ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14098.720001/2015-31

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	14098.720001/2015-31
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.117 – 1ª Turma**
Sessão de	10 de abril de 2019
Matéria	IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AUTO SUECO CENTRO OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INEXISTÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA.

A constituição de empresa cuja única função seja servir de veículo para o aproveitamento indevido do ágio pela real investida, ou seja, sem qualquer outro motivo extratributário e sem propósito negocial, é ilegítima.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane

Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo consubstanciado em dois autos de infração, um de IRPJ – Lucro Real (e-fls. 5 a 20) e CSLL – Lucro Real (e-fls. 22 a 34), que consideram os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, constatando as seguintes infrações:

a) Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real / Exclusões indevidas de despesas com amortização de ágio: para os anos-calendário de 2010 a 2011 o valor apurado foi de R$ 1.998.000,00 para cada ano, enquanto que para o ano de 2012, o valor apurado foi de R$ 1.498.500,00; para todos os anos-calendários foi aplicada a multa no patamar de 150% (e-fl. 6). Enquadramento legal (A.I. IRPJ): art. 3º da Lei nº 9.249/95 e arts. 247 e 249, I do RIR/99. Enquadramento legal (A.I. CSLL): Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

b) Multa ou juros isolados / Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada: no auto de infração de IRPJ, considerou os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2010 e 31/12/2012, com exceção dos meses de outubro e novembro de 2012 (e-fls. 6 a 7). Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07/2007. No auto de infração de CSLL, a análise considerou os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2010 e 30/09/2012 (e-fls. 23 a 24). Enquadramento legal: art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07/2007.

c) Conforme e-fls. 20 e 34, a multa de 150% foi enquadrada no artigo 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

d) Conforme e-fls. 20 e 34, os juros de mora foram assim enquadrados: Art. 61, § 3°, da lei n° 9.430/96. Fatos geradores a partir de 01/01/1997: Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Tratando, então, de valores, tem-se que o auto de infração de IRPJ, resultou no crédito tributário total de R$ 4.528.606,74 (imposto = R$ 1.373.625,00 / juros de mora = R$ 391.158,45 / multa proporcional = R$ 2.060.437,50 / multa exigida isoladamente = R$ 703.385,79), enquanto que o auto de infração de CSLL, resultou no montante de R$ 1.624.332,04 (contribuição = R$ 494.505,00 / juros de mora = R$ 140.817,04 / multa proporcional = R$ 741.757,50 / multa exigida isoladamente = R$ 247.252,50).

O Relatório Fiscal (e-fls. 36 a 46) informa que a fiscalização começou com a solicitação de apresentação de alguns documentos listados no Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF (e-fls. 51 a 53), são eles: *a)* prestar esclarecimentos e documentos comprobatórios quanto às atividades operacionais exercidas pela empresa Sagabras desde a sua criação até a sua incorporação, bem como sua finalidade econômica e o propósito negocial de sua criação – de 01/01/2010 até 31/12/2012; *b)* prestar esclarecimentos quanto ao tratamento tributário e o fundamento legal referente à amortização do ágio informados nos LALUR 2010,

2011 e 2012, a título de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a correspondente memória de cálculo – de 01/01/2010 até 31/12/2012; *c)* comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e contador – de 01/01/2010 até 31/12/2012; *d)* indicação de responsável, com instrumento de procuração, para acompanhar o presente procedimento fiscal, se pessoa diferente daquela indicada como representante legal da pessoa jurídica – de 01/01/2010 até 31/12/2012; *e)* organograma do grupo empresarial – de 01/01/2010 até 31/12/2012;

A ciência de tal intimação se deu em 13 de agosto de 2014. Em 29 de agosto do mesmo ano foi concedido a contribuinte a prorrogação de mais vinte dias de prazo para que apresentasse a documentação solicitada (e-fl. 55). Disto, na sequência dos autos foram juntados os seguintes documentos:

- e-fls. 57 a 64: Contrato Social da Sagabras Participações Ltda.;

- e-fls. 65 a 72: 1ª Alteração do Contrato Social da Sagabras Participações Ltda;

- e-fls. 73 a 109: Laudo de Avaliação elaborado pela empresa Apsis;

- e-fls. 110 a 137: Protocolo e Justificação de Incorporação da Sagabras Participações Ltda.;

- e-fls.138 a 141: Organograma

Com base na documentação apresentada pela empresa fiscalizada, o auditor fiscal concluiu que:

- 22/01/2007: Auto Sueco, Limitada + Ocean Scenery constituem a Sagabras Participações Ltda (capital social de R$ 500.000,00 – 99,99% da Auto Sueco e 0,01% da Ocean) – e-fl. 38, item "a", do Relatório Fiscal

- 31/01/2007: Montadora Volvo + Antônio Carlos Donizeti Morassutti constituem a Drakkar (atual Auto Sueco Centro-Oeste – Concessionária de Veículos LTDA., com capital social de R$ 4.010.000,00, dos quais apenas R$ 20.050,00 foram subscritos por Antônio) – e-fl. 39, item "a", do Relatório Fiscal

- 14/02/2007: Auto Sueco, Limitda subscreve e integraliza R$ 14.477.256,70 na Sagabras, que passa a ter um capital social de R$ 14.977.256,70 – e-fl. 39, item "b", do Relatório Fiscal

- 16/02/2007: Sagabras adquite a Drakkar por R$ 14.000.000,00. Com isso gera um ágio de R$ 9.990.000,00 (14.000.000 – 4.010.000); registrou o Relatório Fiscal que as quotas do Sr. Antônio não tinham sido integralizadas, ficando tal ônus a cargo da Sagabras – e-fl. 39, item "c", do Relatório Fiscal

- 11/05/2007: Sr. Antônio é substituído pelo Sr. Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira – novo administrador da Drakkar – e-fl. 39, item "d", do Relatório Fiscal

- 30/09/2007: Drakkar incorpora Sagabras; Mário cede e transfere sua quota para a Auto Sueco, Limitada, restando apenas ela e a Ocean Scenery como proprietárias da Drakkar – e-fl. 39, item "f", do Relatório Fiscal

- 11/10/2007: foi admitido o sócio Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, CPF nº 746.112.321-15, restabelecendo, pois, a pluralidade de sócios, ficando o capital social de R$ 12.198.300,00, assim distribuído: Sagabras Participações Ltda. – R$ 12.198.299,00 (doze milhões, cento e noventa e oito mil, duzentos e noventa e nove reais) e Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira – R$ 1,00 (um real) – e-fl. 37, do Relatório Fiscal

- 04/12/2007: ocorreu a incorporação reversa da controladora SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA. Em função desta operação, os sócios da empresa incorporada passaram, pois, a sócios da incorporadora, ficando o quadro societário/capital assim constituído/distribuído: AUTOSUECO, LIMITADA (empresa criada e estabelecida em Portugal) – R$ 14.629.492,00 (quatorze milhões, seiscentos e vinte e nove mil, quatrocentos e noventa e dois reais) e OCEAN SCENERY – CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A. (empresa criada e estabelecida em Portugal) – R$ 1,00 (um real). O sócio Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, retirou-se da sociedade transferindo suas quotas para a sócia Auto Sueco, Limitada – e-fl. 37, do Relatório Fiscal

- 14/08/2009: a OCEAN SCENERY – CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A. se retira da sociedade, cujas quotas, assim como a quase totalidade das pertencentes à AUTO-SUECO, LIMITADA foram transferidas para a empresa AS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.525.532/0001-17, ficando o capital social assim distribuído: AS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA – R$ 24.817.249,69 (vinte e quatro milhões, oitocentos e dezessete mil, duzentos e quarenta e nove centavos e sessenta e nove centavos) e AUTO-SUECO, LIMITADA – R$ 0,01 (um centavo).

Aqui cabe uma observação, conforme assinalou o relatório do acórdão da DRJ (e-fl. 462): apesar de constar do Relatório Fiscal que houve incorporação reversa em 2 datas diferentes, 30/09/2007 (fl. 39) e 04/12/2007 (fl. 37), o que se observa é que a incorporação reversa se deu de fato em 29/10/2007, com registro em 04/12/2007, conforme documento juntado pelo impugnante – Resolução de Sócios e 8ª Alteração do Contrato Social (fls. 234 a 246). A diferença de datas em nada afeta a análise aqui realizada.

Continua a autoridade fiscal relatando que a denominação da sociedade foi alterada em 15/03/2007 para Auto Sueco Brasil Concessionária de Veículos Ltda., assumindo em 12/01/2011, a razão social atual de Auto Sueco Centro-Oeste – Concessionária de Veículos Ltda.. A empresa fiscalizada integra o Grupo Nors (anteriormente denominado Grupo Auto Sueco), composto por 48 empresas, com atuação em 25 países de 03 continentes, e que desde 1933 o grupo comercializa produtos da marca Volvo.

Diante deste contexto, o auditor fiscal concluiu que a Sagabras foi formalmente constituída conforme as exigências legais vigentes, porém não possuiu propósito negocial algum em sua criação, servindo tão somente como um veículo para possibilitar a dedução indevida das despesas com a amortização do ágio, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em seu Relatório Fiscal, aponta as seguintes características para justificar tal afirmação (e-fl. 39): *a)* a empresa teve existência efêmera de 08 meses e 10 dias; *b)* o Balanço Patrimonial encerrado em 30/09/2007, utilizado para a determinação do valor da parcela do acervo líquido, certifica a inexistência de qualquer bem tangível, fato que impossibilita o exercício da atividade empresarial; *c)* era administrada pelo mesmo administrador da Drakkar, o Sr. Mário Rui F. V. Barreira; *d)* a empresa era sediada no Rio de Janeiro/RJ, enquanto que o administrador residia em Cuiabá/Tem, conforme a Demonstração de Resultado de Exercício,

não houveram despesas administrativas de viagens e estadias, deslocamentos, etc.; inclusive, a DREx certifica a ausência de atividades da empresa, uma vez que o único grupo de despesa ali informado são as tributárias; *e)* no Protocolo de Justificação é afirmado de maneira peremptória que a Sagabras foi constituída para viabilizar a aquisição da Auto Sueco junto à Volvo do Brasil Veículos Ltda.

Ainda, à e-folha 40, o mesmo relatório, focando agora na artificialidade do ágio, aduz que, decorridos apenas 16 dias da criação da Drakkar, esta foi adquirida pela Sagabras, pelo valor de R$ 14.000.000,00 sem que se quer aquela empresa tenha dado início as suas atividades operacionais. Além disso, como demonstra o Balanço Patrimonial encerrado na data base de 16/02/2007, todo o capital social da Drakkar encontrava-se apenas subscrito, ou seja, a empresa existia apenas no "papel".

Aponta, também, o relatório, que o Laudo de Avaliação declarou como objetivo do relatório a "Elaboração de projeções financeiras pra fundamentação, pela rentabilidade futura, do ágio gerado na aquisição da Drakkar para fins dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99". O auditor fiscal estranhou tal declaração, pois para ele o laudo se prestaria a determinar o valor de mercado das empresas e não para estabelecer uma fundamentação de ágio para fins de benefícios tributários. (e-fl. 40)

Diante deste panorama, o fiscal entendeu que caberia a multa qualificada de 150% no presente caso, com base no artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, ou seja, para o auditor fiscal a empresa adotou uma conduta fraudulenta em suas operações.

Inconformada, a fiscalizada apresentou Impugnação (e-fls. 145 a 188) defendendo-se ponto-a-ponto e trazendo mais documentos comprobatórios, porém, sob o acórdão nº 14-58.844, julgado em 28 de maio de 2015, pela 1ª Turma, da DRJ em Ribeirão Preto/SP (e-fls. 460 a 479), foi dada improcedência para sua defesa. Veja-se a ementa de tal decisão: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012
>
> ÁGIO. LAUDO DE AVALIAÇÃO.
>
> A legislação vigente não exigiu maiores detalhes do conteúdo do laudo, exigindo apenas que o lançamento com os fundamentos de rentabilidade futura deverá ser baseado em demonstração a ser arquivada pelo contribuinte, estando ou não este demonstrativo correto.
>
> INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.
>
> A criação de empresa sem qualquer finalidade construtiva, seja comercial, industrial ou de prestação de serviços, com único propósito de redução ou supressão de tributos, configura a fraude tributária.
>
> INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.
>
> O recolhimento insuficiente dos valores de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada disposta no artigo 44, inciso II -b da Lei nº 9.430/96.
>
> TAXA SELIC. CONTAGEM DOS JUROS.
>
> O saldo do imposto a pagar com base no lucro real anual será acrescido de juros calculados à taxa SELIC, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

O tratamento do ágio na apuração da CSLL deve seguir a mesma regra aplicável ao IRPJ, inclusive no que se refere a sua amortização.

Interpôs então, a autuada, Recurso Voluntário (e-fls. 522 a 563) repisando seus argumentos. Em 20 de junho de 2017, sob o acórdão nº 1302-002.284, foi dado provimento ao recurso da recorrente, por maioria de votos. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. PAGAMENTO EFETIVO. EXIGÊNCIAS LEGAIS CUMPRIDAS.

A empresa controlada que incorporar a controladora, na qual detinha participação societária com ágio efetivamente pago, cumpridas as exigências dos arts. 385 e 386 do RIR/99, está autorizada a deduzir as despesas de amortização de ágio nas bases do IRPJ e da CSLL.

Neste acórdão imperou a visão de que havia um propósito negocial nas operações realizadas, qual seja, adquirir a representação exclusiva da marca Volvo naquelas Unidades da Federação, e que todos os requisitos para a dedução pretendida foram satisfeitos. A declaração de voto deste acórdão está no mesmo sentido.

Ademais, a mesma decisão entendeu que como os R$ 14.000.000,00 foram devidamente oferecidos à tributação, não há ilegalidade na dedução das despesas de amortização do ágio em questão.

Acompanhe-se a conclusão do voto condutor:

Observa-se, portanto, que independentemente do entendimento da DRJ de que a aquisição da concessão poderia ter sido realizada diretamente pelas empresas portuguesas, sem a criação da SAGABRAS. Ou, que a Montadora Volvo poderia ter negociado a venda da concessão diretamente, sem a constituição da DRAKKAR, o modelo de negócio adotado pela Recorrente, ainda que, além do objetivo de adquirir a Concessão Volvo, tenha havido planejamento estratégico quanto aos impactos tributários, em realidade, não se vê infração legal, conforme acima analisado. Entende-se, assim, que é indevida a glosa mantida pela DRJ.

Diante do provimento do recurso voluntário, a Procuradoria interpôs Recurso Especial (e-fls. 637 a 659) por entender que a decisão do *"Colegiado a quo contrariou entendimento manifestado por outros Colegiados do CARF em relação à (im)possibilidade de criação artificial de ágio, cujo transporte ocorreu por intermédio de uma empresa-veículo, sem propósito negocial e inexistente de fato."*

Para tanto, apresentou dois acórdãos paradigmas para demonstrar a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e arts. 385, 386 e 391 do Decreto nº 3.000/99), no que toca ao aproveitamento do ágio transferido; confira-se as ementas de tais julgados:

Acórdão nº 9101-002.213

Processo nº 10845.722254/2011-65

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-002.213 – 1ª Turma

Sessão de 3 de fevereiro de 2016

Matéria IRPJ-CSLL

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado COLUMBIAN CHEMICALS BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, votando o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo pelas conclusões. Os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) apresentarão Declaração de Voto em relação ao conhecimento. Quanto ao mérito, por voto de qualidade, dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e André Mendes Moura apresentarão declaração de voto em relação ao mérito.

Acórdão nº 1402-001.404

Processo nº 11020.724809/201170

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1402001.404 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 09 de julho de 2013

Matéria IRPJ e CSLL

Recorrente LUPATECH S/A (SUCESSORA DE TECVAL VÁLVULAS INDUSTRIAIS LTDA)

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não configura qualquer dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO. DESCABIMENTO.

Descabida a aplicação de multa qualificada, de 150%, quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO. APRECIAÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE.

A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento integral. Designado o Conselheiro Frederico

Augusto Gomes de Alencar, para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Participou do julgamento o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 663 a 670) deu seguimento ao recurso da Procuradoria.

Em 01/02/2018, a recorrida teve ciência do despacho de admissibilidade (e-fl. 693) e às e-folhas 696 a 706, apresentou Contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso especial, por entender que não haveria similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas. No mérito, a recorrida repisou os argumentos do recurso voluntário, reforçando suas conclusões sobre a existência de propósito negocial em suas operações com a informação de que a operação de aquisição da Drakkar teve de ser previamente submetida à aprovação do CADE, por meio do Ato de Concentração nº 08012.001646/2007-61, pois os grupos envolvidos – Nors e Volvo – possuíam faturamento anual superior ao limite estabelecido para tal fim (e-fl. 706).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, conforme e-folha 664 do Despacho de Admissibilidade, que assim dispôs: "Em 05/10/2017, o processo foi encaminhado à PGFN (fl.636). Presume-se intimada a Fazenda no prazo de 30 dias, ou seja, dia 04/11/2017 (sábado). O prazo para interposição do recurso se inicia no 1º dia útil seguinte (06/11/2017), logo, afigura-se tempestivo o recurso interposto em 20/11/2017."

Em suas contrarrazões (e-fls. 699 a 702) a recorrida questiona o conhecimento do recurso especial da Procuradoria, alegando a ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido. Diz que o caso do acórdão paradigma nº 9101-002.213 se distingue do caso dos autos porque neste houve confusão patrimonial entre investidora e investida, ou seja, Sagabras e Drakkar, respectivamente, enquanto que no caso do paradigma tal requisito para a amortização do ágio não restou satisfeito. Quanto ao acórdão paradigma nº 1402-001.404, alega que o propósito negocial não constatado no paradigma foi cabalmente atestado pelo acórdão recorrido destes autos.

Citou trechos dos acórdãos paradigmas para demonstrar esta suposta falta de similitude fática.

Analisando os acórdãos paradigmas em seu inteiro teor, entendo que a recorrida não tem razão em suas alegações. O equívoco está em confundir similitude fática com interpretação da norma tributária, pois a recorrida apenas atacou a conclusão dada à situações fáticas, em verdade, muito semelhantes.

No caso dos dois acórdãos paradigmas o caminhar das operações societárias para resultar na amortização do ágio foi praticamente o mesmo empregado pela recorrida, mas, obviamente, por serem apresentados como acórdãos paradigmas, tiveram resultados diametralmente opostos ao do acórdão recorrido do presente caso, motivo pelo qual chega a soar estranho, ou no mínimo incongruente, a recorrida se impor contra a similitude fática e apenas registrar a diferença de resultados entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido.

Reforço que similitude fática, como sabemos, não é o mesmo que identidade fática, sendo o primeiro o real requisito exigido para o conhecimento do recurso especial. Ademais, o foco do recurso ora analisado é a utilização da empresa veículo. Neste sentido, inegável que os acórdãos paradigmas também trataram deste tema. O acórdão paradigma 9101-002.213 (Recorrente: Fazenda Nacional – Recorrida: Columbian Chemical Brasil Ltda – Sessão: 3 de fevereiro de 2016 – Relator: Marcos Aurélio Pereira Valadão), por exemplo, tratou da empresa veículo para definir se a confusão patrimonial de fato ocorreu naquele caso; acompanhe-se trecho do voto:

> Não obstante tenha havido a efetiva transferência de recursos das sociedades CC HOLDCO S.ÀR.L (LUXEMBOURG) e CC HOLDCO (LTD

> CAYMAN) - HOLDCO para a sociedade CC ACQUISITION CO. (BRASIL) PARTICIPAÇÕES LTDA., **na realidade essa última empresa apenas serviu de receptáculo de tais recursos que, no mesmo dia,** foram transferidos, de imediato, para a sociedade COLUMBIAN INTERNATIONAL CHEMICALS CORPORATION (USA), visando à aquisição da empresa recorrente, COLUMBIAN CHEMICALS BRASIL LTDA.
>
> (…)
>
> É que, para que se possa processar essa amortização, é pressuposto inarredável a existência de confusão patrimonial, consistente em haver, no mesmo patrimônio da empresa resultante da incorporação, ágio e rentabilidade, ou ágio e valorização patrimonial, conforme o caso. O que não ocorreu no presente caso, já que o adquirente CC HOLDCO (CC HOLDCO LTD CAYMAN + CC HOLDCO LUXEMBOURG) a adquirida (COLUMBIAN CHEMICALS DO BRASIL) continuam entidades absolutamente distintas após as operações societárias objeto de discussão, **mormente em virtude de que os recursos da aquisição apenas transitam pela economia brasileira,** sendo originados no exterior e em sequência retornados ao exterior.
>
> (…)
>
> Destaca-se, ainda, em reforço ao que se disse, que, antes mesmo da aquisição da recorrente pela CC ACQUISITION CO. (BRASIL) PARTICIPAÇÕES LTDA., já, esta, se localizava no mesmo endereço daquela, e possuíam, ambas, o mesmo administrador.
>
> (…)
>
> Como bem ressaltado no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 867 a 910:
>
> Assim, o que houve foi tão somente o pagamento efetuado por um não residente a outro não residente, pela aquisição de uma empresa domiciliada no Brasil. O ágio foi desembolsado no exterior e deveria ter sido lá contabilizado pela compradora estrangeira. **O uso da empresa veículo teve como único objetivo carrear o ágio para o território nacional, com a consequente amortização pela própria empresa adquirida, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.** Uma operação de compra e venda entre não residentes foi travestida de investimento direto e empréstimo. Os recursos financeiros desta aquisição apenas transitaram pelo território nacional, e em um único dia (16/03/2006), pois tiveram como origem e destino empresas no exterior. **A empresa veículo não produziu qualquer atividade econômica e foi extinta logo em seguida à operação realizada,** de modo que os recursos que entraram no país não podem ser caracterizados como capitais estrangeiros, conforme a definição prescrita no art. 1º da Lei nº 4.131/62.
>
> (...)
>
> (Grifos meus)

O mesmo ocorre com o acórdão paradigma 1402-001-404 (Recorrente: Lupatech S/A – Sucessora de Tecval Válvulas Industriais LTDA – Recorrida: Fazenda Nacional – Sessão: 9 de julho de 2013 – Relator: Paulo Roberto Cortez – Relator Designado: Frederico Augusto Gomes de Alencar); acompanhe-se trechos do voto vencedor:

> Ouso discordar do i. Conselheiro Relator quanto à possibilidade, no caso concreto, de aproveitamento da amortização do ágio para fins tributários. **A discussão posta gira em torno dos motivos e finalidades da criação da empresa veículo TCV e do propósito negocial da transação.**
>
> Da análise das peças dos autos, particularmente do relatório fiscal, da impugnação e do recurso apresentados, alguns fatos são incontroversos a respeito da TCV: **i) teve vida efêmera, mais precisamente 108 dias (de 05/08/2008 a 20/11/2008); ii) a única operação realizada foi a aquisição de Tecval, tendo sido, ao final, por esta incorporada; iii) não possuía empregados; iv) não possuía sede própria, estabelecendo-se no mesmo endereço de Lupatech; v) identidade de diretores entre TCV e Lupatech; vi) os recursos para aquisição de Tecval foram oriundos, em sua totalidade, de Lupatech, ainda que por meio indireto, utilizando-se da controlada Metalúrgica Nova Americana (MNA).**
>
> (…)
>
> Ao meu sentir, entretanto, a criação da TVC e todas as operações realizadas em seqüência, apesar de não denotarem infração quando vistas isoladamente, demonstram inequivocamente, quando analisadas em conjunto, que **o único propósito das operações foi o de antecipar os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio,** nos termos do art. 386 do RIR/99. Isto, sim, é ofensivo à legislação tributária conforme arrazoado neste Voto.
>
> (Grifos meus)

Desta feita, entendo que o recurso especial da Procuradoria atendeu a todos os requisitos exigidos para o seu conhecimento; a similitude fática foi comprovada, bem como há cotejo analítico, motivo pelo qual, com base no permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99, tomo conhecimento do recurso.

Mérito

No caso destes autos, temos as empresas estrangeiras Auto Sueco, Limitada e Ocean Scenery Consultoria e Projectos S.A, ambas estabelecidas em Portugal, constituindo no Brasil, em 22/01/2007, a empresa Sagabras, tida pela autoridade fiscal como empresa veículo. Isto porque, em 14/02/2007, a Auto Sueco, Limitada aumenta o capital da Sagabras de R$ 500.000,00 para R$ 14.977.256,70, que por sua vez, em 16/02/2007, adquire a Drakkar (atual Auto Sueco Centro-Oeste – Concessionária de Veículos Ltda.), por R$ 14 milhões, com o ágio de R$ 9.990.000,00, já que o capital social da Drakkar no momento da aquisição era de R$ 4.010.000,00 (Relatório Fiscal – e-fl. 39, item "b" e "c"). Por fim, em 04/12/2007, a Drakkar incorpora a Sagabras (incorporação reversa), ficando o quadro societário formado apenas pelas duas empresas portuguesas como proprietárias da Drakkar (Relatório Fiscal – e-fls. 234 a 246).

Apenas para registro, tem-se que posteriormente, à e-folha 262, constata-se que pela 12ª alteração do contrato social, assinada em 07/12/2010, a Ocean Scenery saiu do quadro societário, que ficou constituído pela AS Brasil Participações LTDA e Auto Sueco, Limitada, sócias da ora recorrente, que neste mesmo ato passou a se chamar 'Auto Sueco Centro-Oeste – Concessionária de Veículos Ltda.'.

Sintetizado o contexto societário o recurso especial da Procuradoria sustenta *"a (im)possibilidade de criação artificial de ágio, cujo transporte ocorreu por intermédio de*

uma "empresa-veículo", sem propósito negocial e inexistente de fato." Enquanto o acórdão recorrido (e-fls. 621 a 635) entendeu que toda a operação performada pela recorrida, inclusive a constituição da empresa Sagabras, teve propósito negocial e que todos os requisitos legais para a amortização do ágio foram satisfeitos, os acórdãos paradigmas entendem que a utilização de empresa veículo sem propósito negocial e sem outro fim que não exclusivamente tributário, é motivo para invalidar a amortização pretendida.

O mérito desta controvérsia resume-se, então, em compreender se o emprego da empresa veículo Sagabras, no presente caso, foi devido ou não. Delimita-se, portanto, que não se está questionando o ágio em si, pois não há questionamentos neste processo, inclusive quanto ao efetivo pagamento do preço de aquisição (comprovante do pagamento – e-fl. 221).

Compulsando os autos e considerando por certo o conteúdo dos acórdãos paradigmas apresentados pela recorrente, penso que a melhor interpretação da norma tributária, neste caso arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e arts. 385, 386 e 391 do Decreto nº 3.000/99, foi dada pelos acórdãos paradigmas.

Esclareço:

Assim como nos casos dos acórdãos paradigmas, a empresa que aqui é tida como veículo, a Sagabras, goza das mesmas características das empresas veículos daqueles julgados. Tais contornos foram apresentados pelo relatório fiscal (e-fls. 36 a 46) e podem assim ser resumidos: *a)* a empresa Sagabras teve existência efêmera, tendo sido extinta em menos de um ano; *b)* o Balanço Patrimonial encerrado em 30/09/2007, utilizado para a determinação do valor da parcela do acervo líquido, certifica a inexistência de qualquer bem tangível, fato que impossibilita o exercício da atividade empresarial; *c)* era administrada pelo mesmo administrador da Drakkar, o Sr. Mário Rui F. V. Barreira; *d)* a empresa era sediada no Rio de Janeiro/RJ, enquanto que o administrador residia em Cuiabá/MT, conforme a Demonstração de Resultado de Exercício, não houveram despesas administrativas de viagens e estadias, deslocamentos, etc.; inclusive, a DREx certifica a ausência de atividades da empresa, uma vez que o único grupo de despesa ali informado são as tributárias; *e)* no Protocolo de Justificação é afirmado de maneira peremptória que a Sagabras foi constituída para viabilizar a aquisição da Auto Sueco junto à Volvo do Brasil Veículos Ltda (que juntamente com o Sr. Antônio Carlos Donizeti Morassutti constitui a Drakkar em 31/01/2007).

Além disso, o relatório fiscal fornece outras informações para entender que a empresa Sagabras manifestava de fato algum propósito negocial. Por exemplo, à e-folha 40, o mesmo relatório, focando agora na chamada "artificialidade" do ágio, aduz que, decorridos apenas 16 dias da criação da Drakkar, esta foi adquirida pela Sagabras, pelo valor de R$ 14.000.000,00 sem que se quer aquela empresa tenha dado início as suas atividades operacionais. Além disso, como demonstra o Balanço Patrimonial encerrado na data base de 16/02/2007, todo o capital social da Drakkar encontrava-se apenas subscrito, ou seja, a empresa existia apenas no "papel".

Aponta, também, o relatório, que o Laudo de Avaliação declarou como objetivo do relatório a "Elaboração de projeções financeiras pra fundamentação, pela rentabilidade futura, do ágio gerado na aquisição da Drakkar para fins dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99". O auditor fiscal estranhou tal declaração, pois para ele o laudo se prestaria a determinar o valor de mercado das empresas e não para estabelecer uma fundamentação de ágio para fins de benefícios tributários. (e-fl. 40.

Diante de tais constatações, temos que a Sagabras em momento algum, se analisarmos suas condutas isoladamente, feriu a legislação tributária. Contudo, o conjunto das

condutas praticadas pela empresa revelam a ilegitimidade de suas ações, pois buscou-se, por intermédio delas, apenas e tão somente um benefício fiscal. A doutrina caracteriza tal prática como *abuso de direito*. [1]

No que pese o acórdão recorrido ter entendido, de maneira sucinta, que há no presente caso propósito negocial, nas palavras do relator: *"o fundamento econômico da operação...residiu no objetivo dos investidores de adquirir a representação exclusiva da marca Volvo naquelas Unidades da Federação"* (e-fl. 631), não enxergo nos autos elementos que sustentem tal colocação. Inclusive, fica patente nos autos que não era interesse da Volvo ter representação exclusiva na região que abarca os Estados de Mato Grosso, Acre e Rondônia, tanto que constituiu outra empresa, a Drakkar, posteriormente, unida ao Grupo Auto Sueco, para operar naquela região, e não ao Grupo Volvo.

Nas suas contrarrazões a recorrida cita também parecer técnico elaborado pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do CADE, sobre o ato de concentração entre a Volvo e a Sagabras (e-fls.224 a 233) para justificar o propósito negocial desta última.

Este ato administrativo não tem conteúdo decisório e muito menos vincula este i.Conselho. Ainda assim, ele foi examinado e, por mais que tenha aprovado a concentração destas empresas, é necessário distinguir as searas de atuação de cada caso. Aqui não se está questionando a viabilidade econômica e atuação da empresa no Mercado, mas quer-se, sim, em última análise, descobrir se a amortização do ágio gozada pela recorrida é legítima ou não.

Inclusive, este parecer vai na contramão do que foi alegado no acórdão recorrido quanto ao propósito negocial. À e-folha 232, da análise da operação, o parecerista registrou que *"As Requerentes esclarecem que a Volvo do Brasil não pode deixar os clientes da região desassistidos, embora não tenham interesse em atuar diretamente nas atividades desenvolvidas pela Drakkar. O Grupo Sueco foi escolhido pela Volvo em virtude da parceria já existente entre esses grupos em outros países, como Portugal, Espanha, Estados Unidos, Angola e outros países africanos."*

Perceba-se que novamente se constata que a constituição da Sagabras é desnecessária para os fins almejados pelas empresas Auto Sueco e Volvo, restando-lhe como único motivo de constituição, na minha visão, a economia fiscal, o que não é compatível com a noção de propósito negocial. [2]

---

[1] Anderson Furlan, com base nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, explica esta teoria nos seguintes termos:
Havendo o abuso no direito de auto-organização, a conduta elisiva deve ser neutralizada em seus efeitos jurídicos e os atos ou negócios subjacentes ser requalificados pela Administração. Mas para se chegar à conclusão da ocorrência do abuso de direito, incumbe à Administração comprovar cabalmente ter a conduta se guiado pelo fim exclusivo de se evitar a tributação.
Sendo o tributo um instrumento vinculado à solidariedade social, assim como que o princípio da capacidade contributiva impõe a tributação geral e equitativa para todos àqueles que têm condição de contribuir para as despesas públicas, o ato abusivo é aquele praticado com a única finalidade de reduzir ou eliminar a carga tributária. Como a possibilidade de o contribuinte elidir o pagamento de tributos, mesmo através de meios lícitos, ofende o princípio da capacidade contributiva, pode a Administração requalificar os actos e negócios jurídicos praticados sem qualquer ofensa ao princípio da protecção à propriedade.
(FURLAN, Anderson. Planejamento Fiscal no Direito Brasileiro – Limites e Possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 197.)
(Grifos meus)

[2] Ocorre aqui, o que Marco Aurélio Greco chama de step transactions, ou seja, "aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente

Outro argumento vazio é o de que o objeto da Sagabras é justamente a participação no capital social de outras sociedades. Agora some-se a isto o fato de que o contrato social da empresa prevê também que o prazo dela será indeterminado (e-fls. 205 e 206). Até aqui nenhum problema. Aliás, o que se espera é justamente que uma empresa como esta, denominada também de "*holding*", se mantenha operante no Mercado por muito tempo. Afinal de contas as empresas que a constituíram injetaram primeiramente R$ 500.000,00 reais em seu capital social e, em menos de um mês após a sua constituição, ainda aumentaram seu capital em R$ 14.477.256,70. Com tamanho investimento, em uma empresa que mal começou a atuar efetivamente, o que a praxe indica e o que se espera, é que tal empresa tenha uma vida útil longa, ou ao menos interrompida também por motivos societários. Contudo, não é o que se constatou na prática; em menos de um ano a recorrida incorporou a Sagabras, para então aproveitar o ágio advindo de tal aquisição.

Disto, não há como justificar qualquer propósito negocial na criação da empresa Sagabras. Visualiza-se claramente seu propósito fiscal, justamente porque foi o único efeito produzido por sua criação. Mesmo neste quase um ano, a empresa não efetuou qualquer atividade. Os R$ 14 milhões que vieram de Portugal, passaram por ela para incorporar a Drakkar, e depois esta a incorporou reversamente.

A colocação é sucinta, mas diz tudo e, no caso dos autos, o que se conclui é que a utilização da empresa Sagabras foi ilegítima, posto que desprovida de qualquer motivo extratributário e de propósito negocial.

A cada dia me convenço mais da plausabilidade da preponderância da substancia sobre a forma nos negócios jurídicos em geral. Com o passar do tempo a doutrina e a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, vêm acatando e trazendo delineamentos mais claros a esse entendimento. Em casos como o presente, envolvendo a questão do emprego das chamadas "empresas veículo" tenho procurado identificar o tema caso a caso.

Tenho entendido, e faço questão de repetir que, para afastar a glosa do ágio, a despesa deve estar revestida daqueles elementos autorizadores do registro do ágio (efetivo pagamento do preço, laudo adequado e confusão patrimonial entre partes independentes) - que é o caso presente - e finalmente, nos casos em que haja da utilização da *empresa veículo*, que a mesma tenha existido por uma razão autônoma e extratributária, como naqueles casos em que autoridades publicas reguladoras, ou o próprio negócio, impõe claramente que o mesmo se dê da forma como se deu, ou ao menos, que não se dê da forma que o fisco entende ser o natural ou sem abusos - o que não é o caso presente.

Saliento ainda que no caso concreto, a fiscalização avançou para outras questões polêmicas, tempestivamente impugnadas pelo contribuinte, tais como: (i) a não aplicação da glosa para a CSSL, (ii) a concomitância de multa isolada com multa de ofício, (iii) a qualificação da multa e (iv) a ausência de ganho tributário mediante a aplicação do artigo 325 do RIR para as despesas com concessões, mas esses assuntos não foram objeto da divergência ora em debate.

Ante o exposto, voto para CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Procuradoria, com retorno dos autos à instância *a quo* para o exame das matérias de mérito não analisadas por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário.

É o voto.

---

para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido de existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede". (Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3 ed. – São Paulo: Dialética, 2011. p. 462.)

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei