



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

Processo nº 10880.720246/2013-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.993 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria PRELIMINAR. NULIDADE
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. Súmula CARF n. 116: *"Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."*

DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nula decisão da Delegacia de Julgamento cujo voto vencedor traz como principal fundamento para a manutenção do auto de infração argumento que não constou do Termo de Verificação Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a aplicação do art. 24 da LINDB e as arguições de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso para reconhecer a nulidade da decisão *a quo*, devendo o processo retornar à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que aprecie novamente a impugnação. Prejudicada a apreciação do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Claudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Sergio Abelson (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2008. Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1942/1962, a fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada (que, à época dos fatos, denominava-se Camargo Corrêa Cimentos S.A.), constatou-se o seguinte:

DAS CONSIDERAÇÕES GERAIS

Em 05/01/2012, a contribuinte foi intimada a informar, dentre outras coisas, sobre os ágios em investimentos e suas respectivas amortizações, além das participações empresariais no exterior, relativos ao ano-calendário de 2008.

Em atendimento às solicitações, a empresa apresentou documentação informando que possui as seguintes participações:

- a) 97% na empresa Holdtotal S.A., constituída em 11/09/95 e sediada em Buenos Aires, no valor de R\$ 102.837.490,14 (2008);*
- b) 24,18% na empresa Loma Negra S.A., constituída em 05/08/26 e sediada em Buenos Aires, no valor de R\$ 34.754.641,85 (2008);*
- c) 35% na empresa Yguazú Cimentos S.A., constituída em 13/4/2000 e sediada em Assunção, no valor de R\$ 3.323.039,56 (2008);*
- d) 16,66% na empresa Itacamba Cimentos S.A., constituída em 08/04/97 e sediada em La Paz. no valor de R\$ 2.213.423,31 (2008).*

Na mesma ocasião a contribuinte também forneceu cópia das Atas das Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias da empresa.

DAS ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR – LUCROS E RENDIMENTOS – DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS

Examinando os documentos fornecidos pela empresa, a fiscalização verificou que as controladas e coligadas tinham para disponibilizar como lucros auferidos, conforme determina o artigo 74, "caput" da MP 2.158-35/2001.

A fiscalização verificou que:

- os lucros referentes às suas participações no exterior foram parcialmente oferecidos à tributação, no valor de R\$ 789.983,58, conforme observado na linha 08 da Ficha 09A da DIPJ/2009 (ano-calendário 2008); e*
- as suas coligadas (Itacamba Cimentos, Yguazú Cimentos e Loma Negra) e controlada (Holdtotal) tinham para disponibilizar como lucros auferidos em 2008, os valores demonstrados abaixo:*

Empresa	Total (moeda local)	Data da conversão	Taxa de câmbio	Total (R\$)	Participa- ção (%)	Lucro propor- cional (R\$)
Itacamba	3.976.997,43	31/03/2008	0,23415	931.213,95	16,66%	155.140,24
Yguazú	4.630.817,826	31/12/2008	0,0004789	2.217.898,66	35%	776.194,53
Loma Negra	322.096.801	31/11/2008	0,691391	222.694.829,34	24,18%	53.847.609,73
Holdtotal	26.672.988	31/11/2008	0,691391	18.441.463,85	97%	17.888.219,93
Total						72.667.164,43

Para rendimentos auferidos no exterior, salvo expressa disposição em contrário, a regra geral é sua conversão em moeda nacional ao câmbio para venda do dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso do Imposto de Renda, no momento da disponibilização da renda auferida no exterior (artigo 74, caput, da MP nº 2.158-35/2001).

Tendo em vista que o valor que deveria ter sido considerado disponibilizado pelas empresas no exterior no ano-calendário de 2008 era de R\$ 72.667.164,43 e a contribuinte ofereceu à tributação apenas o valor de R\$ 789.983,58, a diferença (R\$ 71.877.180,85) deve ser objeto de lançamento tributário.

DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Das empresas envolvidas

As empresas envolvidas são as seguintes:

- Camargo Corrêa Cimentos S.A. (CCC), atual Intercement Brasil S.A., a fiscalizada, CNPJ nº 62.258.884/0001-36;*
- Cauê Investments Limited (Ilhas Cayman)*
- Camargo Corrêa S.A. (CCSA), CNPJ 01.098.905/0001-09;*
- Camargo Corrêa Investments Holding Limited (Ilhas Virgens Britânicas)*
- Gaby1 Holdings LLC (EUA)*
- Gaby2 Holdings LLC (EUA)*
- Gaby3 Holdings LLC (EUA)*
- Holdtotal S.A. (Argentina)*
- Loma Negra C.I.A.S.A. (Argentina)*

Da descrição dos fatos

A amortização do ágio iniciou-se em dezembro/2005 (1/60), teve continuidade em 2006 (12/60) e 2007 (12/60). Os anos-calendário de 2006 e 2007 foram objeto de Auto de Infração, constante do processo nº 16643.720027/2011-58.

No período de 2008, ora fiscalizado, foram aproveitados alguns documentos oriundos do referido processo (Termo de Intimação 001 a 005, AR, Resplnt001, Atos Societários Loma Negra, Atos Societários Holdtotal, Resplnt002, Resplnt003, FRN Escritura de Fideicomisso, Fixed Rate Notes, FRN Cauê Finance Ltd, AGE, Resplnt004, CCSA Holdings e Cauê Invest, Contrato de Compra e Venda de Ações, Estudo Gaby Avaliação Atualizada Goldman Sachs, Estudo das Empresas Gabys Holding LLC_PMG, Atos Societários Gabyl, Gaby2 e Gaby3, Resplnt005).

No primeiro semestre de 2005, a CCSA manteve negociações com um grupo de vendedores, constituído por pessoas físicas e jurídicas, com o propósito de aquisição do controle da empresa Loma Negra, detido pelas Sras. Maria Amália Sara Lacroze de Fortabat e Maria Inés de Lafuente, Fundação Amália Lacroze de Fortabat, Cocyf Compania Comercial y Financiera S.A. (Cocyf) e pela empresa Holdtotal.

Em 27 de maio de 2005 foram constituídas as holdings Gabyl, Gaby2 e Gaby3 (Gaby's), localizadas no Estado de Delaware (EUA), para operacionalizar as negociações e facilitar a transferência dos controles direto da Holdtotal e indireto da

Loma Negra, cuja atividade principal consiste na fabricação e comercialização de cimento, para a CCSA.

Em 30 de junho de 2005, ocorreram os seguintes fatos:

(1) foi celebrado o contrato de Compra e Venda de Ações ("Stock Purchase Agreement") entre Maria Amália Sara Lacroze de Fortabat e Maria Inés de Lafuente, na qualidade de Vendedoras e a empresa CCSA, na qualidade de Compradora. Esse contrato previa:

- a criação de 3 empresas LLC em Delaware, EUA (Gaby1, Gaby2 e Gaby3);*
- a doação de todos os "Direitos de Ações Objeto" das vendedoras pessoas físicas para essas empresas;*
- a compra de todo o direito, titularidade e participação das vendedoras pessoas físicas em relação às ações dessas empresas (a "Operação com Direitos de Ação Objeto") pela compradora;*

(2) as Vendedoras transferiram as ações dessas empresas para o Truste, The Bank of New York;

(3) a Compradora efetuou o pagamento do preço ajustado para o Truste.

No contexto das negociações de compra e venda das ações das Gaby's, considerando o valor envolvido, as garantias prestadas e a necessidade de aprovação da operação pelo órgão "Comision de Defensa de la Competencia da Argentina" (CNDC), os contratantes nomearam um Agente Fiduciário ("The Bank of New York"), que ficou incumbido pelo cumprimento das obrigações estipuladas no Contrato de Truste, que constituíram na transferência das ações das empresas Gaby's para a empresa CCSA e no pagamento do preço combinado para as Vendedoras.

Em 09 de novembro de 2005, foi aprovada a transação pelo órgão "Comision de Defensa de la Competencia da Argentina" (CNDC), operando-se o evento condicional a que a transação estava sujeita. Assim o Agente Fiduciário (Truste) transferiu as ações das empresas Gaby's para a titularidade da compradora CCSA e transferiu o valor pago para as

Vendedoras.

Em consequência, a CCSA passou a controlar diretamente 100% das ações das empresas Gaby's e indiretamente 100% das ações da Holdtotal S.A. e 93,43% das ações da Loma Negra e pagou para as Vendedoras o montante de US\$ 775.818.303,00.

Em 30 de novembro de 2005, a CCSA transferiu a titularidade da totalidade das suas ações das empresas Gaby's para sua controlada CCC, que atua no mesmo ramo da empresa adquirida indiretamente na Argentina (Loma Negra). Essa transferência ocorreu devido à aprovação de um aumento de capital no valor de R\$ 1.266.866.528,37, na CCC, aprovado pela

Ata da Assembléia Geral Extraordinária CCSA, realizada nessa data e pelo pagamento de uma dívida que a CCSA tinha com a Cauê Investments de aproximadamente R\$ 440.720.980,00 que, com a sua extinção, o direito transferiu-se para sua controladora, a CCC, pelo instituto da sub-rogação (artigo 347, inciso I, do Código Civil), totalizando um valor de R\$ 1.707.587.508,37.

Os balanços patrimoniais das empresas Gaby1, Gaby2, Gaby3 eram compostos apenas das contas de Participações em Investimentos contra Patrimônio Líquido, tanto na data de 30/06/2005, como em 30/11/2005, correspondendo aos valores de R\$ 102.555.576,00, R\$ 29.322.320,00 e R\$ 4.079.393,00, respectivamente, totalizando um valor de R\$ 135.957.289,00.

Portanto, a CCSA comprou as empresas Gaby's com um ágio de R\$ 1.571.630.219,37 e transferiu a titularidade das empresas citadas, juntamente com o ágio pago para sua controlada CCC.

Em 01 de dezembro de 2005, a CCC incorporou as empresas Gaby's, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada nessa data, iniciando a amortização do ágio. A tabela a seguir demonstra apenas o valor de amortização utilizado durante o período coberto por este Termo de Verificação Fiscal:

Período	Valor amortizado (R\$)
01/01/2008 a 01/12/2008	179.230.432,56
02/12/2008 a 31/12/2008	17.223.344,88

Em 07 de dezembro de 2005, foi providenciado o encerramento/cancelamento das empresas Gaby's, no Estado de Delaware, nos EUA, tendo em vista suas extinções pelas incorporações realizadas no Brasil, em 01/12/2005.

Da amortização do ágio

Levando-se em consideração os fatos anteriormente narrados e relacionados às operações societárias empreendidas, as quais culminaram com a incorporação das empresas Gaby's pela CCC, lembrando que o presente Termo de Verificação visou apenas e tão-somente a verificação das obrigações tributárias originadas da CCC, há que se concluir pela ilicitude da diminuição do lucro real e da base de cálculo da CSLL desta, por meio da dedução dos encargos de amortização do ágio, como a seguir demonstrado.

A análise dos fatos a seguir conduz inexoravelmente à conclusão de que a contribuinte não preencheu as condições impostas pelo legislador para deduzir os encargos de amortização do ágio em comento, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que fazem referência ao artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, matrizes legais dos artigos 385 e 386 do RIR/99).

A dedutibilidade dos encargos de amortização está condicionada ao estrito cumprimento das condições impostas pelos referidos dispositivos. Caso estas sejam descumpridas, é inarredável concluir pela indedutibilidade de eventuais encargos de amortização contabilizados.

Conquanto os documentos apresentados mencionem que o ágio pago pela CCSA teve como fundamento econômico o valor de rentabilidade da Loma Negra, com base em previsão de resultados em exercícios futuros, há que se tecer algumas observações sobre este assunto, levando-se em conta as particulares do negócio.

O exame da legislação tributária correlata ao tema aqui enfrentado denota que a dedutibilidade dos encargos de amortização de ágio para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL cinge-se ao sobre-preço pago que esteja assentado em expectativas de rentabilidade futura. Quaisquer outros fundamentos econômicos que eventualmente tenham alicerçado o ágio pago não autorizam sua amortização para efeito da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Outrossim, é inverossímil que o ágio efetivamente pago pela CCSA tivesse como fundamento econômico as expectativas de rentabilidade futura. Como desprezar todo o fundo de comércio da Loma Negra?

Apenas para efeito ilustrativo, convém discutir o papel da Loma Negra no mercado de cimentos da Argentina, o que certamente influiu no sobre preço pago pela CCSA na compra de suas controladas Gaby's. Em uma época em que verdadeiras "batalhas" no mercado de cimento já vinham sendo travadas entre as empresas (o que se verifica até hoje) de modo a aumentar suas participações no mercado, é inegável que a Loma Negra é uma das maiores empresas de cimento da Argentina, o que constituía um ativo de grande valor para a empresa que adquirisse seu controle. Neste sentido, é fato inconteste que este ativo influenciou o ágio pago pela CCSA, na compra das empresas Gaby's.

Ademais, é certo que o mercado conquistado pela Loma Negra na Argentina constituía um ativo de notável importância para os planos de expansão do conglomerado econômico brasileiro. Decerto o nome e a marca da Loma Negra igualmente se apresentaram como ativos que influenciaram o ágio pago.

Além de tudo, a Loma Negra também detinha 80% das ações da Ferrsur, empresa que opera as ferrovias de carga, que transportam a produção das principais indústrias da Argentina, o que também constitui um ativo que influenciou o ágio desembolsado.

Outro fator que também influenciou o ágio despendido foi o complexo de empresas subsidiárias que a Holdtotal detinha, fora a Loma Negra. Dentre elas constam Betel S.A., Reycomb S.A., Cofesur S.A., Compania Argentina de Cemento Portland S.A., Escofer S.A., Compania de Servicios a La Construcción S.A., sociedades anônimas constituídas na cidade de Buenos Aires, Canteras Del Riachuelo S.A. (Uruguai) e Cementos Del Plata S.A. (Uruguai).

Ao sustentar que o ágio pago se fundou em expectativas de rentabilidade futura, o que se apresenta absolutamente fictício, o grupo econômico ilicitamente aspirou ao benefício fiscal de amortizar o ágio pago, a despeito de a legislação vedar tal benesse em relação àquele estribado em outros fundamentos econômicos.

Cabe ressaltar, que a CCC contratou a empresa KPMG Corporate Finance Ltd. para a realização de um "Estudo de valor das empresas Gaby1 Holding, LLC, Gaby2 Holding, LLC Gaby3 Holding, LLC", realizado apenas em 18/06/2010, após o início da fiscalização, lapso temporal muito dilatado, da data em que ocorreram as transações e com o objetivo de tentar justificar o fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura, que possibilitava a benesse da amortização do ágio. Além disso, a empresa contratada quer eximir-se de qualquer responsabilidade quanto a uma nova avaliação econômico-financeira na Loma Negra, ressaltando que: "o escopo do trabalho não incluiu a elaboração de nova avaliação econômico-financeira da Loma Negra, assim como das Empresas, mas apenas a formalização do estudo de rentabilidade futura feito quando da Transação. Nesse sentido não somos responsáveis pelas premissas de projeções do estudo de rentabilidade futura da Loma Negra." (pág. 5, parágrafo 3º do Estudo de Valor das empresas Gaby1 Holding, LLC, Gaby2 Holding, LLC Gaby3 Holding, LLC, realizado pela KPMG Corporate Finance Ltd.).

Também as demais condições legalmente impostas não foram cumpridas para a dedutibilidade dos encargos de amortização do suposto ágio, conforme a seguir demonstrado.

Na situação posta, as operações societárias engendradas pelo grupo econômico Camargo Corrêa tiveram como objetivo aproveitar-se da amortização do ágio pago pela CCSA e gerado quando da aquisição das ações das empresas Gaby's (concretizadas em 09/11/2005) e transferidas para a fiscalizada em 30/11/2005 e no dia seguinte incorporadas.

E o ponto de partida para tal apropriação do ágio na fiscalizada deu-se com o aumento de capital na CCC, ocorrido em 30/11/2005, com a transferência das ações das empresas Gaby's e pelo pagamento de uma dívida, que a CCSA tinha com Cauê Investiments, que com sua extinção, o direito transferiu-se para sua controladora a CCC, pelo instituto da subrogação (artigo 347, inciso I, do Código Civil). Conclui-se, por conseguinte, que o ágio inicialmente pago pela CCSA foi transferido indevidamente para a fiscalizada.

Ora, o ágio foi efetivamente pago pela CCSA e não pela sua controladora CCC. Portanto, o ativo (ágio) decorrente da aquisição de ações haveria de ser contabilizado na CCSA, adquirente das ações das empresas Gaby's, e não na sua controladora CCC, que recebeu as ações. As operações societárias desencadeadas após a aquisição das ações das Gaby's lastrearam-se nessa transferência do ágio pago pela CCSA para a CCC.

As condições de dedutibilidade de encargos de amortização de ágio previstas no artigo 386 do RIR/99 têm como pressuposto uma anterior contabilização do custo de aquisição do investimento, “por ocasião da aquisição da participação”, nos termos do artigo 385 do RIR/99.

Resta incontestável, portanto, que o previsto no artigo 385 do RIR/99 não é aplicável à CCC, pois a fiscalizada não comprou as empresas Gaby's, que foram usadas para a conferência de bens na subscrição de ações pelo seu valor "cheio", isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o ágio pago, quando de sua aquisição pela CCSA.

Em sendo indiscutível a inaplicabilidade da norma contida no artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/99 à operação que deu origem ao ágio pago na aquisição das ações das empresas Gaby's, também é de cristalina certeza a não subsunção dos fatos correspondentes às operações societárias subseqüentes (incorporação) à norma prevista no artigo 386, inciso III, do RIR/99, uma vez que a incidência daquela constitui pressuposto para a dedutibilidade autorizada por esta (atendidas as demais condições por ela impostas).

Por conseguinte, a despeito da tentativa da CCSA de transferir para sua controlada CCC o ágio pago, a legislação não autoriza que tal ágio seja aqui transferido, no momento posterior a aquisição da participação, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da CCC.

Se não bastassem os argumentos até aqui expostos constituírem fundamentos suficientes para que se conclua que os encargos de amortização do ágio não poderiam reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na CCC, cabe abordar outro aspecto que por si só impossibilita a amortização do ágio pretendido pela CCC.

A análise dos fatos a seguir conduz inexoravelmente à conclusão de que a CCC está impedida de deduzir os encargos de amortização do ágio em comento, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para tanto, é oportuno destacar os dispositivos legais que tratam do assunto: os artigos 22, § único e 23, § único, do Decreto-Lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.648/78, matrizes legais dos artigos 388, § 1º e 389, § 1º do RIR/99.

Cabe relembrar que em 30 de novembro de 2005, a CCSA transferiu a titularidade da totalidade das suas ações nas empresas Gaby's para sua controlada CCC, que atua no mesmo ramo da empresa adquirida indiretamente na Argentina (Loma Negra). Essa transferência ocorreu devido à aprovação de um aumento de capital no valor de R\$ 1.266.866.528,37, na CCC, aprovado pela Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de 30/11/2005 e pelo pagamento de uma dívida que a CCSA tinha com a Cauê Investments, de aproximadamente R\$ 440.720.980,00, que com sua extinção, o direito transferiu-se para sua controladora a CCC, pelo instituto da sub-rogação (artigo 347, inciso I, do Código Civil), totalizando um valor de

R\$ 1.707.587.508,37. Portanto, nesta data a CCC passou a ser controladora das empresas Gaby's, conforme disposto no artigo 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76.

Como já discorrido anteriormente, as empresas Gaby's foram constituídas no Estado de Delaware (EUA) e as empresas Holdtotal e Loma Negra funcionam até a presente data na Argentina.

É de cristalina certeza a subsunção dos fatos - que as empresas Gaby's eram sociedades estrangeiras controladas, que não funcionaram no país - à norma contida no artigo 389, § 1º do RIR/99, que impossibilita a amortização do ágio e, conseqüentemente, a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na CCC.

DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA INTERNACIONAL DE JUROS - EMPRÉSTIMOS RECEBIDOS DE PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR

A contribuinte emitiu em 1997, como forma de captar recursos financeiros, Fixed Rate Notes (FRNs) em um único lote de US\$ 150.000.000, operação registrada no Banco Central conforme Certificado de Registro nº 241/33955.

Em 12/07/2005, a contribuinte renovou tal empréstimo por mais 30 anos, com o compromisso de a cada 6 meses pagar juros à taxa de 8,875% aa.

A empresa Cauê Finance foi detentora de tais FRNs, nos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme resposta dada pela contribuinte ao item 1, da Intimação nº 03, de 04/10/2012.

Ora, a Cauê Finance é controlada pela contribuinte e já era detentora dos direitos decorrentes das FRNs nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, conforme resposta dada pela contribuinte ao item 2, da Intimação nº 04, realizada em 18/08/2010.

Ao renovar o empréstimo, a fiscalizada, sabedora de quem detinha os direitos sobre as FRNs, desrespeitou as cláusulas dos itens 1 e 2 do CR 241/33955, enquadrando-se ao que estabelece o artigo 22 da Lei nº 9.430/96.

Se a Cauê Finance já detinha esses direitos, qual a necessidade de renovar tal empréstimo? Qual a intenção da fiscalizada? Por que, simplesmente, não liquidou o empréstimo perante o Chase, já que sua controlada tinha os recursos para quitá-lo. Fica claro o intuito da contribuinte em reduzir os seus resultados mediante o pagamento de juros. E ainda por cima, com uma taxa superior a que se praticaria com uma operação de mútuo comum.

Tendo em vista as informações acima, fica patente que durante o ano de 2008 a fiscalizada não estava apropriando despesas com o pagamento de juros de uma operação de lançamento de FRNs e sim de uma operação de mútuo entre empresas vinculadas, com uma taxa muito superior ao que permite a legislação pertinente ao assunto.

As transferências de recursos para o exterior, sob a forma de pagamento de juros da contribuinte para sua subsidiária Cauê Finance estão disciplinadas na legislação de preço de transferências internacionais de juros, conforme artigo 22 da Lei 9.430/96.

As remessas de recursos para exterior, representadas pelos pagamentos de juros da contribuinte para sua subsidiária no exterior, deveriam ter sido registradas no Banco Central do Brasil, como uma operação de mútuo entre pessoas vinculadas, enquadrando-se no disposto no supracitado artigo 22.

A Cauê Finance, nas remessas de juros recebidas da fiscalizada, durante o ano-calendário de 2008, enquadra-se no conceito de pessoa vinculada, conforme disposto no artigo 23 da Lei nº 9.430/96 e no artigo 2º, da IN SRF nº 38/97.

O artigo 22, § 3º da Lei nº 9.430/96 fixou um limite de despesa financeira que a fiscalizada, domiciliada no Brasil, deve reconhecer nas operações de mútuo com a pessoa vinculada. O limite máximo fixado é a taxa Libor para os depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% ao ano, a título de spread. Ao se utilizar de uma manobra para que todas as FRNs de sua emissão ficassem de posse de sua controlada, a fiscalizada apropriou uma despesa de juros muito maior do que permite a legislação.

A legislação de preço de transferência internacional de juros também é aplicada na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme dispõe o artigo 28 da Lei nº 9.430/96.

O cálculo da taxa de juros (Libor + 3% aa) encontra-se na tabela em anexo (Anexo I). As diferenças encontradas, em relação aos juros, devem ser glosadas e objeto de lançamento tributário.

A DRJ em São Paulo julgou a impugnação parcialmente procedente, em decisão da qual a Recorrente tomou ciência em 25 de maio de 2015 (fl. 2701), interpondo recurso voluntário em 23 de junho de 2015 (fl. 2703).

Em 14 de fevereiro de 2017, este CARF entendeu pela nulidade parcial da decisão de primeira instância, determinando o retorno dos autos à DRJ para que esta proferisse decisão complementar sobre o capítulo da impugnação acerca da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ então proferiu nova decisão em 16 de agosto de 2017, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. STF. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Norma considerada inaplicável em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ARGENTINA. A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil e Argentina).

CONCLUSÃO. EXIGÊNCIA EXONERADA EM PARTE. Exonera-se a exigência relativa aos lucros no exterior auferidos por coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais", mantendo-se a relativa aos lucros auferidos por controlada.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Alegação de preclusão rejeitada.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS-VEÍCULO PARA ILEGAL PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA. Não se verifica, no caso, a figura de "empresas-veículo", utilizadas apenas para a execução de um ilegal planejamento tributário.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS VINCULADAS. LIMITAÇÃO INAPLICÁVEL. Não se aplica ao caso a limitação da amortização de ágio na "aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País", visto que as empresas adquiridas, apesar de sociedades estrangeiras, não eram coligadas ou controladas.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO TRANSFERIDO EM SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE APORTE DE INVESTIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não se admite a amortização fiscal do ágio transferido mediante aporte de investimento proveniente da sociedade investidora, que efetivamente suportou o pagamento do ágio, por ausência de previsão legal e porque tal hipótese possibilitaria o duplo aproveitamento fiscal do ágio.

DESPESA DE JUROS ENTRE COLIGADAS. REGISTRO NO BACEN. Ao se equiparar o lançamento de FRNs com mútuo entre coligadas, há também que se equiparar o registro dessas FRNs no BACEN (efetuado pela contribuinte) ao registro de contrato de mútuo, admitindo-se como dedutíveis "os juros determinados com base na taxa registrada", exonerando-se a exigência correspondente à glosa das despesas de juros.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

Referida decisão reproduziu a anteriormente exarada, havendo apenas a inclusão de argumentos específicos relacionados ao juros sobre multa.

Assim, a DRJ/SP julgou a impugnação (i) procedente, quanto à glosa das despesas de juros, (ii) procedente em parte, quanto à tributação de lucros no exterior (quanto aos lucros apurados por Loma Negra e Itacamba), e (iii) improcedente, quanto à glosa da amortização de ágio, havendo voto vencedor para esta parte. Foi registrado o recurso de ofício a este CARF.

Cientificada em 24 de agosto de 2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 21 de setembro de 2017 (fl. 3.193), alegando, em síntese:

(i) quanto ao ágio, preliminarmente: (a) decadência/preclusão do direito de questionar os fatos que deram origem ao ágio; e (b) indevida inovação da decisão recorrida, que teria fundamentado a impossibilidade de transferir o ágio em razão de um suposto "duplo aproveitamento", argumento este que não constou do TVF. No mérito, defende a legalidade do aproveitamento fiscal do ágio eis que (a) inexiste vedação legal para a transferência de participação societária adquirida com ágio; (b) inexiste o suposto "duplo aproveitamento do ágio"; (c) inexiste previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível.

(ii) acerca dos lucros referentes à Holdtotal, sustenta que a DRJ inovou nos fundamentos para a manutenção do lançamento ao defender a tese exposta na Solução de Consulta Interna (SCI) 18/2013, bem como defende a incompatibilidade da aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 tendo em vista o Tratado Brasil-Argentina para evitar a dupla tributação -- nesse âmbito, defende a aplicação do artigo VII do tratado (lucros das empresas), ressaltando a impossibilidade de se aplicar o artigo X (dividendos). Sustenta, por fim, a aplicabilidade do tratado para fins da CSLL, por ser a norma anterior à criação desta contribuição.

(iii) subsidiariamente, defende a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Recebi o processo em distribuição realizada em 17 de maio de 2017.

Colocado o processo em pauta, a Recorrente apresentou petição argumentando que a autuação deveria ser cancelada por força da Lei 13.655/2018, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, tendo sido pautado na jurisprudência majoritária do CARF.

Então, por meio da Resolução 1401-000.583, este colegiado baixou o processo em diligência a fim de oportunizar à Procuradoria da Fazenda Nacional a manifestação sobre a petição de fls. 3.197-3.199, garantindo-se assim a igualdade de tratamento às partes do processo.

A PFN apresentou a manifestação de fls. 3.206-3.219, sustentando a inaplicabilidade do dispositivo às decisões proferidas pelo CARF.

O processo então retornou para julgamento.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF sobre a matéria.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, ademais, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a técnica da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

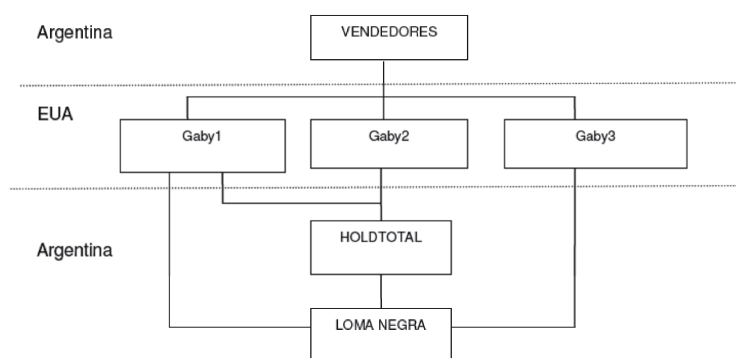
Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Passando à análise do recurso voluntário, a Recorrente se insurge contra a decisão da DRJ nas partes relativas (i) à glosa da amortização de ágio; e (ii) à tributação de lucros do exterior auferidos pela Holdtotal (controlada da Recorrente localizada na Argentina). Vejamos.

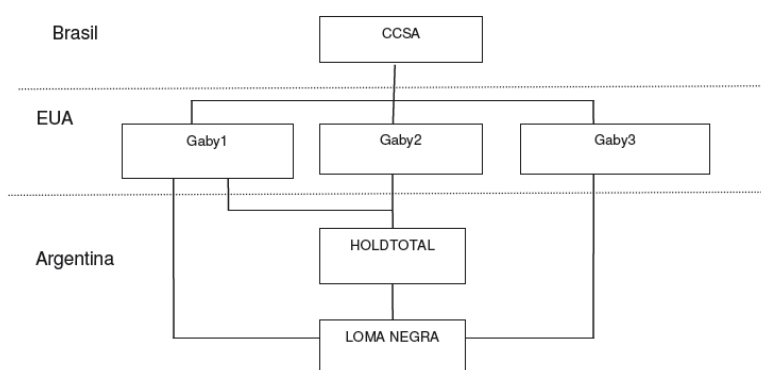
Glosa de amortização de ágio

Consta do TVF que, no primeiro semestre de 2005, a Camargo Corrêa S.A. (CCSA) manteve negociações com um grupo de vendedores, constituído por pessoas físicas e jurídicas, com o propósito de aquisição do controle da empresa Loma Negra, empresa sediada na Argentina cuja atividade principal consiste na fabricação e comercialização de cimento.

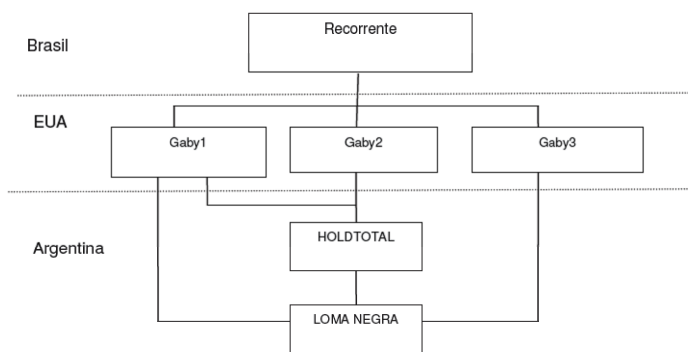
Em 27 de maio de 2005 -- antes portanto da aquisição que deu origem ao ágio ora analisado -- as vendedoras constituíram as *holdings* Gaby1, Gaby2 e Gaby3 ("Gabys"), localizadas no Estado de Delaware (EUA), para operacionalizar as negociações e facilitar a transferência dos controles direto da Holdtotal e indireto da Loma Negra. A estrutura que seria adquirida pela CCSA após a reestruturação promovida pelas vendedoras foi a seguinte:



Em 9 de novembro de 2005 a CCSA adquiriu as Gabys, as quais tinham valor patrimonial de R\$135.984.289,00, registrando um ágio de R\$ 1.571.603.219,37. O ágio pago pela CCSA teve por base avaliação das Gabys realizada pelo banco Goldman Sachs datada de 29 de março de 2005 (doc. 6 da impugnação) e estudos posteriormente ratificados por laudo da KPMG de 18/06/2010 (doc. 7). A estrutura então passou a ser a seguinte:

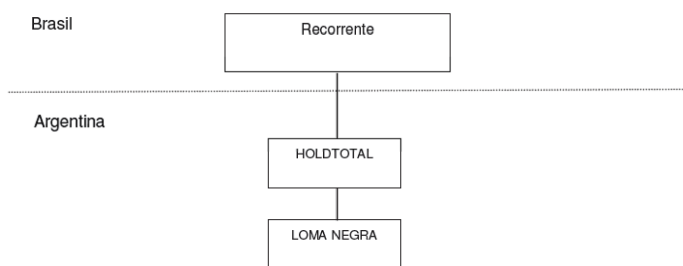


Em 30 de novembro de 2005, a CCSA transferiu a totalidade das suas ações nas Gabys para sua controlada Camargo Corrêa Cimentos S.A. (CCC, ora Recorrente) -- pelo valor de R\$ 1.707.587.508,37, correspondente à soma do aumento de capital da CCC no valor de R\$ 1.266.866.528,37 e do pagamento de uma dívida que a CCSA tinha com a Cauê Investments de R\$ 440.720.980,00, antiga controlada da CCC (a CCC adquiriu tal crédito por subrogação após extinção desta controlada). Após tal transferência a estrutura passou a ser a seguinte:



Portanto, a CCSA comprou as empresas Gabys e dias depois transferiu a titularidade das empresas citadas para sua controlada CCC/Recorrente, pelos mesmos valores que constavam de sua contabilidade.

Em 1º de dezembro de 2005 a CCC/Recorrente incorporou as Gabys, iniciando a amortização do ágio, sendo que a estrutura resultante pode ser assim ilustrada:



A autoridade autuante glosou as despesas com amortização de ágio com base nos seguintes argumentos:

(i) não teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura mas também o valor do fundo de comércio adquirido e outros ativos intangíveis;

(ii) não foi decorrente de uma aquisição realizada pela Recorrente, mas pela CCSA, não podendo por tal motivo ser transferido;

(iii) foi gerado na aquisição de empresas estrangeiras que não funcionam no país.

A decisão recorrida (voto vencedor), por sua vez, manteve a autuação, especificamente por entender ilegítima a transferência do ágio mediante subscrição de capital, "por ausência de previsão legal e porque tal hipótese possibilitaria o duplo aproveitamento fiscal do ágio" (trecho da ementa).

Pois bem.

Sobre a alegação de que teria decorrido a decadência/preclusão do direito de questionar os fatos que deram origem ao ágio, entendo que não assiste razão à recorrente.

Isso porque o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, o prazo decadencial é aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário e tal constituição somente é possível quando ocorre o fato gerador. Assim, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.

A decisão recorrida acertadamente observou:

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, que, no caso em tela, é a dedução indevida das despesas de amortização de ágio, no ano-calendário de 2008 (fatos geradores de 01/12/2008 e 31/12/2008, conforme Autos de Infração 1 e 2). Ou seja, a decadência da pretensão arrecadatória flui de cada amortização.

Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias).

Considerando os fatos geradores ocorridos em 01/12/2008 e 31/12/2008, (Autos de Infração 1 e 2)., resta evidente que em 05/02/2013 (data da ciência dos Autos de Infração) não transcorreu o prazo decadencial de 5 anos.

Ademais, vale notar que recentemente este CARF aprovou o enunciado do Súmula n. 116, de seguinte teor: "*Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.*"

Por tais razões entendo não ter ocorrido a decadência no caso em questão.

Ainda em sede preliminar, a Recorrente sustenta, ademais, que a decisão recorrida teria se baseado em argumentos que não constaram do TVF para manter a autuação, em especial quanto à impossibilidade de transferir o ágio em razão de um suposto "duplo aproveitamento".

De fato, o voto vencido da decisão recorrida conclui que (i) é indevida a expressão "empresa-veículo" para reforçar a argumentação fiscal de planejamento tributário no caso; (ii) o fato de o ágio haver sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras não é, por si só, empecilho à dedutibilidade do ágio em questão; (iii) não houve transferência para a CCC do ágio pago pela CCSA na aquisição das empresas Gabys, mas uma nova transação, envolvendo a CCSA e a CCC, na qual a CCSA efetuou um aporte de capital na CCC, transferindo-lhe as quotas que detinha nas Gabys, por um valor superior ao patrimonial, ou seja, com ágio, e (iv) a argumentação da fiscalização sobre o fundo de comércio não invalida os laudos apresentados pelo Banco Goldman Sachs e pela KPMG (único óbice colocado pela fiscalização), de modo a considerá-los hábeis e idôneos a comprovar que o ágio pago pela CCSA teve por fundamento a previsão de rentabilidade em exercícios futuros, sendo, portanto, amortizável/dedutível.

Por sua vez, o voto vencedor discorda especificamente quanto à possibilidade de transferência do ágio da CCSA para a CCC mediante aporte de capital nessa última,

entendendo (ao contrário do voto vencedor, portanto) que "o que se pretendeu foi, sim, uma transferência de ágio".

E continua, afirmando que "Se a participação societária tiver sido adquirida por uma pessoa jurídica que posteriormente transfira essa participação para outra pessoa jurídica, a esta última não se aplica a possibilidade de amortização fiscal prevista no artigo 386 do RIR/99." (fl. 3012). Isso porque "nos termos do artigo 391 do RIR/99, a recuperação fiscal ordinária remanesce na adquirente original do investimento (no caso, a CCSA) que, ao alienar o investimento em CCC, poderá recuperar o ágio sem incorrer em ganho de capital." (fl. 3013, grifos nossos).

Em outras palavras, o voto vencedor manteve a autuação por entender que o ágio permanece na CCSA, agora em relação ao investimento em CCC.

Para que não haja dúvidas e transcrevo abaixo o inteiro teor do voto vencedor do acórdão da DRJ:

DO ÁGIO E SUA AMORTIZAÇÃO

A despeito das claras e sólidas argumentações do d. Relator, com o qual concordo substancialmente em relação aos demais aspectos enfrentados em seu voto, ousa dele discordar no tocante à possibilidade de "transferência" do ágio da CCSA para a CCC mediante aporte de capital nessa última.

Apesar de o d. Relator ter entendido que, na realidade, não houve transferência de ágio, mas uma nova transação, envolvendo transferência das quotas que a CCSA detinha nas Gaby's por um valor superior ao contábil, ou seja, com ágio, entendo que o que se pretendeu foi, sim, uma transferência de ágio, hipótese não permitida pela legislação.

Dispõem os arts. 385 e 391 do RIR de 1999 que, na avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, o custo de aquisição da participação em sociedade coligada ou controlada deve ser desdobrado em valor do patrimônio líquido correspondente à participação societária adquirida e em ágio ou deságio porventura observado e cujo fundamento econômico deve estar evidenciado, sendo as contrapartidas da amortização desse ágio ou deságio não computadas na determinação do lucro real

Na hipótese em que o fundamento do ágio for a rentabilidade futura da investida, subjaz no evento que o investidor terá o retorno do capital aplicado na forma de lucros produzidos nas operações sociais da investida e a despesa de amortização do ágio representa sua alocação ao longo do período em que ele será recuperado, em obediência ao princípio da competência.

No entanto, no caso de a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra sociedade, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, dispõe o art. 386, III, do RIR de 1999, cuja matriz legal advém dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.718/98, que poderá ser amortizado o ágio com fundamento no valor de rentabilidade futura, inclusive na hipótese de a empresa incorporada for aquela que detinha a propriedade da participação societária (§ 6º, II).

Na realidade, a possibilidade prevista no artigo 386, inciso III do RIR/99, visa compensar o mecanismo de neutralização previsto no artigo 391 (recuperação do capital investido mediante o seu cômputo no custo de aquisição do investimento),

quando ocorre evento impeditivo desse mecanismo (extinção da investida ou da investidora).

Assim, a participação societária adquirida com ágio ou deságio a que alude o art. 386, III, do RIR de 1999, é aquela adquirida pela sociedade que venha a incorporá-la ou, conforme autorização do § 6º do mesmo artigo, pela sociedade que venha a ser incorporada por sua própria investida.

Se a participação societária tiver sido adquirida por uma pessoa jurídica que posteriormente transfira essa participação para outra pessoa jurídica, a esta última não se aplica a possibilidade de amortização fiscal prevista no artigo 386 do RIR/99.

Poder-se ia indagar se tal interpretação não seria injusta, ao argumento de que a incorporação do investimento adquirido com ágio, por determinar a extinção desse investimento, impossibilitaria a recuperação fiscal do ágio na sua forma ordinária, prevista no artigo 391 do RIR/99, qual seja, na integração ao custo de aquisição do investimento quando este for alienado ou liquidado.

Na realidade, para que se aplique a disposição contida no artigo 386, é indispensável que ocorra a confusão patrimonial entre a investida e a investidora, sociedades que nem sempre correspondem à investida e àquela que detém o ágio sobre a investida.

No caso em apreço, a confusão patrimonial deu-se entre as investidas Gaby's e sua controladora direta (CCC) que, no entanto, não foi quem efetivamente investiu o valor correspondente ao patrimônio líquido daquelas mais o ágio pago na sua aquisição. Quem efetivamente suportou esse sacrifício foi a CCSA.

Como já exposto, a Lei nº 9.532/97, matriz legal dos dispositivos acima, não teve como objetivo conceder um favor fiscal (duplo aproveitamento do ágio), mas sim permitir que o ágio seja recuperado naquelas situações em que se torna impossível sua recuperação na alienação do investimento, através do mecanismo ordinário previsto no artigo 391 do RIR/99, que determina o cômputo do ágio na avaliação do custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital.

Na subscrição de capital observada, é certo que o investimento teria que ser registrado pelo custo de aquisição da investidora, desdobrado em valor patrimonial e ágio, nos termos do artigo 385 do RIR/99. Contudo, o fato de se aplicar referido dispositivo não confere à contribuinte a automática aplicação do artigo 386 do mesmo diploma pois, como visto, a situação disciplinada depende de requisitos específicos, dentre os quais ressalta o de que a confusão patrimonial deve alcançar o patrimônio da sociedade que efetivamente realizou o sacrifício referente ao ágio.

Assim, nos termos do artigo 391 do RIR/99, a recuperação fiscal ordinária remanesce na adquirente original do investimento (no caso, a CCSA) que, ao alienar o investimento em CCC, poderá recuperar o ágio sem incorrer em ganho de capital.

Assim, no tocante à questão discutida, consistente na amortização fiscal do ágio pago na aquisição dos investimentos nas Gaby's, entendo ser inadmissível a amortização fiscal do ágio transferido à impugnante mediante subscrição de capital, tal como pretendido.

Pelo exposto, voto pela procedência do lançamento correspondente.

Em resumo, temos o seguinte:

-> **Acusação no TVF:** a transferência não pode ocorrer por ausência de previsão legal nesse sentido. O destaque do ágio deve ocorrer "por ocasião da aquisição da participação" e quem adquiriu das Gabys foi a CCSA e não a Recorrente.

-> **Argumento do voto vencedor na DRJ:** a transferência não pode ocorrer porque isso geraria duplo aproveitamento já que o ágio permanece na CCSA, adquirente original.

Sem analisar o mérito do argumento do voto vencedor na DRJ, a questão é que ele de fato não consta do Termo de Verificação Fiscal, não tendo feito parte do contraditório instaurado.

Ao manter a autuação por fundamento que não constou do lançamento originalmente efetuado a DRJ operou em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, que se viu surpreendida por argumentos contra os quais não pode fazer prova contrária no momento oportuno.

De fato, toda argumentação de defesa da ora Recorrente seria completamente diferente tivesse o TVF sido baseado na questão da impossibilidade de duplo aproveitamento.

Vale lembrar que o lançamento é atividade vinculada (art. 142 do CTN) e que o artigo 146 do CTN garante que a modificação dos critérios jurídicos para o lançamento somente pode ser efetivada quanto a fato gerador posterior.

Nessa linha, o § 3º do artigo 18 do Decreto-Lei 70.235/1972 garante que *"Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada."*

Note-se que a DRJ não tem sequer competência para lançar tributos ou complementar lançamentos, devendo apenas decidir sobre a procedência ou não das autuações colocadas para sua análise, com base (i) nas acusações constantes do TVF, (ii) nos argumentos de defesa levantados pelo contribuinte em sua impugnação e (iii) em questões de ordem pública que possam ser conhecidas de ofício.

Por tudo isso é que é vedado à autoridade julgadora incluir fundamentos em lançamentos efetuados, devendo decidir nos limites da lide que lhe é apresentada.

Assim, com fundamento no artigo 59, II, do Decreto 70.235/1972, **é o caso de se anular o acórdão da DRJ/SP**, para que este colegiado profira nova decisão.

No caso, **este foi o resultado do julgamento uma vez colocada a questão em votação nesta Turma.**

Apenas a título de observação, esta Relatora observa que orientou o seu voto no sentido de superar a nulidade acima apontada, tendo em vista o disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, o qual estabelece que, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Em outras palavras, esta Relatora entendeu que o mérito poderia ser decidido em favor da Recorrente. Isso porque, conforme constou do voto vencido do acórdão da DRJ, os argumentos indicados no TVF para o lançamento não procedem. Vejamos.

Primeiramente, o TVF afirma que "*... é inverossímil que o ágio efetivamente pago pela empresa CCSA tivesse como fundamento econômico as expectativas de rentabilidade futura. Como desprezar todo o fundo de comércio da empresa "Loma Negra"?*" (fl. 13 do TVF). Em seguida, passa a discorrer sobre o papel da Loma Negra no mercado argentino.

Ora, será que o auditor fiscal em questão tem formação contábil para fazer tal análise do laudo de avaliação? Independentemente da resposta, a questão é que não cabe ao fisco fazer esse tipo de questionamento quando ao demonstrativo de rentabilidade futura. Pode, no máximo, questionar aspectos formais relativos à sua elaboração, como a data-base utilizada, a data de elaboração ou mesmo a qualificação dos profissionais que o prepararam. Mas nunca questionar sua materialidade diretamente, eis que lhe falta competência técnica para tanto.

Nem mesmo o argumento de que a rentabilidade futura seria residual não procede, tendo isso sido reconhecido pela própria Receita Federal por meio da Solução de Consulta COSIT 3/2016 (a qual tem efeito vinculante independentemente de ser o consulente, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB 1.396/2013):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LEGISLAÇÃO ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627, DE 2013. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEFINIÇÃO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MOMENTO DE APURAÇÃO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RESTRIÇÃO LEGAL.

O custo de aquisição da participação societária é o valor total pago pelo comprador ao vendedor, considerando inclusive eventuais condições estipuladas pelas partes que tenham o condão de alterar o preço consignado em contrato. O patrimônio líquido para fins de apuração do ágio é aquele existente no momento da aquisição. O fundamento econômico do ágio não é de livre escolha do comprador, devendo estar enquadrado nas hipóteses previstas na legislação aplicável, e justificado em demonstrativo a ser arquivado junto à escrituração contábil.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 627, de 2013, art. 61; Lei nº 12.713, de 2014, art. 65; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts. 106 e 107; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 20 e 21; Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 481, 487, 1.052, e 1.055.

O segundo argumento do TVF é de que "*... o previsto no art. 385 do RIR/99 não é aplicável à Camargo Corrêa Cimentos, pois a empresa fiscalizada não comprou as empresas Gaby' s, que foram usadas para a conferência de bens na subscrição de ações pelo seu valor "cheio", isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o ágio pago, quando de sua aquisição pela empresa CCSA.*" (fl. 16 do TVF).

A autoridade fiscal parece ignorar que subscrever ações pode sim ser uma forma de aquisição de bens -- tanto para quem subscreve quanto para a sociedade emissora. Na verdade, a subscrição é um ato preliminar de informação dos acionistas que irão compor o quadro societário de quanto, quando e como integralizarão as suas ações. Já a integralização é efetivamente o pagamento das ações subscritas, sendo operação mediante a qual o subscritor entrega ativos (recursos financeiros, bens ou direitos) para, em troca, receber ativos da sociedade emissora (no caso, ações por ela emitidas).

Não há qualquer questionamento acerca da efetiva integralização, pelo contrário, o TVF afirma que as ações da CCC subscritas pela CCSA foram integralizadas (ou seja, pagas) mediante a entrega das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 e pelo pagamento de uma dívida. Neste sentido, não há dúvida de que a CCC pagou pelos ativos adquiridos. E, se pagou um valor maior do que o valor patrimonial, a diferença, nos termos do artigo 385 do RIR/99, é de ser registrada como ágio.

O TVF também afirma que "*a legislação não autoriza que tal ágio seja aqui transferido, no momento posterior a aquisição da participação, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSSL da empresa CCC.*" (fl. 16).

Tal afirmação é verdadeira. De fato a legislação não prevê a transferência do ágio, até porque o ágio é apenas a consequência contábil de se adquirir participação societária por valor acima do patrimonial e isso somente ocorre com e para a pessoa jurídica que adquire as ações. Ocorre que, repita-se, tecnicamente não houve transferência, para a CCC, do ágio pago pela CCSA na aquisição das empresas Gabys (até porque tal fato se revela impossível), mas uma nova aquisição, agora entre a CCSA e a CCC, na qual a CCC adquiriu as quotas das Gabys por um valor superior ao patrimonial, registrando, assim, ágio. O valor pode até ter sido o mesmo, mas os negócios jurídicos que geraram um e outro ágio são diversos.

Talvez a fiscalização pudesse ter questionado, isso sim, o fundamento desse novo ágio, se tal ágio poderia ou não ter sido destacado com base no mesmo demonstrativo de rentabilidade futura utilizado pela CCSA quando adquiriu as Gabys, mas tais questões não constaram do TVF, não integrando, portanto, a presente lide.

A autoridade autuante limitou-se a dizer que a transferência do ágio não é possível, o que de fato é verdade, mas tal argumento em nada contribui para sustentar o lançamento efetuado.

Por fim, o argumento de o ágio não poder ser amortizado por ter sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras que não funcionam no país também não procede, visto que as empresas adquiridas, apesar de sociedades estrangeiras, não eram coligadas ou controladas. Nesse ponto, o voto vencido da decisão recorrida foi deveras esclarecedor, razão porque o transcrevo e adoto como razões de decidir complementares (grifos do original):

Do fato de o ágio haver sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras

Com relação ao fato de o ágio haver sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras, entendo que ele não é, por si só, empecilho à dedutibilidade do ágio em questão, com relação à empresa que suportou o ônus, ou seja, a CCSA (nos tópicos seguintes serão analisadas a possibilidade de "transferência" desse ágio da CCSA para a contribuinte e de sua amortização como despesa, dependendo de seu fundamento), pois é inaplicável ao caso o disposto no artigo 389, § 1º, do RIR/99, in verbis:

"Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de

1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV). (...)” (grifei).

A simples leitura da norma acima permite-nos afirmar que os fatos não se subsumem à regra por ela imposta. A limitação da amortização se restringe à “aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País”, sendo que as empresas compradas pela CCSA (as Gaby’s), apesar de serem sociedades estrangeiras, não eram a ela coligadas ou por ela controladas.

Improcede, assim, a alegação da fiscalização de que, como o ágio foi gerado na aquisição de empresas estrangeiras que não funcionam no país, sua amortização não seria dedutível.

Em resumo, o fato é que o Termo de Verificação Fiscal não foi feliz ao escolher os argumentos pelos quais ele entendeu que o ágio não poderia ter sido amortizado -- e talvez até por isso o voto vencedor da decisão recorrida tenha tido que buscar fora do TVF um fundamento para manter a autuação.

No caso, não foram feitas as perguntas cruciais que talvez pudessem levar à mesma conclusão pela impossibilidade de se deduzir o ágio em questão. Ocorre que, a esta altura, tais perguntas não mais podem ser feitas eis que este não é o momento oportuno nem a instância competente para se incluir fundamentos na autuação fiscal.

Ante o exposto, quando ao ágio, orientei meu voto para rejeitar a preliminar de decadência e superar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Não obstante, ressalto que, colocada a questão em votação, esta Turma decidiu por apenas anular a decisão recorrida, de maneira que não chegou a ser votado o mérito da amortização fiscal do ágio.

Lucros da controlada argentina Holdtotal

A análise desta questão restou prejudicada tendo em vista a decisão pela anulação da decisão recorrida, nos termos acima mencionados.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício versa sobre (i) dedutibilidade das despesas com juros; (ii) os lucros apurados por Loma Negra e pela Itacamba. Não obstante, a análise dessas questões também restou prejudicada em razão da anulação da decisão da recorrida, conforme acima exposto.

Processo nº 10880.720246/2013-10
Acórdão n.º **1401-002.993**

S1-C4T1
Fl. 3.235

Dispositivo

Colocada a matéria em votação, esta Turma decidiu por (i) não acolher os argumentos de aplicação do artigo 24 da LINDB e de decadência/preclusão do direito de questionar os fatos que deram origem ao ágio, e (ii) anular a decisão da DRJ, restando prejudicadas as análises das demais questões de mérito e do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano