



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

Processo n° 16327.721148/2015-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.835 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente SOFISA SERVICOS GERAIS DE ADMINISTRACAO LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

PRELIMINARES. SUPERAÇÃO EM RAZÃO DE APRECIÇÃO DE MÉRITO.

Nos termos do que dispõe o §3o. do art. 12 do RPAF, sendo possível o provimento no mérito, devem ser superadas preliminares de nulidade.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO.

No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem comercial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, superar as arguições de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Recife (PE), que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude de supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 789 a 795), lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 89.805.289,42.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 759 a 778, o lançamento decorreu de falta de contabilização de ganho de capital, na medida em que considerou que "a Sofisa Serviços é a real vendedora e beneficiária dos valores recebidos pela venda das quotas da SOFcred e que omitiu o ganho de capital obtido nessa operação apresentando em seu lugar com vendedores Banco Sofisa e Sofisa CFI, com intuito de reduzir a tributação de IRPJ/CSLL, sendo o real sujeito passivo a própria SOFISA”.

Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 797/799 e 801/803.

Ciente da autuação o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** - (fls. 822/846) em 21/01/2016, na qual alegou em síntese:

1. Preliminar. Insubsistências das autuações fiscais: o crédito tributário foi extinto quando da inclusão do ganho de capital nas bases tributáveis dos responsáveis solidários. Inteligência dos arts. 124, § único e 125, I, do CTN: Afirma que “no caso, BANCO SOFISA e SOFISA CFI são solidários à SOFISA SERVIÇOS, isso equivale a dizer que os três alienaram SOFCRED e auferiram ganho de capital tributável. Por extensão, na medida em que dois deles ofereceram à tributação, em 2010, o dito ganho de capital apurado na alienação da SOFCRED, o crédito tributário de que se cuida já foi liquidado, devendo, portanto, aproveitar a todos os Impugnantes”.

2. Diz que "agente autuante não deteria competência para efetuar o lançamento".
3. Afirma que "todos os atos foram regularmente formalizados e produziram suas naturais conseqüências jurídicas. Foram registrados, auditados e amplamente divulgados perante os órgãos cabíveis, no que estão compreendidos o Banco Central do Brasil (por tratar-se de operação envolvendo banco comercial), a Junta Comercial de São Paulo e a própria Receita Federal. Em segundo lugar, porque a própria autoridade lançadora (até como conseqüência dos negócios praticados), sequer cogitou da existência de simulação (ou qualquer outro instituto no qual pudesse encontrar fundamento que fosse)".
4. NO MÉRITO: Aduz que "o crédito tributário teria sido extinto "quando da inclusão do ganho de capital nas bases tributáveis dos responsáveis solidários";
5. Afirma que "não teria existido planejamento fiscal ilícito. Tanto a compra da SOFCRED, pelo BANCO SOFISA e SOFISA CFI, quanto a posterior venda à GVI teriam produzido "os seus regulares efeitos nos planos de fato e jurídico". O contribuinte teria direito à adoção de alternativa fiscalmente menos onerosa, desde que calcada em operação real, o que teria ocorrido no presente caso, "na medida em que a alienação à GVI foi feita por BANCO SOFISA e SOFISA CFI e o produto recebido não foi repassado à SOFISA SERVIÇOS".
6. Diz que "na medida em que a legislação fiscal faculta ao particular a opção pelo regime tributário que melhor lhe aprouver para tributar a mais-valia decorrente de bens que se encontram registrados na sociedade investida, não compete à Fiscalização impor a adoção da forma mais onerosa de tributação. Há aí opção fiscal, conduta que sequer se classifica como passível de ser examinada na temática da elisão. Desse modo, havendo diferentes alternativas postas pela legislação à disposição dos Impugnantes que levavam ao mesmo resultado daquela que foi a adotada, era vedado à Fiscalização objetar o caminho escolhido".
7. E que "teria havido razões extrafiscais para a venda da SOFCRED ao BANCO SOFISA e à SOFISA CFI".
8. Afirmando que a "imposição do comprador, dada a natureza do negócio que não se resumia à transmissão de uma participação societária, mas a todos os ativos de financiamento a consumidor que já eram de titularidade do BANCO SOFISA, e por vedação regulatória e legal de que a alienação ocorresse por SOFISA SERVIÇOS, com garantia do seu controlador. Por decorrência, demonstrada a improcedência das alegações fiscais, requer-se o cancelamento dos autos de infração".
9. Requereu o acolhimento da impugnação para cancelar a exigência fiscal na sua totalidade.

O Acórdão ora Recorrido (11-54.564 - 3ª Turma da DRJ/REC) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

COMPETÊNCIA. LANÇAMENTO. PREVENÇÃO DE JURISDIÇÃO.

É atribuição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constituir o crédito tributário mediante o lançamento. O conhecimento da infração previne a jurisdição.

INDICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A falta de indicação da legislação subsunora da infração não enseja nulidade do lançamento quando se verifica o que se apurou foi devidamente descrito nos autos de infração, bem assim no correspondente Termo de Verificação Fiscal, e resta evidenciada a sua perfeita compreensão por parte do sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

PLANEJAMENTO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EFEITOS NÃO Oponíveis À FAZENDA PÚBLICA.

Os efeitos de operações perpetradas no âmbito de planejamento tributário, em que não existe outra motivação senão a de criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias, não são oponíveis à Fazenda Pública.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, segundo entendimento da Turma “é enganosa a alegação de que só caberia cogitar-se da sua inexistência acaso a autuada tivesse recebido o preço pago pela venda ou tivesse tido algum benefício. Ora, a falta de recebimento do preço pela autuada se deu exatamente no bojo do planejamento perpetrado pelo grupo Sofisa, comandado pela família BURMAIAN, que com efeito foi o real beneficiário”

Da mesma forma, “não há aderir ao argumento de que por existir "diversos caminhos" legais, que poderiam ter sido trilhados para a venda da SOFCRED à GVI, a fiscalização não poderia ter objetado o que fora optado pelo contribuinte. A uma, porque não existia pluralidade de caminhos; o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não configura com efeito outra regulação normativa para o negócio. A venda da SOFCRED para o BANCO SOFISA E SOFISA CFI, se realmente tivesse tido motivos reais, tratar-se-ia de negócio diverso. A duas, porque, nesse contexto, a falta de consideração dos efeitos da referida venda não se trata de obliteração de opção do contribuinte”.

Ciente da decisão do Acórdão em 30/03/2017 (fls.1104) e [(ciência eletrônica por decurso de prazo em 13/03/2017, fls. 1.100), o contribuinte e solidário interpõem Recurso Voluntário em 02/05/2017 (juntada - fls. 1106) - (fls. 1109/1148), trazendo em seu bojo as mesmas razões discorridas em sede de impugnação administrativa às fls. (fls. 822/846) dos autos, trazendo apenas a inclusão do tópico 2:

- “Preliminar. Nulidade por erro material do acórdão DRJ. Houve provimento da Impugnação, o que ensejou o cancelamento parcial do crédito tributário. Exoneração que constou da fundamentação, mas, contraditoriamente, não foi reproduzida na parte dispositiva da decisão de 1ª instância” – Ao afirmar que “houve vício material na decisão da DRJ, ante a ausência de menção na parte dispositiva à exoneração parcial”.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço. A peça recursal foi manejada por BANCO SOFISA (na qualidade de sucessor da SOFISA SERVIÇOS) e a SOFISA CFI.

Cumpra asseverar inicialmente que, como relatado, o Recurso do contribuinte em quase sua totalidade consiste em repetições e reafirmações das razões de impugnação, com exceção do item 2 que defende uma suposta nulidade da decisão recorrida.

Assim é que, no presente Recurso o contribuinte aduz em sede de preliminares: (i) Nulidade do Lançamento por Incompetência do agente autuante. Inobservância das normas que regulamentam a atividade de Fiscalização; (ii) Nulidade em razão de motivação genérica e inexistência de infração à legislação; (iii) Nulidade por erro

material do acórdão DRJ (Houve provimento da Impugnação, o que ensejou o cancelamento parcial do crédito tributário. Exoneração que constou da fundamentação, mas, contraditoriamente, não foi reproduzida na parte dispositiva da decisão de 1ª instância).

Entretanto, antes de analisar as preliminares argüidas, nos termos do que dispõe o §3o. do art. 12 do RPAF, supero as preliminares para analisar o mérito por entender que é possível prover o recurso das Recorrentes.

O cerne da questão está na identificação do propósito negocial para a operação realizada.

O agente fiscal, após fiscalização que durou aproximadamente 20 (vinte) dias, em que sequer deferiu pedido de prorrogação de prazo para resposta de intimação formulada à SOFISA SERVIÇOS para justificar a operação realizada, concluiu que a mesma não possuía propósito negocial.

Isto porque, a Fiscalização entendeu que SOFCRED foi vendida pelo valor nominal de suas quotas por SOFISA SERVIÇOS a BANCO SOFISA e SOFISA CFI antes destas a alienarem a GVI porque, ao assim proceder, o ganho de capital apurado na última transação seria compensado com resultados negativos dos Recorrentes, redundando assim em recolhimentos de IRPJ e CSLL inferiores ao que seriam verificados caso a transação junto à empresa do Banco Fibra S/A tivesse sido praticada pela SOFISA SERVIÇOS. Para o agente autuante, o procedimento seria vedado porque fundamentado unicamente em vista de opção fiscalmente mais vantajosa.

Além disso, aplicou penalidade qualificada e imputou responsabilidade solidária ao BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Desta feita, após fiscalização super célere, e sem mesmo ouvir as razões da vendedora autuada, o agente fiscal concluiu não ter havido propósito negocial na operação, a não ser o deslocamento da sujeição ativa tributária, especialmente em razão de se tratarem de empresas controladas pela Família Burmain.

Por sua vez as Recorrentes em sua vasta argumentação defendem que: (i) não há vedação legal para adoção de prática lícita menos onerosa; (ii) o resultado obtido seria possível através de redução de capital da SOFISA SERVIÇOS, e; (iii) havia propósito negocial para as operações.

Defende que não há impedimento para que o particular utilize a alternativa fiscalmente mais vantajosa dentre as propostas admitidas pela legislação. Aduz ainda que a busca da estrutura mais eficiente, inclusive do ponto de vista tributário, a par de fundamentar-se na autonomia privada, é uma necessidade da sociedade empresária – que visa o maior lucro possível – e uma obrigação de seus gestores (Lei 6.404/76 - Lei das S/A, arts. 153 e 158, dentre outros). Por esse motivo, a mera opção pela alternativa fiscalmente menos onerosa não é vedada pelo ordenamento.

Aduz ainda que:

SOFISA SERVIÇOS transferiu SOFCRED para BANCO SOFISA e SOFISA CFI e recebeu deles o preço ajustado. Conseqüentemente, o negócio tornou-se perfeito e acabado, nos termos do artigo 482 do Código Civil. Posteriormente, os novos

*proprietários de SOFCRED a venderam a GVI. Foram BANCO SOFISA e SOFISA CFI que negociaram com GVI, custearam a operação e ficaram com o produto da venda para uso nas suas atividades. Isto é, **vivenciaram e se submeteram aos efeitos do negócio de compra e venda.** Ou seja, eles conduziram e se beneficiaram da operação que resultou em ganho de capital, desde o início até o seu final.*

*Para que se pudesse afirmar que o negócio teria se dado entre SOFISA SERVIÇOS e GVI, como querem fazer crer a Fiscalização e a DRJ, o produto da venda teria que, de algum modo, ter sido recebido por aquela. Ocorre que **nenhuma parcela do valor de venda foi repassada a SOFISA SERVIÇOS, quer direta, quer indiretamente. Não houve aumento de seu capital, doação ou empréstimo por BANCO SOFISA e SOFISA CFI com o preço pago por SOFCRED. Enfim, simplesmente inexistente qualquer relação entre os recursos entregues por GVI com o suposto e imaginário aumento patrimonial de SOFISA SERVIÇOS. Essa é a prova cabal de que inexistente vício na causa dos negócios praticados!***

Na ausência de prova que levasse à conclusão de que a SOFISA SERVIÇOS fora a “real vendedora” da SOFCRED, a DRJ conjecturou que “a falta de recebimento do preço pela autuada se deu exatamente no bojo do planejamento perpetrado pelo grupo Sofisa, comandado pela família BURMAIAN, que com efeito foi o real beneficiário” (fl. 1.084). Nada mais descabido.”

Segue aduzindo que:

Alternativamente à compra de SOFCRED, BANCO SOFISA, na condição de controlador integral de SOFISA SERVIÇOS, poderia ter deliberado a redução de seu capital mediante a entrega das quotas da primeira a valor contábil para, em seguida, aliená-las à GVI. Nesse caso, igualmente, não caberia cogitar de ganho de capital auferido por SOFISA SERVIÇOS, de modo que o montante seria adicionado às bases de IRPJ e CSLL de BANCO SOFISA, como concretamente ocorreu.

Isso porque o art. 22 da Lei 9.249/9534 autoriza tributar no sócio ou na sociedade o ganho de capital na alienação de bem inicialmente integrado ao ativo da pessoa jurídica.

Ora, na medida em que a legislação fiscal faculta ao particular a opção pelo regime tributário que melhor lhe aprouver para tributar a mais-valia decorrente de bens que se encontram registrados na sociedade investida, não compete à Fiscalização impor a adoção da forma mais onerosa de tributação.

Há aí opção fiscal, conduta que sequer se classifica como passível de ser examinada na temática da elisão. Desse modo, havendo diferentes alternativas postas pela legislação à

disposição dos Recorrentes que levavam ao mesmo resultado daquela que foi a adotada, era vedado à Fiscalização objetar o caminho escolhido.

Por sua vez, quanto ao propósito extrafiscal da operação, aduzem as recorrentes que:

Como é fácil depreender dos trechos transcritos, a alienação de SOFCRED não era uma transação isolada, em que simplesmente se vendia sociedade responsável por intermediar operações de crédito. A transação se inseria no bojo de negócio maior e mais complexo, por meio do qual o grupo Sofisa se retirava de parte do mercado de financiamento ao consumidor. Por essa razão, a concretização da venda de SOFCRED estava condicionada, em igual medida, às alienações das carteiras de financiamentos de veículos e ao consumidor, bem como das operações com crédito consignado e cartão de crédito, em transação que movimentou um total de R\$ 400 milhões.

Ressalte-se mais uma vez que não existem dúvidas acerca dos negócios jurídicos realizados entre as partes. O valor de venda da SOFCRED pela SOFISA SERVIÇOS seguiu as normas contábeis aplicáveis, com a efetiva tributação do ganho com o deságio. Caso contrário restariam aplicáveis as regras atinentes à DDL. O negócio foi transparente e explícito.

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a descaracterizar a venda da SOFCRED ao BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a o negócio jurídico e a redução da carga tributária como uma consequência natural e lógica. Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação para operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É freqüente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas

regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteado em caso semelhante ao aqui tratado:

Usualmente menciono em meu votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos comerciais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito comercial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos. Nesse sentido este Conselho já possui diversos precedentes:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por

expressa determinação legal. (Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013)

(***)

TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados poderiam ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária. Porém, tal afirmativa está em descompasso com o ordenamento jurídico.

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é admissível se for acidental. Apenas por isso, já se percebe a improcedência do argumento. Mas, a análise da tese do Fisco confirma o equívoco desta interpretação da fiscalização, pois nem esta motivação vicia o negócio e nem existe lei atribuindo tal efeito. As razões de ordem subjetiva que levam a pessoa a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum As partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um Juiz.

No entanto, salvo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Assim, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicada sequer por juizes aos negócios

jurídicos pelos quais a pessoa executa seu planejamento tributário. E, muito menos, poderia ser aplicada pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios. " (Acórdão n. 1101000.835 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012)

(***)

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação. (Acórdão n. 1201001.507 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 14 de setembro de 2016)

(***)

AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN). Recurso parcialmente provido. (Acórdão n. 105-16.774 - Sessão de 08 novembro de 2007)

(***)

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º). Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo". (Acórdão n. 1201-001.267 - Sessão de 19 de janeiro de 2016)

Cumpra destacar trecho do voto proferido no último Acórdão citado, com o qual me coaduno:

"(...)Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.

Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos."

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Por outro lado, as Recorrentes apresentaram, no meu entender, razões extra-tributárias mais do que suficientes para justificar as transações realizadas.

Ademais, o ponto central da fundamentação do TVF para sustentar a ausência do propósito negocial é baseado no fato de que todas as empresas eram controladas por uma única família, e que a venda poderia ser feita diretamente pela SOFISA SERVIÇOS.

Ora, tais fundamentos da forma que foram postos vão de encontro ao princípio da entidade empresarial. Ou bem as empresas são entidades autônomas, inclusive para fins de tributação, ou bem são uma única entidade empresarial. Ao meu ver, em ambas as alternativas a conclusão que se chega é o mesmo resultado obtido pelas Recorrentes.

Se entidades empresariais autônomas, as operações societárias são válidas e foram realizadas licitamente. Se desconsideramos a entidade empresarial, o resultado da tributação seria o mesmo através da venda direta pelo BANCO SOFISA.

Por outro lado, apesar de entender que no presente caso a utilização de um benefício fiscal, por si só, já pode se constituir em propósito negocial, no presente caso, diante das provas apresentadas, entendo que as operações também tiveram propósito extra tributário.

Como restou comprovado, a venda da SOFCRED não foi negócio isolado, mas correspondia a aproximadamente 25% da operação realizada pelo BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Tanto assim que tal contexto se apresenta de forma clara com a publicação de fato relevante na data de assinatura dos contratos.

Assim, entendo como razoável o argumento das Recorrentes de que era natural que GVI, controlada pelo Banco Fibra, condicionasse a realização do negócio, o que inclui, mas não se limita à venda de SOFCRED, à participação do BANCO SOFISA na qualidade de alienante. Por ser o controlador das empresas do grupo vendedor e titular das carteiras de crédito e demais operações vendidas, somente se houvesse a concentração dos ativos no BANCO SOFISA é que GVI e Banco Fibra teriam certeza que adquiririam aquilo que lhes interessava e havia sido negociado. Isto é: toda a operação de financiamento de veículos, ao consumidor final, crédito consignado e cartão de crédito, do que SOFCRED era apenas um dos elementos.

Ademais, foi o BANCO SOFISA garantidor do negócio realizado, o que reforça a lógica da operação realizada. O BANCO SOFISA e a SOFISA CFI, de sua parte, tinham porte para assumir os compromissos citados. Afinal, detinham PLC e receitas para assim proceder.

Outrossim, alegam as Recorrentes que não poderia ser diferente vez que o BANCO SOFISA e SOFISA CFI não podiam ser garantidores de transações de sociedade que lhes fosse controlada e ligada, respectivamente (SOFCRED).

Isto porque, a Resolução CMN - Conselho Monetário Nacional 2.325/1996 estende as vedações impostas às instituições financeiras na concessão de empréstimos, adiantamentos e financiamentos também à prestação de garantias. Veja-se:

“Art. 1º - Facultar a prestação de garantias por parte dos bancos múltiplos, bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, companhias hipotecárias e cooperativas de crédito.

(...)

Art. 2º - Aplicam-se à prestação de garantias as mesmas vedações legais e regulamentares impostas às instituições referidas no artigo anterior para a concessão de empréstimos, adiantamentos e financiamentos”.

Por sua vez, o artigo 17 da Lei 7.492/1986, que trata de crimes contra o Sistema Financeiro Nacional dispõe que constitui crime:

“Art. 17. Tomar ou receber, qualquer das pessoas mencionadas no art. 25 desta lei, direta ou indiretamente, empréstimo ou adiantamento, ou deferi-lo a controlador, a administrador, a membro de conselho estatutário, aos respectivos cônjuges, aos ascendentes ou descendentes, a parentes na linha colateral até o 2º grau, consangüíneos ou afins, ou a sociedade cujo controle seja por ela exercido, direta ou indiretamente, ou por qualquer dessas pessoas.

Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.”

Da interpretação sistemática da Resolução CMN 2.325/1996 com o art. 17 da Lei 7.492/86 entendo assistir razão às Recorrentes.

A referida resolução aplica à faculdade de *prestar garantias* pelas instituições financeiras, as mesmas restrições às instituições financeiras para a concessão de empréstimos.

E o art. 17 cita uma clara proibição, e da interpretação sistemática dos dois textos apenas posso concluir que é vedada a prestação de garantias diretas ou indiretas, por qualquer das pessoas mencionadas no art. 25 (administrar e controlador), para controlador, administrador, membro de conselho estatutário, aos respectivos cônjuges, aos ascendentes ou descendentes, a parentes na linha colateral até o 2º grau, consangüíneos ou afins, ou a sociedade cujo controle seja por ela exercido, direta ou indiretamente.

Essa é a conclusão a que chego.

Assim, entendo estar suficientemente demonstrado o propósito negocial.

Entretanto, mesmo que por argumentação se entendesse que não houve propósito por si mesmo nas operações, as demais razões fáticas trazem, no mínimo, uma dúvida acerca da sua alegada inexistência. Nesta feita, entendo que seria aplicável o art. 112 do CTN que determina a interpretação da maneira mais favorável ao contribuinte.

Ademais, além de tudo o quanto exposto, como bem observado pelo Recorrente, a operação de venda da SOFCRED não era indispensável para obtenção do mesmo resultado. Isto porque, a controladora poderia deliberar a redução de capital da SOFISA SERVIÇOS com a entrega de SOFCRED pelo valor contábil previamente à venda para GVI.

Desta forma, havendo outra forma de se obter o mesmo resultado econômico, não há o que se questionar a operação societária, que foi um claro exercício da liberdade negocial assegurada ao contribuinte.

Esse também é entendimento firmado no CARF:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

No mesmo sentido foi o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302001.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

Por outro lado, a constituição da NAVPAR teve como propósito possibilitar o aproveitamento do ágio, como afirma a autoridade lançadora?

A resposta é irrefragavelmente não, pelas seguintes razões. Primeiro, ninguém discute a existência do ágio e o seu efetivo pagamento pela recorrente aos membros da família Schwec. Logo, mesmo que não existisse a NAVPAR, se a recorrente e a Sogil tivessem adquirido diretamente o controle da Auto Viação Navegantes com ágio, poderiam cindi-la e passar a deduzir a amortização do ágio das suas bases tributáveis. Logo, fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais, que os obrigavam a preservar a Auto Viação Navegantes, ou seja, preferindo assim criar uma intermediária.

Além disso, caso viesse a ser declarado nulo o ato de constituição da NAVPAR, por ser um ato simulado, subsistiria o ato dissimulado, o qual consistiria em uma participação da recorrente na Auto Viação Navegantes com ágio no mesmo valor que fora registrado na aquisição da NAVPAR, sendo que, por óbvio, para que a sua amortização viesse a ser dedutível do IR e da CSLL, bastava que houvesse a mesma operação que foi feita com a NAVPAR.

Logo, ainda que se admita a existência de um pacto prévio de constituição da NAVPAR, este não serviu para dissimular ato tributariamente mais oneroso, pois os efeitos tributários seriam os mesmos caso a NAVPAR não viesse a ser constituída, razão pela qual entendo que não houve simulação fiscal.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual supero as preliminares e voto pelo provimento integral do seu Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva