



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	18471.000947/2006-33
Recurso nº	159.490 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ CSLL- Anos-calendário 2001 e 2002
Acórdão nº	101-96.724
Sessão de	28 de maio de 2008
Recorrentes	LIBRA TERMINAL 35 S/A
	4ª Turma DRJ Rio de Janeiro - RJ. I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

Ementas: NULIDADE- REEXAME DE FATOS JÁ VALIDADOS EM FISCALIZAÇÃO ANTERIOR- A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige o tributo porventura deles decorrentes. No caso, a repercussão tributária dos fatos só surgiu com a amortização do suposto ágio.

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS- DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de

D

N=

D

atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDO COMO DESPESA.

Não caracterizada a infração pelo fisco, não prospera a glosa das despesas contabilizadas.

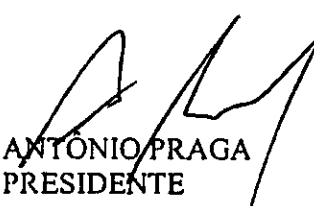
TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

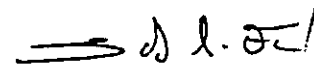
Se nenhuma razão específica justificar o contrário, aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz.

Recurso voluntário e de ofício negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos..

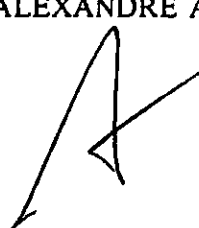
ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos recursos voluntário e de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

Libra Terminal 35 S/A sofreu autos de infração relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos-calendário de 2001 e 2002.

Os lançamentos resultam da verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela interessada, e de outras irregularidades apuradas pelo fisco, quais sejam, dedução indevida de despesas com amortização de ágio e dedução indevida de despesas não necessárias.

A primeira irregularidade apontada pelo fisco relaciona-se à dedução de amortização de ágio.

A fiscalização glosou despesas com amortização de ágio, cuja contrapartida foi a reserva de ágio formada em 06/08/1998, por ocasião da incorporação, pela LIBRA TERMINAL 35 S/A, da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A.

Entendeu a fiscalização que a constituição da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A. e sua incorporação pela LIBRA TERMINAL 35 S/A foram meras simulações com o objetivo de criar despesas de amortização de ágio para deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Conforme consta dos autos, os fatos apurados foram os seguintes:

Em 27/01/1998 foi realizada assembléia com o objetivo de constituir a LIBRA TERMINAL 35 S/A, com capital de R\$ 10.000,00 subscrito pelos acionistas a seguir:

- a) LIBRA LINHAS BRASILEIRAS DE NAVEGAÇÃO S/A;
- b) BOREAL SERVIÇOS E ADMINISTRAÇÃO S/A;
- c) GONÇALO BORGES TORREALBA;
- d) CLAUDIO LIMA MASSARI;
- e) ALVARO MARQUES CANOILAS FILHO.

As pessoas jurídicas integralizaram, em 25/06/1998, o valor de R\$ 3.500,00.

A ZBT foi constituída em 01/06/1998, não tendo praticado qualquer ato vinculado com o seu objetivo social até a data do evento, em 05/08/1998.

Conforme AGE de 17/06/1998, das ações que compõem o capital social, 999 foram subscritas pelo Sr. Gonçalo Borges de Torrealba, ao preço de emissão de R\$ 1,00 por ação, totalizando R\$ 999,00, com o valor nominal, e uma ação pelo Sr. Ronaldo Borges, no valor de R\$ 1,00;

UF

A ata da AGE da ZBT realizada em 05/08/1998 aprovou o aumento de capital mediante a subscrição de 10.000.000 de ações ordinárias, conforme o Boletim de Subscrição (em anexo), que teve como lista do quadro de acionistas a seguinte posição:

Na abertura:

Gonçalo Borges Torrealba* – 999 ações, ou seja, 99,9%;
Zuleika Borges Torrealba – 1 ação, ou seja, 1%;
Total – 1.000 ações = 100%.

No encerramento:

Gonçalo Borges Torrealba* – 999 ações, ou seja, 1%;
Zuleika Borges Torrealba – 1 ação, ou seja, NADA;
LIBRA TERMINAIS S/A – 10.000.000, ou seja 99,99%;
Total – 10.001.000 de ações, ou seja, 100%

* É acionista também da LIBRA TERMINAL 35 S/A (LIBRA).

O controle do capital de todas as empresas concentra-se nas pessoas físicas que tanto eram acionistas da ZBT quanto da LIBRA;

A única movimentação contábil efetuada na escrita Fiscal da ZBT foi feita em 05/08/1998, quando a empresa LIBRA TERMINAIS S/A faz a subscrição de ações na posição de 3.849.970 com ações da empresa LIBRA TERMINAL 35 S/A pelo valor de R\$ 123.157.000,00, conforme AGE;

Ao subscrever as ações conforme descrito acima, houve a contabilização de uma reserva de capital – ágio na ZBT em 05/08/1998 e no dia seguinte (06/08/1998) a ZBT foi incorporada à LIBRA TERMINAL 35 S/A levando a reserva de capital (ágio) para a sua contabilidade, tendo como contrapartida no Ativo Permanente – Investimento a subconta ágio no valor de R\$ 123.157.000,00;

Registrou a fiscalização que este evento acarretou, na contabilidade da LIBRA TERMINAL 35 S/A, o lançamento de despesa com a amortização de ágio de 14,29% durante 7 anos, resultando em um valor mensal de R\$ 1.420.747,63.

A amortização do ágio foi considerada indedutível para efeito de apuração do lucro real, por ter a fiscalização concluído que a empresa ZBT teve sua criação vinculada exclusivamente à tentativa de ocultar a verdadeira operação promovida pela LIBRA TERMINAIS, com a intenção inequívoca de afastar a incidência tributária dos resultados contábeis na LIBRA TERMINAL 35 S/A, caracterizada pelos seguintes fatos:

a) A ZBT jamais operara os seus fins institucionais, evidenciado pela imediatidade entre a sua constituição e a operação triangular promovida pela LIBRA TERMINAIS S/A;

105

b) Os recursos que supostamente deram lastro à engenhosa operação de engenharia tributária promovida pela LIBRA TERMINAIS jamais implicaram qualquer desembolso ou investimento por parte da empresa, cingindo-se tão somente a uma reavaliação de seus ativos com o intuito de gerar despesas com a amortização do ágio;

c) Em junho de 1998 a ZBT teve a sua constituição e abertura e neste mesmo ano não declarou qualquer atividade, tendo apresentado um capital inicial de R\$ 1.000,00. Em agosto de 1998 a empresa aumentou seu capital de R\$ 1.000,00 para R\$ 123.157.000,00, que foi integralizado pela LIBRA TERMINAIS com ações da LIBRA TERMINAL 35. Com isso a ZBT passou à condição de investidora na LIBRA TERMINAL 35, e foi extinta por incorporação pela investida (LIBRA TERMINAL 35). Tudo isso sem qualquer desembolso financeiro, apenas com uma nova avaliação a mercado, baseada em resultados futuros, conforme se depreende de um laudo de avaliação;

Esclareceu a fiscalização que o objeto da autuação não se prende ao ato da incorporação ou à sua legalidade, e sim às repercussões tributárias decorrentes do referido ato, as quais evidenciaram o propósito único de provocar a redução do resultado contábil e Fiscal.

A fiscalização glosou, também os valores de R\$ 757.614,22, a título de despesas com consultoria nos meses de outubro e dezembro de 2002, cujo beneficiário foi a LIBRA TERMINAIS S/A; R\$ 317.142,44, referentes a gastos com reformas estruturais nos terminais 36 e 37 do Porto de Santos, utilizados pela LIBRA TERMINAIS S/A, por não serem despesas próprias, e R\$ 3.247.879,25, relativos a materiais de construção aplicados em obra de reforma na estrutura dos terminais no Porto de Santos-CODESP adquiridos em quantidades que configuram reformas em tais benfeitorias e que foram deduzidos indevidamente como despesa operacional.

Em relação à glosa da amortização do ágio foi aplicada a multa de 150%.

A impugnação tempestiva apresentada pela empresa inaugurou o litígio, julgado pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio e Janeiro. Por maioria de votos, a Turma afastou a glosa das despesas que, no entender da fiscalização, deveriam ter sido ativadas, e manteve integralmente o restante da exigência.

Foi interposto recurso de ofício.

Ciente da decisão em 26 de março de 2007, a interessada ingressou com recurso em 25 de abril, alegando, em síntese, o seguinte:

1- Quanto à glosa de despesas com consultoria:

Na impugnação, a interessada informou tratar-se de rateio de despesas que, em razão do interesse comum às empresas do grupo, tiveram contratação centralizada.

A decisão recorrida manteve o lançamento aos fundamentos de que a dedução dependeria de acordo prévio de rateio, cabendo à empresa comprovar a existência do acordo e a forma de realização do rateio. Tal entendimento não possui fundamento legal ou fático. A legislação não exige contrato escrito para realização do rateio. Se cada despesa deve ser individualmente avaliada para que, dentro do grupo, se apure (i) quais as sociedades beneficiárias dos serviços contratados centralizadamente; (ii) que parcela compete a cada sociedade; (iii) se as referidas despesas são dedutíveis, não há como condicionar a realização

do rateio à existência de um instrumento escrito que regule, de maneira antecipada, todas essas potenciais variações. O que é fundamental é que o rateio seja realizado segundo um critério razoável, condizente com os benefícios auferidos por cada um na despesa incorrida.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes reconhece que se trata de procedimento usual e normal, cabendo à fiscalização, para glosar as despesas, provar a inexistência do rateio ou a indedutibilidade das despesas.

O Acórdão recorrido desconsidera as informações constantes da impugnação, sejam as pertinentes à natureza da despesa (consultoria estratégica para o segmento da atividade portuária, cujos benefícios são aplicáveis às empresas do grupo que exploram atividades portuárias), sejam aquelas acerca dos vínculos entre as sociedades em questão.

Se a mencionada contratação gera benefícios a todas as empresas que operam o segmento portuário, os custos de contratação centralizada devem ser compartilhados.

2- Despesas em terminais operados por terceiros

A glosa foi mantida sob alegação de não ter sido comprovada a necessidade, usualidade e normalidade, e porque a real beneficiária era terceira empresa (Libra Terminal S.A.)

Primeiramente, esclarece que a dedutibilidade da despesa nunca foi questionada por parte da fiscalização, que apenas questionou a "titularidade" dos encargos. Sobre esse fato, reconhece que houve equívoco na contabilização, mas pondera que a efetiva beneficiária não contabilizou as despesas, acarretando a majoração do seu lucro real, em contrapartida à diminuição do lucro real da recorrente. Assim, a glosa acarretará duplicidade de tributação.

Aduz que, caso se entenda pela procedência do lançamento, não podem incidir juros e multa, uma vez que o tributo não deixou de ser recolhido aos cofres públicos.

3- Amortização do ágio

Quanto à glosa da amortização do ágio, ao longo de 42 páginas desenvolve arrazoado com o escopo de comprovar não ter ocorrido quer simulação, de ser inaplicável a multa de 150%, e da impossibilidade da lavratura de auto de infração em relação a fatos já fiscalizados e expressamente considerados válidos pela Secretaria da Receita Federal.

Ao final, resume suas razões de recurso afirmando que:

(i) a glosa das despesas relativas a reformas estruturais que já foram objeto de tributação pelo Fisco, através de majoração do tributo efetivamente recolhido pela Libra Terminal S/A, importará em duplicidade de tributação;

(ii) A substituição da ZBT e sua incorporação pela Recorrente não feriu qualquer disposição legal, sendo regulares as operações realizadas e válidos os benefícios tributários delas derivados, conforme corroboram diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais;

(iii) os atos de constituição e incorporação da ZBT fizeram parte de um processo de reorganização do grupo e não criaram situação nova com vistas a permitir amortização do

ágio, uma vez que caso a Libra Terminal não houvesse sido diretamente incorporada pela Recorrente, esta faria jus aos mesmos benefícios fiscais auferidos com a operação realizada;

(iv) tendo, as operações, sido realizadas em perfeita adequação com a s regras legais, dando-se, inclusive, ampla publicidade a tais atos, não há que se falar em ato simulado ou abuso de direito;

(v) é válida, nos termos das decisões dos Conselhos de Contribuintes, a amortização do ágio, inclusive em hipóteses de organizações societárias destinadas exclusivamente ao aproveitamento de benefícios fiscais;

(vi) as operações societárias realizadas foram objeto de prévia fiscalização fazendária, que, ao reconhecer a validade dos atos, legitima o direito da recorrente de amortização do ágio;

(vii) tendo as operações societárias questionadas ocorrido em 1998, já ocorreu sua prescrição, nos termos do art. 285 da Lei nº 6.404/75, ou 178, § 9º, inciso V, "b", do Código Civil de 1916;

(viii) não há, no caso concreto, em decorrência do exposto nos itens anteriores, qualquer evidência do intuito de fraude que permita a qualificação da multa.

É o Relatório.

A large, stylized handwritten signature, possibly reading 'A', is written over the text 'É o Relatório.' and extends downwards.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

Ambos os recursos preenchem os pressupostos legais. Deles conheço.

Recurso de Ofício

A matéria submetida à revisão necessária corresponde à glosa sobre valores contabilizados como despesas, que a fiscalização entendeu que deveriam ter sido ativados.

As despesas glosadas se referem a materiais de construção adquiridos para os reparos e instalações necessários à manutenção do pátio dos terminais. Considerou a fiscalização que a aquisição foi em quantidades que configuram reformas em tais benfeitorias.

A decisão deve ser confirmada pelas bem lançadas razões da ilustre Relatora.

Como com muita lucidez ponderou a Relatora, o fato de a fiscalização não ter trazido aos autos nada que permita a identificação, *mínima que seja*, do “quantum” que seria acrescido à vida útil dos bens em que foram utilizados os respectivos materiais adquiridos, aliada à resumida descrição do fato, impossibilita a avaliação da necessidade de ativação.

Nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário envolve três matérias: (i) dedutibilidade de despesas com consultoria, despesas de titularidade de terceiro e dedutibilidade da amortização do ágio.

Despesas com consultoria

As notas fiscais das despesas com consultoria foram emitidas em nome da empresa Libra Terminais S.A, controladora da Recorrente.

Segundo a Recorrente, a Libra Terminais S/A procedeu à contratação de consultoria estratégica para o segmento da atividade portuária, cujas orientações e benefícios são aplicáveis às demais empresas do mesmo grupo que exploram a atividade portuária, inclusive a Libra Terminal 35 S/A. Por isso, os custos da contratação centralizada devem ser compartilhados entre as sociedades, pois são gerados benefícios a todas as empresas do grupo que operam no segmento portuário.

A decisão recorrida reclama a falta de um contrato de compartilhamento, para que se pudessem verificar quais seriam as parcelas relativas ao rateio das despesas entre cada uma das partes envolvidas. Argumenta que não se pode vislumbrar que qualquer despesa/custo tenha a condição de ser rateado só porque as empresas fazem parte de um mesmo conglomerado, pois, por muitas vezes, a necessidade da despesa para a controladora pode não se transferir para a controlada. Nessas circunstâncias, caberia à empresa demonstrar de que modo eram rateadas as despesas do grupo e que o tipo de serviço prestado estaria adstrito às condições contratuais estabelecidas.

Handwritten signature/initials

Por não haver comprovação documental de que realmente ocorrera a transação prévia de compartilhamento dos custos/despesas, manteve a glosa da dedução da despesa cujo beneficiário não era o interessado, mas sim sua controladora direta.

Em seu recurso, alega a empresa que a legislação não exige contrato escrito para realização do rateio, e o que importa é que o rateio seja realizado segundo um critério razoável, condizente com os benefícios auferidos por cada um na despesa incorrida.

Esse tipo de contrato entre empresas do mesmo grupo econômico, em que uma adquire bens e serviços e repassa os custos às demais, segundo um critério de rateio condizente com os benefícios auferidos, são comuns e não representam desrespeito à legislação tributária. Entretanto, é necessário que haja prova de que a despesa lastreada em documento emitido em nome de terceiro corresponda a serviço contratado centralizadamente para ser rateado entre as beneficiárias do serviço.

A doutrina a respeito do tema tem observado que o critério de rateio pode seguir o método direto e o método indireto. No primeiro (método direto), o rateio é feito de acordo com a quantidade efetiva atribuível a cada um participante, apurável em planilhas nas quais a apropriação dos custos observa sua utilização efetiva. No segundo (método indireto) não há uma relação efetiva entre o custo do serviço utilizado e sua remuneração em função do benefício recebido, aplicando-se uma proporcionalização com base em determinado parâmetro, sendo o mais utilizado o volume de faturamento

Assim, para ser admitido, o repasse de dispêndios entre sociedades do mesmo grupo deve fundamentar-se em contrato hábil e idôneo firmado entre elas e ser justificado mediante demonstração do rateio de que resulta, e comprovação do seu não aproveitamento pelo repassante. Desde que atendidos tais requisitos, não existe óbice legal em relação ao rateio de despesas

Embora a Recorrente tenha razão quando pondera que a legislação não exige contrato escrito para realização do rateio, não se pode olvidar que cumpre a ela provar, pelos meios que alcançar, não só a existência do contrato de rateio, mas também o critério acordado e observado. Como se sabe, não se trata de dever da interessada, mas é seu ônus fazer essa prova, para que possa ser admitida a dedutibilidade da despesa. No processo, o que não pode ser provado é como se não existisse. Se não há contrato escrito, a recorrente deve valer-se dos meios que alcançar para provar a efetividade do contrato de rateio.

A lei exige que as despesas sejam registradas na escrituração contábil da empresa, devendo ser identificadas, quer sob aspectos formais (documentação hábil e idônea, como notas fiscais ou recibos), quer sob aspectos intrínsecos (identificação da operação, efetividade da prestação do serviço e do respectivo pagamento, quem o prestou e como e quando o realizou, etc.). Especificamente no caso de rateio de despesas, faz-se necessário que a empresa repassante discrimine-as em documentos fiscais ou em relatórios ou demonstrativos.

A falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços que, segundo a Recorrente, subsidiaram o rateio, impossibilita a Fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.



Despesas de titularidade de terceiros

A fiscalização glosou despesas correspondentes a gastos efetuados em terminais operados por terceiros, a Libra Terminais S.A.

A recorrente não nega que a contabilização das referidas despesas foi indevida, mas pondera que a efetiva beneficiária não as contabilizou, e requer o afastamento da glosa para não acarretar dupla tributação.

O pleito da Recorrente não tem respaldo legal, porque a legislação em vigor não prevê a tributação conjunta de empresas do mesmo grupo. Não há, também, respaldo legal para dispensar multa e juros, que foram aplicados em rigorosa observância da legislação.

Despesas com amortização do ágio.

A questão envolve a antiga discussão entre evasão fiscal e elisão (planejamento tributário). Nesse tema, que percorreu sinuoso caminho na doutrina e na jurisprudência, surgiu um marco com a obra de Marco Aurélio Greco¹, que tem servido de norte à jurisprudência administrativa.

Situando a questão entre planejamento oponível e não oponível ao Fisco, Greco afasta, preliminarmente, como hipóteses que não configuram Planejamento/Elisão, as condutas *repelidas*, as *desejadas* e as *positivamente autorizadas*, situando no primeiro grupo (*condutas repelidas*) a simulação e a fraude à lei.

Na análise da questão da oponibilidade ou não, ao Fisco, da operação de planejamento, destaca Greco que determinadas operações exigem uma atenção particular do intérprete antes de emitir um pronunciamento, apontando: (a) Operações Estruturadas em Seqüência (*step transactions*), (b) Operações Invertidas, (c) Operações entre Partes Relacionadas; (d) Uso de Sociedades (*conduit companies, sociedades aparentes; sociedades fictícias; sociedades efêmeras; interpostas pessoas*); (e) Deslocamento da Base Tributável; (f) Substituições Jurídicas; (g) Neutralização de Efeitos Indesejáveis; (h) Ingresso de Sócio Seguido de Cisão Seletiva; (i) Ágio de si mesmo; (j) Empréstimo ao invés de Investimento; (k) Operações Interestaduais de ICMS sem Trânsito; (l) Criação de Distribuidoras e Base de Cálculo do IPI; (m) Autonomização de Operações; (n) Outras (*ato normal de gestão, negócios indiretos ou fiduciários, redesenhos societários sucessivos, operações recíprocas*).

A Relatora do voto condutor da decisão recorrida, reportando-se a voto proferido em outro julgado pelo julgador Gastão da Silva Canário, identifica, no presente caso, várias dessas situações que, na lição de Marco Aurélio Greco, configuram um sinal de alerta, e as analisa segundo o magistério de Greco, como a seguir:

"a) operações estruturadas em seqüência

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

¹ Greco, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004

JS

Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações que as justificasse. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias me levam, assim, a apreciar a operação como um todo, sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

Como bem diz o Prof. Greco: "..., ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto)."

Na medida em que o conjunto dessas etapas da incorporação realizada corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, é preciso indagar também, nas operações em seqüência, qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas e qual a situação final resultante da última das etapas. Desse modo, só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa, subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar, na realidade, qual a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (a complexa ou cada parte da operação).

No caso concreto, vale ressaltar que não houve qualquer mudança na titularidade das ações. A situação reinante antes do início da operação permaneceu inalterada após o seu término.

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo decorrido entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco?

Não há uma resposta objetiva predeterminada. Serão as circunstâncias fáticas de cada caso concreto a indicar se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementada será ou não considerada etapa de operação mais ampla ou se terá a feição de operação isolada. O tempo isoladamente considerado não é conclusivo. Em certas hipóteses, a proximidade temporal é um indício da unicidade da operação, mas em outras hipóteses o lapso temporal curto pode se justificar em função de algum evento relevante para o empreendimento ocorrido neste espaço de tempo.

A variável tempo entre cada etapa está diretamente vinculada às circunstâncias do caso. Desse modo, não é adequado pretender positivá-la numa norma jurídica para que se considere isoladamente cada negócio jurídico, ao invés de considerar unitariamente o conjunto global, pois a variável tempo está diretamente vinculada às

circunstâncias do caso, o que não é possível ao legislador prever por antecipação.

Na situação examinada, nenhum evento externo ocorreu que justificasse a sequência de operações em espaço de tempo tão exíguo. A ponto de, por exemplo, ocorrerem várias operações no período entre junho e agosto de 1998, tais como, a aquisição pela LIBRA TERMINAIS SA de uma empresa que não havia realizado qualquer operação (a ZBT), a aprovação do aumento do capital social dessa empresa (em 06/08/1998) mediante a emissão de ações da LIBRA TERMINAL 35 S/A e a subscrição e integralização dessas ações mantidas em poder da LIBRA TERMINAIS S/A (tudo no MESMO DIA – 06/08/1998).

A premência com que as operações foram realizadas já denotavam que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando a busca de um fim determinado, pois nenhum evento externo a coagir ou exercer pressão sobre a interessada ocorreu que justificasse a velocidade com que as operações foram realizadas.

b) operações invertidas

Outra operação mencionada pelo Prof. Greco que se mostra preocupante é aquela que assume a feição inversa da que normalmente ocorre na prática, tal como a que ora se apresenta nos autos.

Segundo o Prof. Greco, os institutos jurídicos são desenhados para regular situações que, na vida comum em sociedade, se apresentam como o que frequentemente ocorre, levando em consideração as características e qualidades dos respectivos participantes.

Num grupo societário em que uma pessoa jurídica controle outra, caso haja necessidade de reunião de ambas num único empreendimento o caminho que a experiência aponta como natural é a controladora incorporar sua controlada e não o inverso (incorporação às avessas).

A legislação reconhece esta figura de caráter inverso (controlada incorporando a controladora), como o artigo 264 da Lei das Sociedades Anônimas que apresenta regras de avaliação para essa hipótese, mas isto não afasta a relevância das circunstâncias que podem cercar o caso concreto, pois esta operação inversa pode, eventualmente, estar sendo realizada abusivamente ou como negócio indireto em fraude à lei (talvez não à lei societária que regula a incorporação, mas à lei tributária ou outra lei relevante aplicável ao caso concreto).

A incorporação às avessas apresenta-se como hipótese fora do perfil objetivo do instituto jurídico e, por isso, demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso.

No caso examinado, em etapa anterior à "incorporação às avessas" a LIBRA TERMINAIS S/A integralizou o capital social da ZBT com 10 milhões de ações da LIBRA TERMINAL 35 S/A, deste fato resultando em uma situação inusitada: uma empresa de pequeno porte, que até



então não havia realizado qualquer operação, constituindo-se inicialmente com capital social de R\$ 1.000,00, fez investimento na interessada e aumenta o seu capital para R\$ 123.157.000,00, sem qualquer desembolso financeiro.

c) uso de sociedades

Outra questão importante mencionada pelo Prof. Greco envolve o uso de sociedades. Neste sentido, o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal; tão ou mais importante, em matéria tributária, que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que, de acordo com o Prof. Greco, corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional. A idéia de empresa é o núcleo a ser investigado. O próprio Código Civil dá a definição de empresa, no "caput" do artigo 966, ao dispor: Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Algumas situações, aplicáveis ao caso concreto, mencionadas pelo Prof. Greco, podem se apresentar quanto ao uso de sociedades e que merecem especial atenção, a saber:

c.1) empresas de passagem

Empresa de passagem é uma pessoa jurídica criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

No presente caso, a única função da ZBT no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a transferência de ações da LIBRA TERMINAIS S/A para a LIBRA TERMINAL 35 S/A e nada mais.

c.2) sociedades efêmeras

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

O simples fato de a sociedade ser efêmera não significa haver contaminação na operação. Podem existir razões suficientes que levem à extinção imediata da pessoa jurídica ou mesmo à sua constituição de manhã e à sua extinção à tarde, por exemplo, se algum fato externo vier a justificar tal operação. Não é pelo simples fato de ser efêmera que a operação estará contaminada, mas ser efêmera gera uma interrogação quanto ao motivo pelo qual foi efêmera. Por que foi criada e extinta naquele dia ou em tão pouco tempo? Por vezes, dentro de um planejamento a sociedade é criada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio em trânsito para uma outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio, como diz o Prof. Greco; feito isto, pode desaparecer.

Este foi exatamente o caso da ZBT. Constituída em junho de 1998, cujos sócios também o eram das outras duas empresas partícipes da triangulação e, uma vez tendo cumprido o seu papel predeterminado no conjunto das operações que compõem a operação maior, foi extinta logo a seguir, em 06/08/1998, sem que nenhum fato externo tenha concorrido para este fim.

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

c.3) ágio de si mesmo

Segundo o Prof. Greco, por vezes, quando uma pessoa jurídica adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.

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

De fato, anteriormente à incorporação, a ZBT era o sujeito jurídico titular da participação societária. A LIBRA TERMINAL 35 S/A fez desaparecer esse sujeito jurídico, transferindo para dentro da empresa o montante do ágio, cuja origem seria o próprio ágio que agora passou a integrar a controladora.

d) operações entre partes relacionadas

Corresponde à possibilidade, segundo o Prof. Greco, de a causa da operação obter algum efeito Tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.

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

Neste sentido, o Prof. Greco alerta que merece atenção a ocorrência de alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres, mas que, em última análise, por ser o mesmo grupo não causam alterações substanciais. Isto é, operações mediante as quais jurídica e patrimonialmente o grupo permanece inalterado, tal como no caso presente; a única consequência relevante é que o Fisco deixa de receber determinado tributo.

Da análise de todos os fatos e documentos trazidos aos autos, vê-se que, como dito anteriormente, cada etapa que compôs a operação de incorporação da ZBT pela interessada, se examinada de modo



singular, observou a legislação societária que rege a matéria, haja vista a Instrução CVM nº 319/1999, que disciplina o tratamento contábil do ágio

(...)

E complementa a Relatora:

(...), no caso concreto, verifica-se que apesar de mencionado na Justificação da Incorporação de fls. 256, o Protocolo de incorporação da ZBT não consta dos autos. Examinando, entretanto, a operação triangular como um todo, constato que em cada etapa houve transferência e troca de ações, visando o objetivo final de dedução da amortização do ágio, sem que o ágio embutido nessas ações em nenhum momento tenha sido pago. Senão, vejamos:

Na primeira etapa, a ZBT aumentou seu capital mediante a subscrição de dez milhões de ações ordinárias integralizadas naquele ato pela LIBRA TERMINAIS S/A, em nome da LIBRA TERMINAL 35 S/A. E, na segunda etapa - a de incorporação, sem aumento do capital social, e conseqüente extinção da ZBT pela LIBRA TERMINAL 35 S/A - esta recebeu, com ágio, ações dela própria, no total de R\$ 123.157.000,00, que estavam em poder da ZBT.

Houve pagamento do ágio nesta etapa da operação? Entendo que não. Ocorreu apenas uma troca de ações, cujo valor nominal de cada ação reflete o ágio correspondente à negociação.

Desse modo, a quantidade de ações sempre permaneceu a mesma, mudando apenas de "mãos". O investimento e o ágio refletido no valor nominal das ações retornaram à controladora original - a LIBRA TERMINAIS S/A - mas a contínua transferência e troca de ações teve como efeito o não pagamento efetivo do ágio agregado ao valor das ações.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, em decorrência da amortização do ágio registrado em conta do ativo diferido da interessada, a parcela da Reserva Especial correspondente a tal benefício foi, ao final de cada exercício social, capitalizada em proveito de seu acionista controlador após a incorporação efetivada, mediante aumento de capital.

No caso concreto, além de as operações se enquadrarem como *operações preocupantes*, conforme lição de Greco, o autuante imputou-lhes a qualificação de simuladas, que, no dizer do autor citado, faz com que nem possam ser consideradas como planejamento.

Assim, a controvérsia se situa entre a caracterização da seqüência de operações como simulação, como quer o autuante, ou como legítima estruturação societária, como quer a Recorrente.

Como a própria Recorrente afirma na peça recursal, até a edição da Lei nº 9.532/97, a amortização do ágio não era dedutível, passando a sê-lo com o novo mandamento



legal, sendo o único requisito a absorção da sociedade controlada pela controladora, ou vice-versa.

Afirma a Recorrente que *“a maior parte das empresas detentoras de investimentos adquiridos com ágio, nas condições previstas na lei, desenvolveu operações de reorganização societária com o propósito justificado e legítimo de atender aos requisitos legais e, em decorrência, auferir o benefício fiscal propiciado pela Lei nº 9.532, de 1997.”*

Não obstante a possibilidade de amortização do ágio antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento se caracterize como benefício fiscal outorgado pela lei, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Quanto à caracterização da simulação, despicendo dizer que sua prova direta é difícil, quando não impossível, razão pela qual admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em direito, inclusive por indícios e presunções.

Francisco Ferrara ² ressaltando a dificuldade da prova direta da simulação, aborda os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular; às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio.

Aspectos relevantes destacados por Ferrara são a existência de motivo para a simulação e a falta de execução material do contrato. Esta, segundo Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da “mais clara confissão” da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira ressaltou que a elisão deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal ³. Essa lição foi repetida em publicação ⁴ mais recente, nos seguintes termos:

“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três -

² A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999, pg. 431 a 449

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de “Fundamentos do Imposto de Renda”, 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, “Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda”, ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

JS

elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados."

No mesmo trabalho, comenta Mariz:

"A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida(...) se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos".

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R\$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas físicas, sendo R\$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações). Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R\$ 123.157.000,00.

Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A

Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.

Alega a Recorrente a existência de alternativas que atendiam o requisito legal para a amortização dedutível, quais sejam: (a) a incorporação da Libra Terminal 35 S/A pela Libra Terminais S/A; (b) a incorporação da Libra Terminais S/A pela Libra Terminal 35 S/A, e (c) a cisão parcial da Libra Terminal S/A, mediante destaque de parcela do patrimônio

25

formado pelo investimento (com ágio) na Libra Terminal 35 S/A, sendo tal parcela incorporada por esta última.

Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Ao final das alegações recursais, suscita a Recorrente impossibilidade de lavratura de auto de infração sobre fatos já fiscalizados e expressamente validados pela Receita Federal, e a impossibilidade de desconstituir negócios jurídicos societários realizados em 1998, em razão de ter ocorrido a prescrição.

A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige os tributos porventura deles decorrentes. A fiscalização anterior, relativa ao ano-calendário de 1998, nada exigiu em relação às operações questionadas, porque elas se deram naquele próprio ano, e sua repercussão tributária só surgiria com a amortização do ágio, nos períodos subseqüentes.

Portanto, a matéria não foi objeto de fiscalização anterior.

Quanto à alegação de prescrição, a impossibilitar a desconstituição dos atos considerados simulados, no campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

Pelas razões expostas, nego provimento a ambos os recursos.

Sala das Sessões, DF, em 28 de maio de 2008


SANDRA MARIA FARONI

