



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

Processo nº 18471.002363/2008-64
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.575 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente PLENA COMERCIAL ATACADISTA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004,2005

ABUSO DE DIREITO. PROVA. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO, ÁGIO DE SI MESMO. GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Há nítido abuso de direito viciando o ato jurídico e invalidando a economia tributária pretendida, quando o conjunto de indícios e circunstâncias prova a existência de ágio interno entre partes relacionadas, bem assim “o ágio de si mesmo” que fica caracterizado com a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorre.

ÁGIO INTERNO.

Uma eventual valorização de investimento e/ou patrimônio de uma empresa, produzida por Laudo de Avaliação, quando é repassado/transferido a outra empresa por força de várias operações societárias, tudo girando entre empresas do mesmo grupo econômico, não tem natureza de ágio, seja porque não se pode reconhecer/legitimar a existência de uma mais valia originada de forma unilateral ou porque não há custo de aquisição, mormente quando comprovado que seu surgimento só se fez presente para uma única finalidade: a redução de tributos.

PASSIVO FICTÍCIO. LEI Nº 9.430/96. ART. 40

A manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza a presunção legal de omissão de receita.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Confirmada, quando da apreciação do lançamento principal, a ocorrência dos fatos geradores que deram causa aos lançamentos decorrentes, há que ser dado a estes igual entendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 12-23.069, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Rio de Janeiro I-RJ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Questionam-se exigências de ofício do imposto de renda de pessoa jurídica, R\$ 4.292.035,16, fls. 245, e, por reflexividade, do PIS, R\$ 34.330,89, fls. 251, da COFINS, R\$ 158.130,19, fls.256 e da CSLL, R\$ 1.561.961,74, fls. 261, acrescidas de penalidade de ofício, 75%, e juros moratórios SELIC, atinentes aos anos calendário de 2004 e 2005, lastreadas nos seguintes elementos:

2.- - omissão de receitas, ano calendário de 2004, assim considerada pela fiscalização, fls. 222/223:

2.1.- - a diferença entre o valor do saldo da conta fornecedores, constante do balanço de 31/12/2004 e a relação de fornecedores, apresentada pela empresa, R\$ 455.163,63;

2.2.- -diferença entre a relação de fornecedores apresentada e os pagamentos efetuados no trimestre subsequente ao término do ano calendário, R\$ 281.073,07;

2.3.- - existência de pagamentos efetuados em 2005 a empresa diferente daquelas listadas na relação de fornecedores, R\$ 1.038.587,83, relativamente a obrigações emitidas no ano calendário de 2005, conforme controles internos do contribuinte; R\$ 1.038.587,83

2.4.- - pagamentos originários de obrigações contraídos no ano calendário de 2005, R\$305.835,91;

3.- - glosa de amortizações de ágio, anos calendário de 2004 e 2005, dado que:

3.1.- - a pessoa jurídica, instituída em 14/07/04, capital subscrito, R\$ 400.000,00 foi reavaliada, pela investidora em função do valor de rentabilidade futura, R\$ 92.000.000,00, mediante laudo de 10/08/04;

3.2.- - em etapa posterior, 30/10/04, reavaliada a investidora, para efeitos de cisão parcial, o valor patrimonial da reavaliação na cindida, R\$ 92.000.000,00 por efeito da reavaliação na investida, reverteu à própria investida, por consequência da cisão parcial, sendo computado nesta última igualmente como ágio s/ Investimentos, fls. 225/226 e documentação de fls. 50/156.

3.3.- Por conseguinte, de acordo com a fiscalização, a pessoa jurídica constituiu ágio de si mesma, lastreado na própria rentabilidade futura, cuja amortização foi utilizada à redução dos resultados dos anos calendário de 2004 e 2005.

4.- Ciente das exigências, fls. 245, o sujeito passivo acostou aos autos a impugnação de fls.312/345, apensada dos documentos de fls. 402/416, protocolada em 01/10/08, através da qual, alega, em síntese:

4.1.- em preliminar, da nulidade das autuações face à ausência de análise dos documentos fiscais e contábeis, apreendidos pela Polícia Federal na Operação Dilúvio, conforme fls. 183/203;

4.2.- Quanto à omissão de receita:

4.2.1.- - os valores de R\$ 1.038.587,83 e de R\$ 305.835,91, se relacionam a obrigações assumidas em 2005, adimplidas no mesmo exercício;

4.2.2.- - quanto à diferença, R\$ 736.236,70 (= R\$ 455.163,63 e R\$ 281.073,07) referem-se a obrigações assumidas em 2004 e quitadas em 2005, conforme documentos anexados à impugnação, fls. 402/416, cujo montante se relaciona ao lançado pela fiscalização, R\$ 2.441.053,19, fls. 344.

4.2.3.- - havendo a impugnante apurado prejuízo de R\$ 2.640.502,5, estaria afastada a possibilidade de lançamento com fundamento em passivo fictício, R\$ 2.080.660,44.

4.3.- Quanto à glosa do ágio

4.3.1.- - da legalidade da reestruturação societária e fiscal idealizada;

4.3.2.- -da legalidade do aproveitamento do ágio pago na aquisição de participação societária;

4.3.3.- - do atendimento dos requisitos necessário ao aproveitamento do ágio;

4.3.4.- - da legalidade de, nas aquisições, existir ágio com fundamento em valor de rentabilidade futura de coligada ou controlada;

4.3.5.- - da amortização do ágio como despesa necessária.

É o Relatório.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve em parte o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004,2005

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, controladora, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de reavaliação de investimento de empresa constituída pela incorporada processando-se, em seguida, a incorporação, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora, caracterizando nesta o "ágio de si mesma".

PASSIVO FICTÍCIO. LEI Nº 9.430/96. ART. 40

A manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza a presunção legal de omissão de receita.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa; REFLEXIVIDADE. PIS, COFINS e CSLL

Em matéria de reflexividade, a lançamentos tomados por reflexo, à falência de elemento relevante, impõem-se o mesmo destino daquele que lhes de origem

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os mesmos tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em síntese:

- O lançamento de ofício está eivado de nulidade que compromete a legalidade do procedimento fiscal adotado, uma vez que foram analisados poucos documentos contábeis e fiscais da Recorrente, já que grande parte deles - necessária à apuração dos fatos - foi apreendida pela Polícia Federal, na Operação Dilúvio1;

- A reestruturação idealizada pela Recorrente é exclusivamente elisão fiscal - em 2004 a Recorrente passou a ser distribuidora autorizada exclusiva de produtos da marca SHARP no Brasil, aumentando demasiadamente as perspectivas de faturamento, e exigindo não só reestruturações societárias, mas também comerciais e administrativas;

- O ágio glosado foi fundamentado em projeções de rentabilidade futura - naturalmente, na condição de distribuidora autorizada exclusiva de produtos da marca SHARP no Brasil e, ainda, distribuidora de produtos de outras marcas, tais como Toshiba, Canon, Minolta etc, a projeção de faturamento aumentou significativamente;

-A Recorrente atendeu a todos os ditames da legislação tributária quanto à contabilização e amortização do ágio: aquisição de participação societária e fundamento econômico e (ii) as projeções de rentabilidade futura prevalecem para fins de incorporação

- Ao contrário do estabelecido nos itens 8.2 a 8.5 da decisão combatida, não há falar em ÁGIO DO INVESTIMENTO ZERO, tendo em vista que o capital social integralizado da empresa era de R\$ 82.000,00, consoante fls. 72;

- Diferente do colocado pelo fiscal a receita foi reconhecida pelas pessoas jurídicas que cederam o investimento a RANGER (SEA VENTURE e REVERE), na medida em que teve sua tributação diferida pelo art. 36 da Lei 10.637/2002);

- Contrariamente ao afirmado no decisor recorrido e no lançamento combatido, a Recorrente adquiriu, sim, participação societária, ao incorporar parte da parcela cindida de sua controladora. Foram adquiridas, sem qualquer dúvida, quotas da RANGER (capital social de R\$ 82.000,00), que não são e nunca foram quotas da Recorrente.

- Falacioso também o entendimento exarado no auto (fls. 226), de que "O interessado não recebeu qualquer participação societária. As próprias quotas do capital não são participações societárias, pois nenhuma empresa participa de si mesma". A Recorrente jamais participou de si mesma, e sim da RANGER. Muito embora o negócio jurídico possa, para alguns, ser considerado atípico, não há vedação legal para que a controlada incorpore a

controladora e, muito menos, prescrição normativa que determine que a incorporação, nos moldes realizados, não traduza aquisição de participação societária.

-Em relação à acusação de passivo fictício, as obrigações remanescentes (R\$ 736.236,70) registradas no balanço de 2004 efetivamente existiam e foram adimplidas no exercício de 2005 - infelizmente, em razão da apreensão dos documentos da Recorrente, não foi possível relacionar os valores dos documentos de fls. 402/416 com os de fls. 161/177.

É o relatório.

ê

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Admissibilidade

Após diligências efetuadas para esclarecer a tempestividade do recurso, verifico que o mesmo foi tempestivo e, portanto, tomo conhecimento do recurso voluntário. Essa situação foi bem esclarecida pelo despacho de fls 599 que confirmou o protocolo de recebimento do Recurso voluntário em 24/04/2009. Como o Aviso de Recebimento de fl. 441v foi cientificado 25/03/2009, portanto, o protocolo do recurso se deu mesmo dentro do prazo regulamentar de 30(trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Preliminar de nulidade

A Recorrente alega nulidade do lançamento porque :

- relativamente à glosa da dedução do ágio, toda a documentação que lastreou os lançamentos foi acostada aos autos pelo próprio sujeito passivo, fls. 50/156;
- quanto ao passivo fictício, alegou que foi prejudicada em função da apreensão de documentos pela polícia federal, conforme petição de fls. 182 datada de 12/08/2008.

Quanto ao primeiro aspecto, não há nada que na legislação ou jurisprudência que impeça que o lançamento se escore em documentação apresentada pelo próprio contribuinte se essa é suficiente para sustentar a autuação. E se é o caso de sê-lo ou não é questão de mérito a ser enfrentada mais adiante.

Quanto ao segundo aspecto, também não socorre a Recorrente. Isso porque os documentos foram apreendidos em 16.08.2006, não sendo inclusive bem especificados por ela que documentos seriam esses. A Recorrente estava sob fiscalização desde 30/07/2007, por que então somente vinte três meses depois da apreensão é que saiu pela primeira vez da inércia solicitando a sua liberação?

Outrossim, a Recorrente se defende, trazendo provas, conseguindo inclusive, reverter parte do lançamento em sede impugnatória. Se estas não eram suficientes ou se mostraram equivocadas em parte, por que ainda em 27 de julho de 2012, quase seis anos depois ainda não providenciou os documentos que estariam apreendidos? Também não trouxe ao recurso outras tentativas de fazê-lo! Por que mesmo depois do Recurso, também ainda não o fez acostando tais documentos, dessa feita tendo se passado quase nove anos de sua apreensão?

A resposta cai em duas opções, inércia ou porque não haveria nenhum documento importante apreendido que lhe socorresse nesse mister. Qualquer das duas alternativas depõe contra a Recorrente tirando-lhe qualquer tipo de razão.

Nesse sentido, penso que a situação aventada foi sanada sem qualquer tipo de prejuízo ao contribuinte.

A teor do art. 59 do Decreto 70235/72, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, auditor fiscal, bastando para tanto a assinatura do mesmo, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez.

Outrossim, foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72 e têm a seguinte redação:

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

.....
III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(....)

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

GLOSA NA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A DRJ manteve a glosa da amortização do ágio.

A DRJ bem sintetizou os fatos relevantes:

8.1.- - o capital da impugnante, constituída em 14/07/2004, R\$ 400.000,00, subscrito pela controladora, posteriormente cindida, RANGER Ltda., se encontrava integralizada em ZERO REAIS, quer na data do laudo de avaliação do investimento, 10/08/04, quer na data da cisão da controladora em benefício da controlada/impugnante, 30/10/2004, fls. 51, 71 e 91

8.2.- - o capital da controladora/cindida, igualmente de R\$ 400.000,00, igualmente sequer era integralizado (capital a integralizar) à data da cisão parcial, 30/10/2004, fls. 67/68;

8.3.- - eram sócias da cindida REVERE Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ nº 06.372.776/0001-19 e SEA Venture Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ nº 06.372.766/0001-83, ambas constituídas em 21/06/2004, fls. 67;

8.4.- - após a reavaliação do investimento na impugnante - custo zero no momento da reavaliação - a controladora, em 30/10/04, apropria, ativa e passivamente, o ágio da reavaliação, R\$ 92.000.000,00, fls. 60/61;

8.5.- - reavaliada a controladora, para efeitos da cisão parcial, por laudo datado de 30/10/04, fls. 70/73, seus acionistas em 30/10/04, resolvem transferir R\$ 92.000.000,00 para incorporação pela impugnante; exatamente o ágio do investimento zero, nela reavaliado, a esta transferido por cisão da controladora, em idêntico valor, fls. 68;

8.6.- - na mesma data de 30/10/04, as sócias da impugnante resolvem aumentar o capital social da impugnante em R\$ 92.000.000 00, totalmente integralizado, por absorção do "patrimônio" (?), da cindida;

8.7.- - por fim, a impugnante pretende deduziu o pretenso ágio na aquisição de investimento, como se dedutível fosse, razão da exação.

E manteve a glosa dos ágios, com os seguintes fundamentos:

Em preliminar, na ordem cronológica dos acontecimentos tudo o que ocorreu foi a cisão de riqueza ficta, sem qualquer lastro ou substância econômica, com o único intuito de concretizar tal riqueza fantasma através de deduções nas bases de cálculo tanto do IRPJ, como da CSLL, como perpetrado nos anos calendário de 2004 e 2005.

10.- A lógica, o bom senso, a legislação tributária e a moralidade são infensas a manobras que tais. Basta atentar que:

10.1.- - a constituição de pessoa jurídica não se confunde com aquisição de pessoa jurídica. Esta última é preexistente à ação de sua aquisição, ex post, parcial ou total; daí, os conceitos de custo do investimento e do ágio ou deságio, ínsitos na legislação tributária.

10.2.- - nem a controladora/cindida, nem suas acionistas desembolsaram qualquer centavo na constituição, não, "aquisição", quer da impugnante, quer da controladora/cindida;

10.3.- - ágio implica em custo de aquisição de investimento, Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 20, II (RIR/99, art. 385, II);

10.4.- - na absorção de patrimônio de outra pessoa jurídica, através de cisão, admite-se amortização de ágio desde que a incorporadora detenha participação societária adquirida com ágio, consoante dispõem o artigo o da Le' o 9.532/97 e artigo 10 da Lei no 9.718/98, ambos reproduzidos no artigo 386 do RIR/99. Ora , a impugnante sequer detinha qualquer participação societária na cindida. Ao contrário;

Ora, a impugnante sequer detinha qualquer participação societária na cindida. Ao contrário;

10.5.- - acresce observar que, ao transferir patrimônio ficto da controladora para a controlada, via cisão parcial, as sócias da primeira reproduziram, na

impugnante, o "ágio" da igualmente fictícia "aquisição" de investimentos, a custo zero, pela controladora/cindida;

11.- Ao contrário da proposição impugnatória fls. 231, os sócios jamais cederam investimento à controladora/cindida, fls. 332. Igualmente, quanto à impugnante, "compradora", singela ficção, do investimento da controladora/cindida, com "ágio".

12.- No contexto, inequivocamente, a impugnante, ao absorver, como parte do patrimônio da controladora/cindida, exatamente o valor do ágio da reavaliação do "investimento" (?) da controlada/incorporadora, replicou, em si mesma, o mesmo ágio.

12.1.- Isto é, criou, mediante operações em sequência, formalmente documentadas, o ágio de si mesma. Riqueza desconstituída de qualquer fundamento, sem nenhum objetivo propósito negocial, exceto o fito de sua realização factual através de reduções das bases imponíveis dos tributos antes elecandos.

13.- Em síntese, "cria-se" riqueza ficta, irreal, e as "burras" do Tesouro Nacional, a concretizam. Cômico, não fosse sério!

14.- Por pertinente, a questão ora sob litígio já foi objeto de manifestação desta DRJ, processo nº 18471.001782/2005-36 Acórdão nº 10.007, de 30/03/2006, inteiramente referendado pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes (atual C.A.R.F.), através do Acórdão nº 103-23.290, recurso nº 152980, sessão de 05/12/07, cuja ementa reproduzo:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.

14.1.- Exatamente os fundamentos que lastrearam as exigências ora sob análise. Quiçá, gênios criadores de riquezas fictas conjecturem néscios agentes da Res Publica.

(...)

Porém, antes de adentrar no caso concreto, passo a tecer algumas considerações preambulares que reputo pertinente quando estamos diante da validação de um planejamento tributário.

Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer a descrição dos fatos narrada pelo fiscal não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há

uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Tais conceitos na verdade servem muito mais para a análise da qualificação da multa, que no caso concreto não ocorreu.

Mas o que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico. E a meu juízo, foi o que o fiscal fez perfeitamente, no caso concreto.

E essa distorção só se verifica com a análise dos fatos e documentos encontrados no processo, sendo uma questão de prova. É o que se passa a fazer a partir de agora.

Por óbvio que a situação em comento representa operações estruturadas em sequência exclusivamente para reduzir ou suprimir tributos. Não há como sustentar que tais operações visavam a algum propósito comercial como quer fazer crer a Recorrente em seu Recurso, como se verá mais adiante.

Somente o efeito tributário visado justifica essa sequência de operações, que nitidamente caracterizou a ocorrência do “ágio de si mesmo”, bem assim ainda rebaixando artificialmente o valor do capital social da Plena, de modo a maximizar a diferença entre este e as avaliações, ou seja, o ágio, posto que feito a CUSTO ZERO. A empresa Plena foi avaliada a R\$ 92.000.000,00 e o mesmo valor se tornou o valor do ágio! A Recorrente em seu recurso afirma que a DRJ equivocou-se nessa premissa de que não havia capital social integralizado, acontece que ela se defende apenas para o caso da Ranger, alegando que o capital social integralizado era de R\$ 82.0000,00, mas para a empresa Plena, alvo da reavaliação do “investimento”, essa situação de “Custo Zero” está bastante caracterizada (fls. 51) e não foi infirmada pela Recorrente.

Como bem disse a DRJ, que muito bem delineou a ocorrência do ágio de si mesmo, a Plena ao absorver, como parte do patrimônio da controladora/cindida, exatamente o valor do ágio da reavaliação do “investimento” da controlada/incorporadora, replicou, em si mesma, o mesmo ágio.

Nesse ponto o Fiscal também foi muito feliz em sua fundamentação:

Para a legislação tributária, os pressupostos do ágio são participação societária e o fundamento econômico do ágio. O interessado não recebeu qualquer participação societária. As próprias quotas do capital não são participações societárias, pois nenhuma empresa participa de si mesma. Portanto, o primeiro pressuposto do ágio não foi atendido.

Nesse ponto, a Recorrente se defende alegando que jamais participou de si mesma, e sim da RANGER. Acrescenta que muito embora o negócio jurídico possa, para alguns, ser considerado atípico, não haveria vedação legal para que a controlada incorporasse a controladora e, muito menos,

prescrição normativa que determinasse que a incorporação, nos moldes realizados, não traduziria aquisição de participação societária.

De qualquer sorte, a sequência de passos produziu esse efeito do “ágio de si mesmo”, na medida em que foi incorporada na Plena apenas a parcela do ágio produzido na reavaliação da própria Plena, passo esse sem propósito negocial algum.

Outrossim, mesmo que a Recorrente ainda tivesse razão nesse aspecto, a operação seria ainda viciada **pela presença do ágio interno** entre partes relacionadas, como se demonstrará mais adiante.

Tratando agora do aspecto “falta de propósito negocial” que foi combatido em sua peça recursal, mesmo que fosse o caso de haver propósito negocial, não faria diferença no caso concreto, pois se a ausência de propósito negocial pode ser uma condição que por si só possa invalidar o planejamento tributário, a simples presença dela não é uma condição suficiente para validá-lo, isso porque pode ocorrer outras situações que maculem o planejamento, como de fato ocorreu e se discorrerá mais adiante, como, por exemplo, no objetivo também claro de se rebaixar artificialmente o valor do capital social (capital zero, a integralizar), de modo a maximizar a diferença entre este e as avaliações, ou seja, o ágio. Por outras palavras, mesmo que essa reestruturação visasse atingir algum interesse comercial e econômico específico, como tenta sustentar em seu recurso, permitindo que a Recorrente importasse e comercializasse as marcas SHARP como distribuidor exclusivo no Brasil. Mesmo que isso fosse o caso, ainda assim tal circunstância não serviria de escudo contra todos os outros vícios descritos neste voto.

De toda sorte, ainda não me convence a existência desse propósito negocial como motivador de todas essas operações em cadeia, simplesmente porque a Ranger que foi escolhida como iniciadora de todo o processo, logo depois é descartada com as seguintes razões:

Entretanto, por razões eminentemente comerciais, a SHARP solicitou que a RANGER não participasse das empresas PLENA e PRINCIPAL. Para os japoneses, como a RANGER já estava consolidada no mercado brasileiro, e já detinha diversos outros clientes e fornecedores, havia o receio de que essa empresa priorizasse mercadorias de outros fornecedores, em detrimento dos produtos SHARP.

Muito embora essa exigência não eliminasse o teórico risco, com a saída oficial da RANGER, da participação acionária das empresas operacionais PLENA e PRINCIPAL, já restaria afastada a relação direta entre as empresas

Sendo assim, não pode produzir qualquer efeito tributário a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação imediatamente.

Outrossim, a situação ainda se apresenta mais grave quando verificamos que o principal prerequisite para a existência do ágio não foi satisfeito. É a necessidade de as partes não serem relacionadas, justamente por que nessa situação não há garantia de que a formação do ágio se deu de forma natural e não artificial. A importância disso é justamente porque nessas situações em que os preços não são formados livremente através das leis dos mercados a integridade da quantificação do ágio fica já prejudicada em seu ponto de partida,

seja elevando preço da aquisição, seja aviltando o capital social da empresa a ser adquirida no seu ponto de partida, como de fato ocorreu no caso concreto, em que o custo da aquisição da Recorrente foi ZERO, ou seja capital social a integralizar.

E de **fato as partes são relacionadas**, uma vez que às fls. 96 verificamos que tanto a Ranger quanto a Plena possuem os mesmos sócios (fl.67 e fl. 96): REVERE Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ nº 06.372.776/0001-19 e SEA Venture Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ nº 06.372.766/0001-83, ambas constituídas em 21/06/2004, cada uma possuindo metade das cotas de ambas as empresas. No protocolo de Cisão parcial e Justificação da Ranger bem se vê que o mesmo administrador Paulo Alves Uruga assina por ambas as empresas. Nesse contexto, além da existência do ágio de si mesmo, também está presente o denominado ágio interno que a jurisprudência é pacífica em não permitir o seu aproveitamento justamente pelas razões viciantes e comprometedoras acima já delineadas.

Na verdade, ficou caracterizado um verdadeiro abuso de direito, que pode ser detectado por um conjunto convergente de indícios, tais como "proximidade temporal de atos", já descritos alhures, quase chegando a transmutar-se em coincidência temporal;. A disparidade de valores já foi comentada, quando tratamos da utilização do custo zero; O fato do ágio ter sido gerado sem ter havido aquisição entre partes independentes; o desfazimento de efeitos também está presente na medida em que em curto intervalo de tempo, pessoas jurídicas recebem e transmitem participações. E por fim, a inexistência de propósito negocial, uma vez que a simples representação da Sharp não é motivo para a ocorrência de todas essas operações em sequência da forma como se deu.

Outrossim, o referido aviltamento do capital social a custo zero da Plena que foi reavaliado como investimento da Ranger no momento da cisão, somente se deu justamente porque as partes deixaram de respeitar um critério super importante para a validade da existência do ágio, que é o fato de as partes serem interdependentes, onde as aquisições se dão a preço de mercado. E, como já se disse, essa situação conduziu inexoravelmente também a existência do denominado “ágio de si mesmo” e ao “ágio interno”, sendo o primeiro muito bem colocado tanto pelo autuante quanto pela DRJ, com o fito de maximizar o aproveitamento do desse ágio na Recorrente.

Por fim, em nada socorre a Recorrente perseguir ponto secundário da fundamentação colocada pelo fiscal que acrescentou um outro fundamento, no meu ponto de vista desnecessário, que seria o descasamento entre o aproveitamento do ágio na incorporação e a falta do oferecimento à tributação do ganho de capital no momento da “aquisição”/“alienação” do investimento. A Recorrente socorre-se do fato de haver legislação que lhe desse cobertura para diferir a tributação desse ganho(artigo 36 da Lei nº 10.637/02), porém, esse escudo não lhe protege de todos os outros fundamentos já percorridos alhures.

Portanto, comprovada está o abuso de direito na medida que pelas provas dos autos constatou-se que os valores atribuídos às integralizações nas sociedades de passagem foram artificialmente rebaixados, com o objetivo de maximizar o ágio dos investimentos, conforme comprovam os laudos de avaliação; bem assim também ficou caracterizada a existência do chamado “ágio de si mesmo” e o “ágio interno” em operações intragrupo que também macula toda a operação.

Por, todo o exposto, nego provimento a este item.

PASSIVO FICTÍCIO

Conforme consta do TVF:

Em 03/10/07 (docs fls.), a Empresa foi intimada a comprovar o saldo da conta Fornecedores existente em 31/12/04;

b) Em 29/11/07 (doc fls. dessa comprovação;) foi concedido um novo prazo de vinte dias para apresentação

c) Era 18/12/07 (doe. fls.) a empresa apresenta um relação dos Fornecedores existentes em 31/12/04*. que totalizava R\$ 4.247;403,93;

d) Na mesma planilha, a fiscalizada apresentou uma relação dos pagamentos efetuados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2.005 que seriam relativos aos créditos dos Fornecedores existentes em 31/12/2004;

e) Juntamente com. essa planilha,, (doe. fls.) a empresa apresentou xerox de mapas de controles internos relativos a pagamentos efetuados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005;

Examinando os documentos apresentados, a fiscalização constatou o seguinte:

a) O saldo da conta Fornecedores, constante no balanço levantado em 31/12/04 (doc. fls.) é de R\$ 4.702.567,56 e a relação dos fornecedores apresentada pela empresa, totaliza R\$ 4.247.403,93 restando portanto uma diferença não comprovada de R\$ 455.163,63;

b) A relação dos fornecedores existentes em 31/12/04 apresentada pela empresa totaliza R\$ 4.247,403,93 e o total dos pagamentos efetuados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2.005 totalizam R\$ 3.966.330,86, restando Uma diferença não comprovada de R\$281.073,07;

c) Na. relação dos pagamentos efetuados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2.005 apresentada pela empresa, consta que quase todos os pagamentos foram efetuados para a empresa M. Trading. Entretanto, examinando os controles internos apresentados juntamente com essa relação, a fiscalização constatou que vários pagamentos que totalizam R\$1.038387,83, não foram efetuados à M. Trading e sim para outras empresa que não constam na relação como sendo obrigações existentes em 31/12/04;

d) Segue abaixo a relação dos pagamentos efetuados a essas outras empresas:

data	valor	fornecedor	docfls.
10.01.05	79.700,00	Portes Trading	docfls.
24.01.05	42.000,00	Portes Trading	docfls.

28.01.05	44.000,00	Portes Trading	. docfls.
31.01.05	143.000,00	Portes Trading	docfls.
3.02.05	104.146,59	ClacImp.Exp,	docfls.
16.02.05	340.508,47	OptlImport	docfls.
18.02.05	124.364,88	OptlImport	docfls.
18.02.95	31.465,10	Portes Trading	docfls.
21.02.05	18.561,30	Portes Trading	docfls,
21,02.05	44.948,83	Portes Trading	docfls.
21.02.05	B.796,99	Portes Trading:	docfls.
21.03.05	13.336,63	OptlImport	docfls.
21.03.05	13.336,63	OptlImport	docfls.
21.03.05	30.422,41	OptlImport	docfls.
soma	1.038.587,83		

e) Tendo em vista que esses pagamentos não constam na relação das obrigações existentes em 31/12/04 e tendo em vista que nos controles internos consta que esses pagamentos se referem a obrigações emitidas no ano de 2.005, a parcela supra de R\$ 1.038.587,83 configura parte do passivo de 31/12/04 como sendo não comprovado ;

D) Nessa relação consta, também que inúmeros pagamentos efetuados para a M. Trading, têm um histórico que configuram que o pagamento refere-se a obrigações originadas no próprio ano de 2.005, como segue:

Data valor Fornecedor histórico Us.

10/01/05 62:580,5S M. Trading adiantamento

10101/05 123.255,33 M. Trading adiantamento

18/01/05 120.000,00 M. Trading adiantamento

soma 305.835,91

Tendo- em. vista que a comprovação do passivo existente em 31 de dezembro se concretiza pelo pagamento das obrigações no ano seguinte e tendo em vista que pelo exposto, a empresa deixou de co: >var o pagamento no ano seguinte, de parte do valor da conta fornecedores constante no balanço de 31/12/04, e tendo em vista o relatado nos itens A e B supra, ficam as parcelas de R\$ 455.163,63 (item a), R\$ 281.073,07 (item B), R\$1.038.587,83 (item c) e R\$305.835,91 (item d),, como» «ido.

Tendo em vista que o art 281 do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 prescreve "Que caracteriza-se como omissão no registro de receita a manutenção no passivo de obrigações aja exigibilidade não seja comprovada", fica a importância supra de R\$ 2.080.660,44 caracterizada como omissão de receita e, portanto, sujeita à lançamento de ofício

A DRJ, por sua vez, MANTEVE EM PARTE esta atuação, cancelando as importâncias de R\$1.038.587,83 (item c) e R\$305.835,91 (item d), nos seguintes termos:

7.1 - no que se relaciona à omissão de receita, tem razão o sujeito passivo quanto ao valor de R\$ 305.835,91, quando alude a obrigações assumidas em 2005, adimplidas no mesmo ano calendário; no ponto, a própria fiscalização, com base na documentação fornecida pelo sujeito passivo atesta se referir a obrigações assumidas no próprio ano de 2005, fls. 223;

7.2. - igualmente o valor de R\$ 1.038.587,83, fls. 223, confirmados pelos documentos de fls. 161/177; ainda que se refiram a pagamentos listados como a

determinado fornecedor e efetuados a outros, em idênticos valores, se relacionam a operações realizadas em 2005. Não, em 2004. Portanto, não passíveis de constituírem exigibilidades em 31.12.2004;

Dessa forma a DRJ manteve a parcela remanescente de 736.236,70 (R\$ 455.163,63 (item a) + 281.073,07 (item B)), nos seguintes termos:

Restam as diferenças apuradas, de R\$ 455.163,63 e de R\$ 281.073,07, total de R\$ 736.236,70. Para estas, a relação de obrigações pagas em 2005, tidas como contraídas em 2004, fls. 344, lastreada pela documentação de fls. 402/416, no montante lançado pela fiscalização, de R\$ 2.441.053,19, nada justifica quanto às diferenças apuradas. Porquanto:

7.3.1.- - o montante lançado, R\$ 2.080.660,44, incluiu valores atinentes ao ano calendário de 2005, antes reportados;

7.3.2.- - não há qualquer indicação de data das obrigações reportadas nos documentos de fls. 402/416; somente de pagamentos;

7.3.3.- - não há qualquer relação entre os valores dos documentos de fls. 402/416 e aqueles de fls. 161/177, que, juntamente com a DIPJ, serviram de base à apuração das diferenças enfocadas; menos, ainda, com os montantes dessas mesmas diferenças, ora sob análise;

7.3.4.- - os primeiros, fls. 402/416 sequer constam das exigibilidades informadas nos documentos de fls. 161/177;

7.3.5.- - todas as operações relacionadas aos documentos de fls. 402/416 dizem respeito ao fornecedor M. Trading. Ora, os documentos de fls. 161/177 indicam que operações com este fornecedor se relacionavam ou a adiantamentos de compras ou a fechamento de câmbio. De curto prazo, o que é comprovado pelos valores, antes analisados (R\$ 305.835,91 e 1.038.587,83), admitidos, pelo fisco e pelo contribuinte, como operações realizadas em 2005

7.4.- Pela motivação acima o lançamento deve ser parcialmente mantido quanto às exigibilidades tributárias incidentes sobre o montante de R\$ 736.236,70.

Mantenho o lançamento nessa parte remanescente, pois a mesma situação de carência de prova ainda se mostra presente. Isso porque a contribuinte não fez a vinculação necessária entre o que estava em aberto e o que se pretendeu demonstrar que já estava pago. Trazer um subconjunto de valores que somam um valor aproximado do conjunto maior (títulos em aberto) não é vinculação que se considere válida para infirmar qualquer coisa. Ao trazer esse subconjunto com data de emissão de 2005 não quer dizer que a autuação teria incluído esses títulos, apenas prova que o contribuinte trouxe a prova errada.

E a prova da falta dessa vinculação, coerentemente com tudo que se disse nesse voto, é o que a própria DRJ coloca:

7.3.2.- - **não há qualquer indicação de data das obrigações** reportadas nos documentos de fls. 402/416; somente de pagamentos;

7.3.3.- - **não há qualquer relação** entre os valores dos documentos de fls. 402/416 e aqueles de fls. 161/177, que, juntamente com a DIPJ, serviram de base

à apuração das diferenças enfocadas; menos, ainda, com os montantes dessas mesmas diferenças, ora sob análise;

7.3.4.- - os primeiros, fls. 402/416 sequer constam das exigibilidades informadas nos documentos de fls. 161/177; (grifei)

Outrossim, a Recorrente ainda em seu recurso não consegue infirmar o último questionamento colocado pela DRJ:

todas as operações relacionadas aos documentos de fls. 402/416 dizem respeito ao fornecedor M. Trading. Ora, os documentos de fls. 161/177 indicam que operações com este fornecedor se relacionavam ou a adiantamentos de compras ou a fechamento de câmbio.

Por fim, não socorre também o argumento da Recorrente no sentido de que a existência prejuízo fiscal impossibilitaria o lançamento de passivo fictício. Ilação nada mais equivocada, pois a omissão de receitas pode acontecer mesmo que a empresa apresente prejuízos fiscais. A apresentação de prejuízo ou lucro é o resultado final de um balanço em que as omissões entrariam para aumentar a parcela tributável ou diminuir o prejuízo compensável. Ou seja, a existência ou ausência de uma coisa (passivo fictício) não implica presença ou ausência de outra (lucro), apenas a primeira contribui para aumentar ou diminuir a segunda.

Portanto, também mantenho este item da autuação.

LANÇAMENTO DECORRENTES. CSLL, PIS E COFINS

Em não havendo contestações específicas, o decidido quanto à infração do IRPJ, também se aplica aos lançamentos decorrentes naquilo em que for cabível.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator