento econômico para tal.

Nesse sentido esclarece a Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/01:

Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, §1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. (..).

Dessa forma, torna-se necessário que, na avaliação do investimento na controladora, sejam recompostos os montantes da equivalência patrimonial e do ágio remanescente".

A controladora, nesse caso, é a investidora original, ou seja, aquela que pagou o ágio quando da aquisição do investimento, e que remanesce após a incorporação da empresa "veículo". Dessa forma, as alterações introduzidas pela Instrução CVM nº 349 têm um objetivo pré-determinado: as incorporações mediante criação de empresa "veículo" em que poderia haver o reconhecimento de um ativo e de um aumento patrimonial sem substância econômica.

No entanto, nos casos em que não há a interposição de empresa "veículo", sendo incorporada a investidora original, e em que permaneçam válidos os fundamentos econômicos que deram origem ao ágio, o mesmo deveria ser mantido na sua integralidade e amortizado nas condições e prazos originalmente estabelecidos. Neste caso, a constituição da provisão mencionada na Instrução CVM nº 349 pode ser desnecessária ou mesmo indevida.

Vale ressaltar que a exceção acima mencionada não deve ser entendida de forma generalizada. Podem ocorrer situações em que, 177eS1770 que não tenha sido criada uma empresa "veículo", pode haver o reconhecimento de um ativo e de um aumento patrimonial sem substância econômica, fato que impõe a necessidade constituição da provisão determinada pela Instrução CVM nº 349/01.

Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 18/2005 da Superintendência Regional da Receita Federal da 3ª Região Fiscal:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL. Ágio na Incorporação. Provisão. A receita referente à reversão contábil da provisão a que se refere o art. 6º, §1º, alíneas a e c da Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, com nova redação dada pelo art. 1º da Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001, embora compondo o lucro líquido contábil, não constitui receita tributável, podendo ser excluída na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na proporção da amortização do ágio.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ. Ágio na Incorporação. Provisão. A receita referente à reversão contábil da provisão a que se refere o art. 6º, § 1º, alíneas a e c da Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, com nova redação dada pelo art. 1º da Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001, embora compondo o lucro líquido contábil, não constitui receita tributável, podendo ser excluída na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na proporção da amortização do ágio.

Afirma a defendente, nesse sentido, que registrou o valor líquido do ágio (ágio total menos provisão) diretamente em contrapartida da conta de reserva especial de ágio na incorporação, não afetando a apuração do lucro líquido, e a reversão da provisão, contabilizada contra conta de receita, foi excluída para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O Auditor-Fiscal não analisou a contabilização da provisão e sua reversão, nem os seus efeitos tributários, portanto isso não será objeto de análise neste julgamento.

O que interessa ao deslinde da controvérsia trazida aos autos é observar que o procedimento contábil adotado pelo contribuinte com base no artigo 6º da Instrução CVM nº 319/1999, com a redação da Instrução CVM nº 349/2001, reforça a conclusão de que a sociedade BSSF II foi utilizada como empresa veículo, já que ficou esclarecido pelo Ofício

Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 que aquela forma de contabilização era recomendada justamente nos casos em que não se verifica substância econômica na operação de incorporação, especialmente quando se utiliza empresa veículo.

E nem se diga que apenas em 2007 assim se pronunciou a CVM, pois no próprio Ofício Circular está transcrita a Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001, em que aquela autarquia já alertava para a sua aplicação aos casos em que se utilizavam empresas veículo, devido à distorção da figura da incorporação em sua dimensão econômica.

Pode-se concluir, portanto, que as operações intermediárias realizadas não tiveram propósito comercial, mas foram feitas com a intenção apenas de aproveitar a possibilidade de dedução das despesas com amortização do ágio, o que implica na sua desconsideração para fins tributários.

Vejamos o que nos diz Hermes Marcelo Huck (Evasão e Elisão — Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, Saraiva, 1997) sobre esse assunto:

Repita-se, e mais uma vez, que o indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível, porém essa liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesse de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou ao incremento de sua eficiência. Sempre que for assim, estará sendo utilizado o direito dentro de sua finalidade, sem abuso, e não haverá que se falar em desconsideração do negócio ou atos para efeitos fiscais.

Entretanto, os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo. No caso, o Fisco pode a eles se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente a situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato (..)

No direito civil, a teoria do abuso de direito exige a composição por perdas e danos, e fala da anulabilidade do ato abusivo; no direito tributário, o prejuízo é do fisco que deixou de recolher o que seria devido e a anulabilidade deve restringir-se à desconsideração do ato ou negócio apenas para efeitos fiscais.

De todo o exposto, é de se manter a glosa das despesas com amortização do ágio.

Nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a esse tópico.

Da responsabilidade por sucessão pela multa de ofício

A defendente entende que a responsabilidade da sucessora por incorporação apenas abrange os tributos, e não a multa, a teor do artigo 132 do CTN:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Analisando-se os artigos que compõem a sessão do CTN que trata da responsabilidade dos sucessores, verifica-se que a regra geral do artigo 129 se refere a "créditos tributários", os quais, como se sabe, alcançam não só o tributo mas também a penalidade:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

O legislador, dessa forma, admite a possibilidade de responsabilização também pela multa de ofício. E o artigo 132 deve ser interpretado levando isso em consideração.

Nesse sentido, uma interpretação possível para esse artigo é a que se encontra em algumas decisões deste CARF, no sentido de considerar como exigível a multa de ofício, nessas situações, apenas quando ela foi lançada anteriormente à incorporação, pois nessa hipótese trata-se de passivo da incorporada, conhecido pela sucessora e por ela assumido.

Nessa mesma linha de raciocínio e no caso dos autos, as empresas incorporada e incorporadora (GTA e VRG) pertenciam ao mesmo grupo econômico, e por isso a atuada tinha conhecimento pleno da situação que levou ao lançamento. Assim, ainda que o lançamento da multa de ofício tenha sido feito posteriormente ao evento societário, deve a sucessora por ela assumir a responsabilidade.

Tal posição está inclusive sumulada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Dessa forma, mantém-se a imposição da multa de ofício.

Nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a esse tópico.

Do Recurso de Ofício

Da multa qualificada

Até o ano de 2006, o artigo 44, II da Lei nº 9.430/96 tinha a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e Ch7C0 por cento, nos casos de folio de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Exigia-se então a comprovação do "evidente intuito de fraude" e remetia-se aos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Com o advento da Medida Provisória nº351, de 22.01.2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, passou-se a ter a seguinte redação:

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

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

(...)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Excluiu-se, portanto, a expressão "evidente intuito de fraude", porém permanece o dever de demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

No caso dos autos, para justificar a imputação da multa qualificada, o Auditor-Fiscal apenas repete a descrição das operações realizadas pelo contribuinte, afirmando que por isso teria ocorrido simulação e, portanto, fraude, conforme definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

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

Não creio que isso seja suficiente. A imposição da multa de 150% requer a demonstração de que houve a intenção de fraudar o Fisco (até 2006, tal intenção tinha que ser "evidente"), pois a conduta que leva ao reconhecimento da ocorrência de uma infração tributária não implica necessariamente que também tenha sido infringida norma penal.

Deveria ter o autuante demonstrado que os atos praticados pelo contribuinte subsumem-se ao tipo penal encartado naquele dispositivo legal, apontando como o contribuinte teria agido dolosamente para impedir a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar as suas características essenciais com vistas a reduzir o tributo devido, ou diferir seu pagamento.

A fraude não se presume do simples fato de que as operações realizadas não tinham substância econômica e tinham apenas o intuito de economizar tributo. A conduta deve

ser tal que implique em algum nível de falsidade, uma intenção de enganar, como se depreende dos artigos 1º, II e 2º, I da Lei nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributaria suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

No caso dos autos, entendo que não houve a necessária comprovação de que as operações realizadas tinham a intenção de fraudar o Fisco, de encobrir a verdade ou de simular ato jurídico.

Ausentes os requisitos permissivos da qualificação da multa de ofício, ela deve ser reduzida ao percentual de 75% como bem entendeu a decisão recorrida.

Da decadência relativa ao ano-calendário de 2004

O artigo 150, §4º estabelece que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso nestes autos, o Fisco tem 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para homologar ou não a atividade exercida pelo contribuinte, que consiste em apurar e pagar o tributo devido:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Passados os 5 anos sem que o Fisco se pronuncie sobre a atividade exercida pelo contribuinte, opera-se a decadência do seu direito de constituir crédito tributário adicional **Aquele constituído pelo próprio sujeito passivo.**

Há duas circunstâncias que excepcionam essa regra e levam à aplicação do artigo 173, I: uma é a existência de dolo, fraude ou simulação; e a outra é a apuração de tributo devido desacompanhada do pagamento "antecipado", pagamento este que compõe a atividade a ser homologada pela autoridade tributária. Em ambos os casos, o prazo inicial de contagem da decadência desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o crédito poderia ser lançado.

O contribuinte, no caso em questão, utilizou-se da apuração anual do IRPJ e da CSLL no ano de 2004, como lhe faculta a lei, e por isso o fato gerador de ambos os tributos ocorreu no dia 31 de dezembro daquele ano, sendo o prazo final para a constituição do crédito pelo Fisco, a principio, o dia 31.12.2009.

Cabe, então, verificar se ocorreu uma das hipóteses excepcionadoras anteriormente citadas, que poderiam deslocar a data final para 31.12.2010.

Primeiramente, a existência de pagamento.

Verifica-se que há pagamentos de estimativa (fls. 1.257 a 1.260), porém nenhum recolhimento a título de ajuste anual (fls. 1.261 e 1.262).

Verificando a declaração do ano-calendário de 2004 (fls. 1.250 a 1.256), é possível constatar-se que o contribuinte não apurou valor a pagar de IRPJ ou CSLL no ajuste anual, e por isso a atividade de que trata o artigo 150 do CTN esgotou-se na própria declaração. Permanece, sob esse prisma, o marco inicial da contagem do prazo decadencial como sendo 31.12.2004.

Tampouco ficou demonstrada a existência de dolo, fraude ou simulação, como ficou esclarecido quando da apreciação da imposição da multa qualificada. Também sob esse ângulo a data inicial de contagem (31.12.2004) se mantém, encerrando-se em 31.12.2009.

Como o lançamento aperfeiçoou-se apenas em 24.06.2010, com a ciência do contribuinte, foi ultrapassada aquela data fatal, que fulmina o direito de lançar.

Conclui-se, portanto, pela ocorrência da decadência no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, tanto no que se refere ao IRPJ como CSLL, esta última em virtude do teor da Súmula Vinculante no 8, do STF.

Confirmo, portanto, a exclusão do lançamento procedida na decisão recorrida, quanto aos valores exigidos do ano-calendário de 2004.

Conclusão

De todo o exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntário e de ofício apresentados.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

Processo nº 16643.000131/2010-41
Acórdão n.º **1402-001.893**

S1-C4T2
Fl. 1.634

CÓPIA