



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

**Processo n°** 10980.727818/2012-82  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.112 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de maio de 2017  
**Matéria** GLOSA DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** ARAUCO DO BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

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

ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADA POR MEIO DE "EMPRESA VEÍCULO"

É dedutível a amortização do ágio originado em aquisição de participação societária, havendo enquadramento da situação no dispositivo legal que autoriza a antecipação do aproveitamento do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALEGADA IMPRESTABILIDADE DO LAUDO DE AVALIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

Para fins de glosa da despesa com amortização de ágio, compete à fiscalização tributária comprovar que o fundamento para o pagamento do referido ágio é outro que não a expectativa de rentabilidade futura. No entanto, não cabe à Fiscalização presumir que o fundamento para o pagamento do ágio não é a expectativa de rentabilidade futura, mediante questionamentos acerca da qualidade do Laudo de Avaliação, consubstanciados em dúvidas relativas à competência técnica do autor do Laudo de Avaliação, e em relação aos critérios utilizados e à metodologia adotada pelo avaliador.

GLOSA DE VALORES REGISTRADOS INDEVIDAMENTE COMO DESPESA. NATUREZA DE CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Correta a glosa de montantes registrados indevidamente como despesa quando tais valores têm clara natureza de custo de aquisição de participação societária.

GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.

Como regra, de acordo com o caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". No entanto, em vista de previsões legais específicas, para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, são indedutíveis os valores incorridos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, considerando que os acréscimos legais seguem a sorte do tributo a que estejam vinculados, também são indedutíveis na apuração do IRPJ os acréscimos legais associados a débitos de IRPJ e CSLL.

**EVENTO ESPECIAL DE INCORPORAÇÃO. NECESSIDADE DE ENCERRAMENTO PARCIAL POR PARTE DA INCORPORADORA NOS CASOS EM QUE NÃO DETÉM O CONTROLE INDIVIDUAL DA SOCIEDADE A SER INCORPORADA.**

A melhor exegese do art. 5º da Lei 9.959/00 leva à conclusão de que o termo controle ali expresso deve ser entendido como controle individual, ou seja, a exceção à regra é para a incorporadora que já detinha, antes do evento incorporação, o controle individual da incorporada. Isso porque a norma cria uma exceção para casos em que a incorporação não cria alterações substantivas no grupo econômico.

**CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.**

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

**FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. PRAZO PARA A GUARDA DOS DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

**DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.**

A origem do ágio não corresponde a fato imponible tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício reporta-se a cada fato gerador impactado pela amortização do ágio, e não ao seu registro original.

**DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em se verificando as circunstâncias de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Quando restar caracterizada qualquer uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio), é cabível a qualificação da multa de ofício.

#### MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE CONTROLE COMUM. APLICAÇÃO INDEVIDA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Quando não estiverem presentes tais circunstâncias, da sucessora somente podem ser exigidos os tributos, sendo incabível a exigência da multa de ofício.

#### ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

#### LANÇAMENTO DECORRENTE. CSSL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSSL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade e, reconhecer a preliminar de decadência suscitada com relação à infração contida no subitem 3.1 do TVF, quanto ao ano-calendário 2006. No mérito, com relação ao Recurso Voluntário: - quanto a infração descrita no subitem 3.1 do TVF por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ester Marques Lins de Souza, que davam provimento parcial ao ponto, para excluir a qualificação da multa; - quanto a infração descrita no subitem 3.2, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ester Marques Lins de Souza; - quanto a infração descrita no subitem 3.5, por unanimidade em negar provimento ao recurso voluntário; - quanto a infração descrita no subitem 3.9, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ester Marques Lins de Souza; - quanto a infração descrita no subitem 3.11, como consequência do julgamentos das demais infrações (subitens 3.5 a 3.8 do TVF), por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, que dava provimento integral para cancelar a multa isolada; e com relação ao Recurso

de Ofício: - quanto à infração descrita no subitem 3.2, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso para manter a exclusão da multa qualificada; - quanto à infração descrita no subitem 3.3 e 3.4 do TVF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ester Marques Lins de Souza; - quanto à infração descrita nos subitens 3.7 e 3.8, por maioria de votos em dar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Relator Rogério Aparecido Gil. Designado o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogerio Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão nº 07-37.546 de 30/06/2015 da 3ª Turma da DRJ de Florianópolis que julgou procedente em parte a impugnação da recorrente, conforme a seguir detalhado:

I - Quanto aos tributos e às multas isoladas lançadas, por unanimidade, a Turma decide exonerar em parte a exigência fiscal, nos seguintes termos:

EXAÇÃO	VALOR LANÇADO	VALOR EXONERADO	VALOR MANTIDO
<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)</b>	44.022.083,16	9.425.871,85*	34.596.211,31**
<b>Multa Isolada</b> Falta de recolhimento de estimativas IRPJ	18.262.328,02	4.604.536,16	13.657.791,86
<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)</b>	16.174.506,97	3.619.423,13*	12.555.083,84
<b>Multa Isolada</b> Falta de recolhimento de estimativas CSLL	6.379.490,29	1.693.456,89	4.686.033,40

Obs.: \* Em relação aos tributos (IRPJ e CSLL), todas as exonerações acima demonstradas se referem a valores associados a multa de ofício de 75%, e encontram-se detalhadas ao final do acórdão recorrido.

\*\* Sobre a parcela dos tributos mantidos e exigidos da recorrente na condição de responsável por sucessão não cabe imposição de multa de ofício proporcional, em razão do que restou decidido no item III, apresentado abaixo.

II - Quanto à multa de ofício proporcional de 150% exigida na condição de recorrente, por maioria, a Turma mantém a qualificação.

III - Quanto à multa de ofício proporcional exigida da recorrente na condição de responsável por sucessão, por unanimidade, a Turma decide pelo seu **cancelamento**. Trata-se dos seguintes valores:

EXAÇÃO	FATO GERADOR	MULTA EXONERADA		FLS. DO AUTO DE INFRAÇÃO
		% APLICADO	VALOR (R\$)	
IRPJ	31/12/2008	150	748.813,35	5907
	31/12/2009	150	1.455.410,89	
CSLL	31/12/2008	150	269.572,80	5917
	31/12/2009	150	1.078.291,21	

Houve **Recurso de Ofício**, tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa, em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, do Ministro de Estado da Fazenda.

A recorrente, denominada **Arauco do Brasil S/A**, até 31 de dezembro de 2009 denominava-se **Placas do Paraná S/A**.

O TVF (fls. 5661 a 5821), registra que o lançamento de IRPJ decorreu do aproveitamento, considerado indevido pela Fiscalização, das seguintes despesas:

- a) amortização de ágio gerado na aquisição da sociedade **Placas do Paraná S/A** (multa de ofício de 150%);
- b) amortização de ágio gerado na aquisição da sociedade **Tafibrás Participações S/A** (multa de ofício de 150%);
- c) amortização de ágio gerado na aquisição da sociedade **Tafisa Brasil S/A**;
- d) amortização de ágio gerado na aquisição da sociedade **Dynea Brasil S/A**;
- e) parcela paga na aquisição de ativo - ações da empresa **Tafisa Brasil S/A**;
- f) acréscimos legais vinculados a crédito tributário incluído em parcelamento (**Refis**).

Além disso, em relação ao **ano-calendário de 2010**, a fiscalização constatou **insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL** e, ainda, compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL.

Em decorrência das **glosas** promovidas pela Fiscalização **recalcularam-se** as **estimativas** mensais devidas e constatadas insuficiências de pagamento. Por conseguinte, **lançaram-se** as respectivas **multas isoladas**, com base no que dispõe a alínea **b** do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

#### **Amortização do Ágio na Aquisição da Placas do Paraná (item 3.1 do TVF)**

No caso das despesas com amortização de ágio na aquisição da sociedade Placas do Paraná S/A, a Fiscalização não as considerou dedutíveis, em razão de: (1) o laudo de avaliação da sociedade adquirida ter sido elaborado em **data posterior à data de aquisição**; (2) não ser possível, no seu entendimento, o enquadramento da situação de fato à previsão do inciso II do § 2º do **art. 385** do RIR/99; e (3) ter sido utilizada uma **empresa veículo**.

Segundo a Fiscalização, "nos anos de 2006, 2007 e 2008, efetuou-se a glosa de despesa, com base no art. 299 do RIR/99. Já em relação aos anos de 2009 e 2010 o ágio foi glosado por exclusão indevida ao Lucro Real (inciso I, artigo 250, do RIR/99)".

A matéria tributável apurada foi consolidada pela Fiscalização na seguinte tabela (fl. 5695):

PJ que Amortizou	Ano	Tipo de Dedução	Total
PLACAS DO PARANÁ S/A	2006	Deduzido como Despesa	35.201.138,16
	2007	Deduzido como Despesa	35.201.138,16
	2008	Deduzido como Despesa	35.201.138,16
	2009	Exclusão ao Lucro Real	35.201.138,16
	2010 (até 07/04)	Exclusão ao Lucro Real	9.484.751,12
	2010 (a partir de 08/04)	Exclusão ao Lucro Real	19.849.531,45
Total Global			170.138.835,21

A Fiscalização, em 2010, fez referência a dois períodos (até 07/2004, e a partir de 08/2004) em razão de a recorrente ter apresentado duas DIPJ, devido à incorporação da sociedade denominada **Dynea Brasil S/A**, em 07 de abril de 2010.

Destacou a Fiscalização que "o uso de uma empresa veículo num processo de aquisição de participação societária configura **simulação**, conduta apenada com multa qualificada, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96". Registrou, ainda, que à fl. 5776, a Fiscalização discorre sobre a conduta da recorrente, justificando a imposição da multa qualificada.

Assim, no Auto de Infração, a matéria tributável relativa à amortização do ágio na aquisição da **Placas do Paraná S/A** encontra-se associada a multa de ofício de 150%, conforme se verifica à fl. 5826: infração 002 - fatos geradores 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008; à fl. 5827: infração 004 - fatos geradores 31/12/2009 e 07/04/2010; e à fl. 5880: infração 002 - fato gerador 31/12/2010.

**Amortização do Ágio na Aquisição da Tafibrás Participações** (item 3.2 do TVF)

A Fiscalização relata que as despesas com amortização de ágio na aquisição da sociedade **Tafibrás** não foram consideradas dedutíveis, em razão de: (1) o laudo de avaliação da sociedade adquirida ter sido elaborado em **data posterior à data de aquisição**; (2) não ser possível, no seu entendimento, o enquadramento da situação de fato à previsão do inciso II do § 2º do **art. 385** do RIR/99; (3) ter sido utilizada uma **empresa veículo**; e (4) a operação da qual surgiu o ágio ter correspondido, na verdade, a uma **devolução de capital**.

Neste caso, a Fiscalização esclarece que o ágio gerado na aquisição da **Tafibrás** foi amortizado pela empresa **Tafisa Brasil S/A**, até 31/12/2009 e, ao longo de 2010, pela recorrente **Arauco do Brasil S/A**, após ter incorporado a **Tafisa**.

Assim, em nome da recorrente, os tributos foram lançados na qualidade de responsável por sucessão da **Tafisa** (10/2008 a 12/2009), e também na qualidade de recorrente, em relação aos fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2010 (01/2010 a 12/2010).

A matéria tributável apurada foi consolidada pela Fiscalização na seguinte tabela (fls. 5724 e 5725):

Ano	Mês	PJ que Arnortiou	Tipo de Dedução	Aquisição TAFIBRÁS
2008	10	TAFISA	Deduzida como Despesa	950.874,10
	11	TAFISA	Deduzido como Despesa	950.874,10
	12	TAFISA	Deduzido como Despesa	950.874,10
2009	1	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	
	2	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	1.901.748,20
	3	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	4	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	5	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	6	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	7	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.574,10
	8	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	9	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	10	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	11	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	12	TAFISA	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
2010 (até 07/04)	1	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	2	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	3	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão Lucro Real	950.874,10
	4	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	221.870,62
2010 (a partir de 08/04)	1	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	729.004,24
	•	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	6	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	7	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	8	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro ífeal	950.574,10
	9	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10

	10	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	11	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
	12	PLACAS DO PARANÁ S/A	Exclusão ao Lucro Real	950.874,10
Total Global				25.673.601,47

A Fiscalização, também em relação a 2010, fez referência a dois períodos (até 07/2004, e a partir de 08/2004), em razão de a recorrente ter apresentado duas DIPJ, devido à incorporação da sociedade denominada **Dynea Brasil S/A**, em 07 de abril de 2010.

Da mesma forma, neste caso a Fiscalização entendeu estar presente "a clara intenção do recorrente em **reduzir o valor de tributo, por meio da simulação na aquisição das participações societárias**" (fl. 5776). Desse modo, no Auto de Infração, a matéria tributável relativa à amortização do ágio na aquisição da **Tafibrás** encontra-se associada a multa de ofício de 150%, conforme se verifica à fl. 5903: infração 001 - fato gerador 31/12/2008 e infração 002 - fato gerador 31/12/2009; à fl. 5827: infração 004 - fato gerador 07/04/2010; e à fl. 5880: infração 002 - fato gerador 31/12/2010.

#### **Amortização do Ágio na Aquisição da Tafisa Brasil (item 3.3 do TVF)**

Conforme mencionado no item anterior, o Auto de Infração, lavrado em face da sociedade **Arauco do Brasil S/A**, abrangeu matéria tributável referente a despesa de ágio gerado na aquisição da **Tafibrás**. Como visto, aquela matéria tributável foi atribuída à recorrente em razão da incorporação da empresa **Tafisa Brasil S/A**, na qual encontrava-se registrado o referido ágio.

No entanto, na operação de aquisição das ações da **Tafisa**, promovida pela recorrente em 26/08/2009, também foi registrado um ágio. Posteriormente, em 31/12/2009, com a incorporação da investida **Tafisa** pela investidora **Arauco** (a recorrente), as despesas de amortização desse ágio passaram a ser utilizadas para fins de redução da base de cálculo do IRPJ. No entanto, segundo o entendimento da Fiscalização, as despesas de amortização desse ágio são ineditáveis em razão de ter-se desconsiderado o Laudo de Avaliação Econômica.

A matéria tributável apurada foi consolidada pela Fiscalização na tabela de fl. 5738:

Ano	Mês	Tipo de Dedução	Valor da Exclusão
2010 (até 07/04)	1	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	2	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	3	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	4	Exclusão ao Lucro Real	490.794,41
2010 (a partir de 08/04)	4	Exclusão ao Lucro Real	1.612.610,97
	5	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	6	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	7	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	8	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	9	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	10	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61

	11	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
	12	Exclusão ao Lucro Real	2.103.404,61
<b>Total Global</b>			<b>25.240.856,09</b>

No Auto de Infração, a matéria tributável relativa à amortização do ágio na aquisição da **Tafisa** encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5827: infração 004 – fato gerador 07/04/2010; e à fl. 5880: infração 002 – fato gerador 31/12/2010.

### Amortização do Ágio na Aquisição da Dynea Brasil (item 3.4 do TVF)

No Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização informa que “em 01/04/2010, a **Arauco S/A**, a fiscalizada, já detentora de 50% das quotas da **Dynea Brasil S/A**, adquiriu a outra metade desta empresa, por R\$ 26.371.613,42, tendo sido apurado um ágio de R\$10.663.875,02”. Logo em seguida, “em 07/04/2010, em processo de reorganização, a **Arauco S/A** (fiscalizada) incorporou a **Dynea**, e passou a amortizar o ágio pago na aquisição, em parcelas mensais de R\$ 177.733,33, por meio de exclusões ao Lucro Real”.

No entanto, segundo entendimento da Fiscalização, as despesas de amortização desse ágio são indedutíveis em razão da **imprestabilidade do Laudo de Avaliação Econômica**.

A matéria tributável apurada foi consolidada pela Fiscalização na seguinte tabela, acostada à fl. 5744:

Ano	Mês	Tipo de Dedução	Valor da Exclusão
2010 (a partir de 08/04)	4	Exclusão ao Lucro Real	0,00
	5	Exclusão ao Lucro Real	355.466,66
	6	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	7	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	8	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	9	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	10	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	11	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	12	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	Total Global		

No Auto de Infração, a matéria tributável relativa à amortização do ágio na aquisição da **Dynea** encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5880: infração 002 - fato gerador 31/12/2010.

Na tabela encontrada à fl. 5745, "como forma de se ter uma visão geral das glosas até aqui expostas, relativas à amortização de ágios, elaborou-se o demonstrativo abaixo, que congrega os valores anuais das glosas, separados por operação, e pela empresa que amortizou o ágio":

PJ que Amortizou	Ano	Aquisição da LD/PLACAS	Aquisição TAFIBRÁS	Aquisição TAFISA	Aquisição DYNE A	Total geral
------------------	-----	------------------------	--------------------	------------------	------------------	-------------

Processo nº 10980.727818/2012-82  
Acórdão n.º 1302-002.112

S1-C3T2  
Fl. 8.591

PLACAS (ARAUCO S/A)	2006	35.201.138,16				35.201.138,16
	2007	35.201.138,16				35.201.138,16
	2008	35.201.138,16				35.201.138,16
	2009	35.201.138,16				35.201.138,16
	2010 (até 07/04)	9.484.751,12	3.074.492,92	6.801.008,24		19.360.252,28
	2010 (a partir de 08/04)	19.849.531,45	8.335.997,04	18.439.847,85	1.599.599,97	48.224.976,31
TAFISA	2008		2.852.622,30			2.852.622,30
	2009		11.410.489,20			11.410.489,20
<b>Total geral</b>		<b>170.138.835,2</b>	<b>25.673.601,47</b>	<b>25.240.856,09</b>	<b>1.599.599,97</b>	<b>222.652.892,7</b>

Além da tabela acima, a fiscalização elaborou um resumo com os valores mensais desse mesmo demonstrativo (no Anexo G do Termo de Verificação Fiscal).

### Indedutibilidade de Parcela Paga na Aquisição de Ativo (item 3.5 do TVF)

Em 26 de agosto de 2009, a recorrente adquiriu a integralidade das ações da empresa **Tafisa**, perante as então controladoras, domiciliadas no exterior, **Tafiber Tableros de Fibras Ibéricos e SCS Beheer**.

Segundo constatou a Fiscalização, valores pagos às sociedades alienantes no processo de aquisição da **Tafisa** foram registrados pela recorrente como despesa, conforme abaixo discriminado:

DATA	CÓD. CONTA	CONTA	D/C	VALOR	HISTÓRICO
30/11/2009	9409S2012	OUTRAS DES PESAS	D	12.032.720,36	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453261	TAFIBER TABL. FIBRAS IBERICOS	C	S.832.016,74	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453262	SCS BEHEER BV	C	3.200.703,62	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	9409S2012	OUTRAS DES PESAS	D	2.123.421,24	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453261	TAFIBER TABL. FIBRAS IBERICOS	C	1.558.591,19	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453262	SCS BEHEER BV	C	564.830,05	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0

Intimada a **esclarecer a razão** pela qual registrou como despesa valores pagos na aquisição de participação societária, a Fiscalizada apresentou a seguinte resposta:

2.1.6 - Documentação comprobatória das despesas relacionadas e justificativa da dedutibilidade - Em Anexo documentação.

Justificativa: O valor refere-se a uma provisão previamente existente quando da negociação entre **Arauco** e **Sonae**. Tal provisão referia-se a contingências tributárias existentes. Por conta da adesão ao Refis MP nº 470/09, o montante inicialmente provisionado se realizou em uma quantia inferior. Portanto o valor contabilizado refere-se a diferença entre o valor provisionado e aquele efetivamente pago a Sonae.

Ato contínuo, a recorrente foi intimada "a explicitar a que tipo de contingência tributária se referia a citada provisão e a demonstrar a composição do valor inicialmente provisionado e do valor efetivamente realizado". Em resposta, a Fiscalizada esclareceu que a provisão se referia a valor de "IPI Crédito Presumido" de produtos com alíquota zero ou isentos.

Com base na resposta da Fiscalizada, a Fiscalização concluiu que a **Tafisa** possuía uma dívida tributária que foi incluída no parcelamento instituído pela MP nº 470, de 2009, com redução de parte da multa e dos juros, no valor de R\$ 14.889.251,95. E, segundo os termos do negócio celebrado entre a recorrente e as sociedades alienantes, caso "o montante de ajuste da dívida líquida fosse um número negativo, a compradora deveria pagar a diferença para as vendedoras, de forma proporcional".

Desse modo, os valores de R\$ 12.032.720,36 e R\$ 2.123.421,24 foram remetidos para as vendedoras, e contabilizados na recorrente como despesa. No entanto, com esse procedimento a Fiscalização não concordou. No seu entendimento, "o procedimento correto seria contabilizar estes valores como um **ajuste do investimento adquirido**".

Vale ressaltar que "a compra da **Tafisa** foi realizada em agosto de 2009, e a renegociação da dívida no Refis, em novembro do mesmo ano".

A partir da conclusão de que os valores pagos às alienantes em decorrência de ajuste previsto no contrato de compra da participação societária não poderiam ser apropriados como despesa, a Fiscalização efetuou a **glosa**.

No lançamento, a matéria tributável relativa a esta infração encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5826: infração 001- fato gerador 31/12/2009.

#### **Dedutibilidade de Encargos Legais Incluídos em Parcelamento** (item 3.6 do TVF)

Segundo a Fiscalização, a recorrente aderiu ao parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009 (Refis IV), no qual foram incluídos débitos relativos ao IRPJ e à CSLL, além de juros de mora, multas e encargos legais associados aos referidos tributos.

Ainda segundo a Fiscalização, na apuração do IRPJ e da CSLL, a recorrente deduziu valores com natureza de acréscimos legais vinculados a débitos relativos a esses mesmos tributos, incluídos no parcelamento.

No entanto, com esse procedimento a Fiscalização não concordou. No seu entendimento, como "os juros moratórios e os encargos legais devem seguir a mesma regra de dedutibilidade dos tributos sobre os quais incidem" e, ainda, considerando que "o valor do principal do Imposto de Renda não pode ser deduzido como custo ou despesa na determinação do lucro real, conforme disposto no art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995", concluiu que os acréscimos legais vinculados ao IRPJ são indedutíveis na apuração da base de cálculo do próprio IRPJ.

Além disso, "considerando que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, dispõe que a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado do exercício antes da provisão de Imposto de Renda", a Fiscalização concluiu que os acréscimos legais incidentes sobre débitos de Imposto de Renda também são indedutíveis na apuração da base de cálculo da Contribuição Social.

Quanto aos acréscimos vinculados a débitos de CSLL incluídos no parcelamento, "tendo em vista que o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 dispõe que o valor da Contribuição Social não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de

sua própria base de cálculo", a Fiscalização entende que o valor dos referidos acréscimos legais é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

A matéria tributável apurada foi consolidada pela Fiscalização na tabela de fl. 5756:

Descrição	IRPJ	CSLL	Total
Juros	24.822.866,43	474.469,66	25.297.336,09
Encargos Legais	6.876.382,94	133.194,01	7.009.576,95
<b>Totais</b>	<b>31.699.249,37</b>	<b>607.663,67</b>	<b>32.306.913,04</b>

Cabe esclarecer que os valores acima reproduzidos se referem aos juros e encargos legais, vinculados ao IRPJ e à CSLL, e que foram apropriados como despesa em novembro de 2009.

A matéria tributável relativa aos acréscimos legais considerados indedutíveis na apuração do IRPJ, correspondente ao valor das despesas escrituradas de R\$ 25.297.336,09 e de R\$ 7.009.576,95, encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5827: infração 003 - fatos geradores 31/12/2009.

No Auto de Infração relativo à CSLL, a matéria tributável relativa à infração ora relatada encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5848: infração 001 - fato gerador 31/12/2009.

### **Insuficiência de Recolhimento ou Declaração de IRPJ (item 3.7 do TVF)**

Relata a Fiscalização que, na DIPJ relativa ao 2º período do ano-base 2010 (08/04/2010 a 31/12/2010), a empresa registrou Lucro Real de R\$ 22.871.868,41 após as compensações, e IRPJ a pagar de R\$ 1.801.325,70, mais o adicional de R\$ 1.182.883,80. No entanto, observa que "estes valores de IRPJ A PAGAR estão inconsistentes com a base de cálculo apurada, uma vez que correspondem a um Lucro Real de R\$ 12.008.838,02 e não de R\$ 22.871.868,41, como informado na DIPJ".

A Fiscalização observa, ainda, que a diferença entre a base de cálculo informada na DIPJ (R\$ 22.871.868,41) e a base de cálculo realmente utilizada na apuração do imposto a pagar (R\$ 12.008.838,02) corresponde, exatamente, ao valor do resultado negativo do 1º período (08/04/2010 a 31/12/2010), qual seja, R\$ 10.863.030,39. Relativamente a este fato, a recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos.

Em sua resposta, a **recorrente alegou que incorreu em erro** ao separar os períodos de apuração de 2010, uma vez que a incorporação da **Dynea Brasil S/A**, havida em 07/04/2010, estaria enquadrada na ressalva contida na parte final do art. 5º da Lei nº 9.959, de 2000. Por essa mesma razão, no seu entendimento, a DIPJ relativa ao 1º período de 2010 (01/01/2010 a 07/04/2010) deveria ser cancelada, por ter sido enviada equivocadamente, e a DIPJ relativa ao 2º período (08/04/2010 a 31/12/2010) deveria ser retificada, para abranger todo o ano de 2010, conforme informações contidas no LALUR originariamente disponibilizado.

Considerando que nas operações de incorporação o art. 5º da Lei nº 9.959, de 2000, mencionado pela Fiscalizada, dispensa a incorporadora da obrigação de levantar balanço específico e apresentar declaração de rendimentos abrangendo o período decorrido do ano-calendário até a data do evento apenas na hipótese "em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento", a Fiscalização intimou a recorrente a apresentar "documentação que atestasse que as empresas **Dynea Brasil S/A** e **Arauco S/A** estavam sob o mesmo controle societário desde o ano 2009, ano anterior ao da incorporação".

Em sua resposta, a Fiscalizada apresentou o quadro de acionistas da **Dynea Brasil S/A** no ano de 2009, conforme consta do Livro Registro de Ações, evidenciando o quadro societário da empresa que viria a ser por ela incorporada:

Empresa	Ações
<b>Arauco do Brasil S.A,</b>	<b>127.112</b>
<b>Dyno Industrier* ASA</b>	<b>127.110</b>
<b>Outros</b>	<b>6</b>
<b>Total</b>	<b>254.228</b>

Diante da resposta da recorrente, a Fiscalização procurou identificar os outros acionistas, detentores das 6 ações, para só então concluir sobre o controle da **Dynea Brasil S/A**. Segue abaixo a conclusão da fiscalização:

Pelo Livro de Ações apresentado, realmente, em 31/12/2009, a Placas do Paraná (Arauco S/A) dispunha de 127.112 ações, ao passo que a Dynea Industrier Asa, de 127.110. Porém, é relevante ver quem eram os "outros" detentores das 06 ações remanescentes, conforme tabela apresentada pela fiscalizada. O Livro de Ações indica claramente que eram 6 pessoas físicas, sendo 4 de residentes na Finlândia, e 2 no Chile. Ora, é claro que os Finlandeses eram representantes da Dynea Industrier empresa da Noruega, país vizinho à Finlândia, na região dos Países Nórdicos. Assim, para fins de verificação do controle da empresa Dynea Brasil S/A, o Grupo da Arauco, chileno, detinha 127.114 ações (= 127.112 + 2), e o Grupo da Dynea, também 127.114 (= 127.110 + 4).

Além da constatação acima, a fiscalização "verificou a existência de um Contrato de *Joint Venture*, que formalizou a criação da empresa Dynea Brasil S/A em 1998". De posse do referido documento, a fiscalização concluiu que "este Contrato de *Joint Venture* trazido pela empresa denota claramente que a administração da Dynea Brasil S/A era compartilhada pelos 2 Grupos". Ademais, "verifica-se, no próprio Estatuto Social da Dynea Brasil S/A, a divisão no capital da empresa, conforme seu art. 5º, onde há referências ao mesmo número de ações Classe "A" e Classe "B", sendo que o Contrato de *Joint Venture* expressamente ressalta que não há prevalência entre estes dois tipos de ações".

A conclusão da fiscalização foi transmitida à recorrente que, de seu lado, "manteve seu entendimento esposado na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 09, quando argumentou ter incorrido em erro ao segregar as suas DIPJ relativas ao ano de 2010".

Em razão da relevância, cabe destacar o seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal, em que a Fiscalização sintetiza suas constatações a respeito da infração ora relatada (fl. 5759):

Apenas para não pairar nenhum tipo de dúvida, de se registrar que a decisão de dividir o exercício 2010, em função da incorporação da Dynea Brasil havida em 07/04/2010, foi da própria empresa, cujas declarações originais estão acostadas a este processo fiscal. Diante deste procedimento adotado pela empresa, esta Fiscalização, verificando a existência de irregularidades nos recolhimentos do IRPJ e da CSLL do 2º período, intimou-a a esclarecer a situação. **Somente neste momento é que a ARAUCO S/A trouxe esta linha de argumentação, de ter incorrido em erro na segregação do exercício.** Por tudo já exposto anteriormente, entendemos que o procedimento inicial adotado pela FISCALIZADA foi o correto, não cabendo nenhum tipo de correção em relação a este aspecto, a não ser a cobrança dos IRPJ e da CSLL devidos, em função do recolhimento/declaração a menor.

[...]

E repita-se: somente após a intimação desta Fiscalização, a fiscalizada argumentou que a DIPJ relativa a 2010 deveria ser única. Por que não retificou a DIPJ enquanto espontânea?

[...]

Tabela 14 - Demonstrativo de Apuração do IRPJ

DESCRIÇÃO	RECORRENTE	FISCO	DIFERENÇA
BASE DE CÁLCULO	12.008.838,02	22.871.869,41	
IRPJ A PAGAR	1.801.325,70	3.430.780,41	
ADICIONAL (9 meses)	1.182.883,80	2.269.186,94	
TOTAL	2.984.209,51	5.699.967,35	2.715.757,85

No Auto de Infração, o saldo de imposto a pagar relativo à infração ora relatada encontra-se associado a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5881: infração 003 - fato gerador 31/12/2010.

### **Insuficiência de Recolhimento ou Declaração de CSLL (item 3.8 do TVF)**

O acórdão recorrido destaca que a Fiscalização, "de forma similar ao item anterior, só que agora relativamente à CSLL, verificou-se que a empresa, no 2º período de apuração de 2010, apurou CSLL a pagar de R\$1.203.782,08. Todavia, a Fiscalização não identificou este valor em DCTF, tampouco nos sistemas de pagamentos da RFB".

Intimada a esclarecer o fato, a "Fiscalizada procurou justificar esta divergência com as mesmas argumentações trazidas para o IRPJ, ou seja, que esta apuração do 2º período, de forma separada, teria sido um erro da empresa, não existindo débito algum da CSLL em 31/12/2010".

Pelas razões também expostas no item anterior, a fiscalização entendeu que é correta a segregação do exercício em dois períodos, não cabendo nenhum tipo de reparo no procedimento originário adotado pela recorrente. Assim, conclui a Fiscalização que "o valor da CSLL A PAGAR em 31/12/2010, registrado na DIPJ do 2º período, é efetivamente devido. Não tendo a empresa comprovado a declaração em DCTF, tampouco o pagamento do referido valor, mostra-se necessária a constituição de ofício da CSLL, no montante de R\$1.203.782,08, acompanhado dos juros de mora e da multa de ofício (75%)".

No Auto de Infração relativo à CSLL, o saldo de contribuição a pagar relativo à infração ora relatada encontra-se associado a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5863: infração 001 - fato gerador 31/12/2010.

### **Compensação Indevida de Prejuízo Fiscal e de Base Negativa (item 3.9 do TVF)**

A Fiscalização informa que a recorrente, "no ajuste anual de 2010, compensou R\$5.146.644,87 a título de Prejuízos Fiscais, e R\$5.146.644,87 a título de Base Negativa da CSLL". No entanto, segundo constatou no curso da ação fiscal, "em 08/04/2010 (início do 2º período de apuração de 2010), após as compensações de ofício realizadas por esta Fiscalização, a Fiscalizada não dispunha de saldos de Prejuízos Fiscais tampouco de Base Negativa da CSLL".

Portanto, a fiscalização considerou indevidas as compensações de Prejuízos Fiscais (R\$5.146.644,87) e de Base Negativa da CSLL (R\$5.146.644,87) efetuadas pela recorrente no ajuste anual de 2010.

Em decorrência dessa conclusão, o valor das compensações acima referidas foi glosado, e a correspondente matéria tributável encontra-se associada a multa de ofício de 75% no lançamento do IRPJ à fl. 5880 (infração 001 - fato gerador 31/12/2010), e no lançamento da CSLL às fls. 5888 e 5889 (infração 002 - fato gerador 31/12/2010).

### **Aplicação da Multa de Ofício Qualificada (item 3.10 do TVF)**

A Fiscalização analisou e concluiu que a Fiscalizada seria responsável, em relação aos tributos devidos pela incorporada, a TAFISA. Lembrou que a TAFISA, antes de ser incorporada pela ARAUCO S/A em 31/12/2009, amortizou o ágio gerado no processo de aquisição da TAFIBRÁS PARTICIPAÇÕES S/A. Esta amortização ocorreu de outubro de 2008 a dezembro de 2009. Após a incorporação pela ARAUCO S/A, esta passou a amortizar o referido ágio.

Com base nos fundamentos que concluiu pela ocorrência de simulação, nos itens 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4, aplicou a multa de ofício qualificada.

### **Multa Isolada Exigida em Razão da Insuficiência no Recolhimento de Estimativas Mensais (item 3.10 do TVF)**

Em decorrência das diversas glosas promovidas pela fiscalização, foram recalculadas as estimativas mensais devidas e, com base em cada uma das insuficiências constatadas, foi lançada a respectiva multa isolada, com referência mensal, com base no que dispõe a alínea **b** do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cabe registrar que a Fiscalização expressamente esclareceu que, em observância ao instituto da decadência, lançou as multas isoladas a partir da competência dezembro de 2006.

O cálculo dos valores lançados a título de multa isolada encontra-se demonstrado nos Anexos A a F do Termo de Verificação Fiscal.

### **Lançamento Complementar**

O lançamento já havia sido impugnado, e o presente processo já se encontrava na DRJ, quando a Fiscalização solicitou que o mesmo lhe fosse encaminhado.

Eis que, em 06/03/2014, foi lavrado Auto de Infração Complementar abrangendo matéria conexa a infração acima relatada.

Trata-se de um ajuste na apuração dos valores devidos pela **Tafisa**, em razão do aproveitamento de ágio na aquisição da **Tafibrás**, e que são aqui exigidos da Recorrente na qualidade de responsável por sucessão.

Na apuração do IRPJ devido pela **Tafisa** em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2009, realizada no lançamento original (controlado neste processo - item 3.2 do TVF), a Fiscalização considerou que havia prejuízo fiscal de períodos anteriores em montante superior ao que depois entendeu ser o correto.

Mais especificamente, no lançamento original a fiscalização entendeu que, em 31/12/2009, a **Tafisa** possuía prejuízos fiscais de períodos anteriores no montante de R\$ 128.603.845,86. No entanto, em razão de uma utilização verificada posteriormente, a Fiscalização constatou que o valor disponível a título de prejuízos fiscais de períodos anteriores, disponível para fins de apuração do lucro real de 31/12/2009, era, na verdade, de R\$ 98.949,76. Em razão desse fato, refez a apuração da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2009, e lançou a diferença em relação ao que consta no Auto de Infração principal.

Por fim, registrou-se que o lançamento complementar é objeto do processo nº 13971.720665/2014-10, apensado ao presente processo.

### **Do Acórdão Recorrido**

À vista da Impugnação da Recorrente, a DRJ proferiu o acórdão recorrido (fl. 8295) cuja ementa transcreve-se a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Ementa:

ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADA POR MEIO DE "EMPRESA VEÍCULO". ARTIFICIALIDADE DA OPERAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

É indedutível a amortização do ágio originado em aquisição de participação societária mediante utilização de "empresa veículo", em operação eivada de artificialidade, realizada com o único objetivo de propiciar a posterior fusão, cisão ou incorporação da adquirente e o enquadramento da situação no dispositivo legal que autoriza a antecipação do aproveitamento do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

**ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALEGADA IMPRESTABILIDADE DO LAUDO DE AVALIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.**

Para fins de glosa da despesa com amortização de ágio, compete à fiscalização tributária comprovar que o fundamento para o pagamento do referido ágio é outro que não a expectativa de rentabilidade futura. No entanto, não cabe à Fiscalização presumir que o fundamento para o pagamento do ágio não é a expectativa de rentabilidade futura, mediante questionamentos acerca da qualidade do Laudo de Avaliação, consubstanciados em dúvidas relativas à competência técnica do autor do Laudo de Avaliação, e em relação aos critérios utilizados e à metodologia adotada pelo avaliador.

**GLOSA DE VALORES REGISTRADOS INDEVIDAMENTE COMO DESPESA. NATUREZA DE CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

Correta a glosa de montantes registrados indevidamente como despesa quando tais valores têm clara natureza de custo de aquisição de participação societária.

**GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.**

Como regra, de acordo com o caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". No entanto, em vista de previsões legais específicas, para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, são indedutíveis os valores incorridos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, considerando que os acréscimos legais seguem a sorte do tributo a que estejam vinculados, também são indedutíveis na apuração do IRPJ os acréscimos legais associados a débitos de IRPJ e CSLL.

**EVENTO ESPECIAL DE INCORPORAÇÃO. DESNECESSIDADE DE ENCERRAMENTO PARCIAL POR PARTE DA INCORPORADORA NOS CASOS EM QUE HÁ CONTROLE COMUM.**

A pessoa jurídica que incorporar o patrimônio de outra deve levantar balanço específico para esse fim, apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, e apurar a base de cálculo e o Imposto de Renda devido na data do evento de incorporação.

No entanto, essa exigência não se aplica na hipótese em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

#### CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

#### FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. PRAZO PARA A GUARDA DOS DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

#### DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.

A origem do ágio não corresponde a fato imponible tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício reporta-se a cada fato gerador impactado pela amortização do ágio, e não ao seu registro original.

#### DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em se verificando as circunstâncias de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Quando restar caracterizada qualquer uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio), é cabível a qualificação da multa de ofício.

#### MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE CONTROLE COMUM. APLICAÇÃO INDEVIDA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Quando não estiverem presentes tais circunstâncias, da sucessora somente podem ser exigidos os tributos, sendo incabível a exigência da multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

### Do Recurso Voluntário

A recorrente foi intimada do acórdão recorrido (fl. 8295), via Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 20/07/2015. Interpôs recurso voluntário (fl. 8299), em 17/08/2015.

Para organizar suas razões a recorrente sintetizou as conclusões do acórdão recorrido, conforme quadro abaixo:

Item	Resultado	Conclusões do Acórdão Recorrido
3.1	Mantido	<p>A DRJ diverge da DRJ e acolhe o laudo de avaliação, concluindo se tratar de documento hábil a demonstrar a fundamentação econômica do ágio:</p> <p>Contudo, considera que a Sonae BR seria uma "sociedade-veículo" e desse modo, as despesas de amortização de ágio não seriam dedutíveis para fins fiscais;</p> <p>Multa qualificada mantida, sob alegação de que o uso de "sociedade-veículo" caracterizaria simulação capaz de justificar a aplicação da penalidade sob forma majorada</p>
3.2	Cancelado Parcialmente	<p>A DRJ diverge da DRJ quanto a sua inicial conclusão de que não haveria caracterização da operação de "aquisição". Também diverge quanto ao laudo de avaliação, concluindo se tratar de documento hábil a demonstrar a fundamentação econômica do ágio:</p>

		<p>Contudo, considera que a Sonae BR seria uma "sociedade-veículo" e, desse modo, as despesas de amortização de ágio não seriam dedutíveis para fins fiscais;</p> <p>Multa qualificada parcialmente mantida, sob alegação de que o uso de "sociedade-veículo" caracterizaria simulação capaz de justificar a aplicação da penalidade sob forma majorada;</p>
3.3	Cancelado	<p>Multas Qualificada e isolada aplicadas na condição de sucessora da Tafisa foram canceladas, nos termos do artigo 132 do CTN;</p> <p>Laudo de avaliação apresentado pela Recorrente é hábil a demonstrar a fundamentação econômica do ágio, não havendo na legislação qualquer exigência quanto à qualificação do autor, à metodologia ou ao critério de alocação;</p>
3.4	Cancelado	<p>Mesmo critério apresentado para cancelar o item 3.3 (laudo de avaliação hábil e idôneo, não cabendo os questionamentos da D. Fiscalização quanto à sua forma, metodologia e conclusões);</p>
3.5	Mantido	<p>Por um lado, a r. decisão recorrida conclui expressamente que os valores deduzidos pela Recorrente correspondem ao custo de aquisição e recebem o mesmo tratamento do ágio do item 3.3. Contudo, a r. decisão recorrida se equivoca ao não determinar o cancelamento da exigência correspondente ou seu aproveitamento sob forma diferida da mesma forma como o ágio correspondente, considerado válido, legítimo, amortizável e dedutível no item 3.3;</p>
3.6	Mantido	<p>A decisão recorrida retoma as mesmas alegações da D. Fiscalização para concluir que essas parcelas corresponderiam a débitos acessórios ao IRPJ e CSL, de modo que seguiriam a sorte destes e, conseqüentemente, não seriam despesas dedutíveis</p>
3.7 e 3.8	Cancelado	<p>A DRJ acolheu as razões da Recorrente que demonstrou a inexistência de recolhimento a menor de IRPJ e de CSL. Considerou-se que houve somente um equívoco formal, quanto ao encerramento do ano-calendário, que sequer seria necessário em razão do disposto no artigo 5º da Lei 9.959/00.</p>

À vista das conclusões da DRJ (manutenção da autuação, em relação aos itens: 3.1, 3.2, 3.5 e 3.6) a recorrente apresentou suas razões de reforma da decisão, sobre cada ponto, conforme a seguir analisados, no Voto.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Verifica-se que o recurso é tempestivo e a recorrente está regularmente representada. Conheço do recurso.

### Preliminares

#### Da Prescrição Intercorrente

A recorrente alega que teria ocorrido a decadência em relação ao lançamento em questão, pelo fato de que a DRF estaria obrigada a decidir sobre a impugnação no prazo máximo de 360 dias, nos termos do artigo 24 da Lei nº 11.457, de 16.3.2007.

Alega que pelo fato ter protocolado tempestivamente sua Impugnação, em **11/12/2012**, o prazo estabelecido pelo artigo 24 da Lei 11.457/07 para que a DRJ se manifestasse a respeito teria expirado, em 6.12.2013. Contudo, ainda assim a r. decisão recorrida foi proferida apenas em 30.6.2015, ou seja, quando já havia transcorrido 931 dias desde o protocolo da sua Impugnação.

Sobre essa questão, a recorrente apresentou precedentes do STJ que teriam concluído pela obrigatoriedade de observância desse prazo pela Receita Federal do Brasil, como especialmente o Recurso Especial nº 1.138.206/RS, de 9.8.2010, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, alertando para a obrigatoriedade quanto à observância pelo CARF, nos termos do artigo 62, § 1º, inciso II, alínea "b", da Portaria 343/15.

Na doutrina, por sua vez, vale destacar a lição de HUGO DE BRITO MACHADO, para quem:

*"(...) é indiscutível que a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/07 consubstancia prazo para o exercício do direito de fazer o lançamento definitivo, vale dizer, o direito de a Fazenda Pública fazer o acertamento de sua relação tributária com o contribuinte, para que possa deste exigir o crédito respectivo. Cuida-se, portanto, de prazo de decadência. (...)*

Sustenta que o prazo fixado no art. 24 da Lei nº 11.457/07 constitui-se em prazo de decadência; que o não atendimento ensejaria a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

À vista desses fatos e fundamentos, analisei os fundamentos do citado Recurso Extraordinário, julgado na sistemática de recurso repetitivo, cuja decisão transcrevo a seguir:

*DECISÃO:*

*Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:*

*“TRIBUTÁRIO. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO. DURAÇÃO DO PROCESSO. ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007. PRAZO DE 360 DIAS PARA ANÁLISE E SOLUÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO A PARTIR DA MORA.*

*1. A matéria já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1138206, apreciado no regime dos recursos repetitivos, artigo 543-C, do CPC e Resolução STJ nº 08/2008.*

*2. Restou assentado, em síntese: a) diante da natureza de norma processual, aplica-se o disposto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que prevê o prazo máximo de 360 dias, a todos os processos administrativos em curso, independentemente de terem sido protocolados antes ou após a vigência da referida lei; b) fosse o caso de aplicar outra legislação à matéria em apreço, seria o Decreto nº 70.235/72, diante do seu caráter especial, afastando-se a Lei nº 9.784/99, dadas as peculiaridades da seara fiscal.*

*3. É incabível a incidência de correção monetária sobre créditos presumidos e escriturais, por ausência de expressa previsão legal, exceto se o direito ao creditamento não foi exercido pelo contribuinte em razão de óbice criado pelo Fisco. (REsp. Nº 1.035.847 - RS, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24/6/2009, julgado no Regime do Recurso Repetitivo, artigo 543-C do CPC).*

*4. Hipótese em que incide correção monetária pela Taxa SELIC, a partir do término do prazo de 360 dias contados da data do respectivo protocolo, porquanto somente após essa data configura-se a mora excessiva por parte da Administração Tributária.”*

*O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação aos arts. 2º; 5º, II; 37 e 150, § 6º, todos da Constituição.*

*A pretensão recursal não merece prosperar, haja vista que o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte no sentido de ser devida a correção monetária dos créditos escriturais do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Cofins, quando houver atraso injustificado da Fazenda Nacional. Confira-se:*

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. INJUSTIFICADA OPOSIÇÃO DO FISCO. CABIMENTO DA CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE CRÉDITOS ESCRITURAIS DE IPI. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (AI 795.981-AgR, julgado sob minha relatoria, Segunda Turma)*

*“AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CUMULATIVIDADE. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. ESCRITURAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO. Segundo jurisprudência desta Corte, a aplicação de correção monetária aos créditos escriturais do IPI utilizados ou registrados tardiamente depende de lei autorizadora ou de prova quanto ao obstáculo injustamente posto pelas autoridades fiscais à pretensão do contribuinte. No caso em exame, o Tribunal de origem reconheceu expressamente a conduta injusta da administração, representada pelo atraso injustificado na apreciação de pedido de compensação. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (AI 736.148-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma)*

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DE PIS E COFINS. CORREÇÃO MONETÁRIA: MORA CARACTERIZADA PELA INJUSTIFICADA OPOSIÇÃO DO FISCO. ACÓRDÃO RECORRIDO CONFORME À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO” (RE 845.683/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia)*

*Diante do exposto, com base no art. 557 do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso.*

*Publique-se.*

*Brasília, 25 de junho de 2015.*

*Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO - Relator*

À vista da decisão, verifica-se que, não haveria como se estabelecer relação do caso colacionado com a realidade verificada no presente processo. Naquele o contribuinte havia requerido restituição de IPI pago a maior e pretendia que seu direito creditório fosse corrigido, face à demora com relação à apreciação ao seu pedido. O STF ratificou entendimentos do STJ no sentido de que se ultrapassar 360 dias do protocolo do pedido, caberia a atualização monetária pela SELIC.

De outro modo, complementemente distante daquele, no presente PAF a recorrente sofreu glosas de despesas dedutíveis (amortização de ágio em organização societária) e foi recorrente, por consequência.

Assim, não encontramos fundamento que pudesse amparar o entendimento da recorrente, no que tange à ocorrência de decadência do direito/dever da autoridade lançar, pelo fato do referido íterim. Ainda assim, entre a data do protocolo de sua Impugnação (11/12/2012) e a data do respectivo julgamento (30/06/2015), verificam-se despachos de encaminhamento que demonstram que os autos tramitaram entre setores específicos até chegar à DRJ. Sendo assim, concluo pela **rejeição** dessa preliminar de decadência do lançamento em questão.

**Da decadência quanto à exigência referente ao item 3.1 do Auto de Infração**

Ainda em sede de preliminares, a recorrente alega que deve ser reconhecida a decadência quanto à exigência formulada no item 3.1 do Auto de Infração, no qual se discute a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio reconhecido na aquisição das sociedades LD Forest Products S/A (LP Forest) e Placas do Paraná S/A (Placas) nos anos de 2006 a 2010, considerando que:

- a) a Fiscalização não poderia questionar, no ano-calendário de 2012, a dedutibilidade do ativo diferido formado e passível de amortização desde o ano calendário de 2005; e
- b) ainda que assim não se entendesse, o que se considera apenas para argumentar, ao menos a exigência relativa ao ano-calendário de 2006 deve ser afastada preliminarmente por esse E. CARF, uma vez que não houve no presente caso qualquer ato doloso, simulado ou fraudulento que pudesse fazer com que a contagem do prazo decadencial se desse pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

#### **A preclusão do Direito de a Fiscalização questionar ativo diferido passível de amortização desde o ano-calendário de 2005**

Relativamente ao primeiro ponto acima destacado, a recorrente reporta-se à conclusão do acórdão recorrido no sentido que não teria ocorrido a preclusão do Direito de a Fiscalização questionar a dedutibilidade de despesas de ágio passível de amortização desde 2005 pelo fato de referido direito surgir apenas a partir da dedução informada anualmente pela recorrente em suas declarações econômico-fiscais. Alega que esse entendimento, contudo, é equivocado e merece ser reparado.

Isso porque, no que diz respeito à dedutibilidade de despesas de amortização de ágio, entende que a contagem do prazo decadencial tem início na data do evento capaz de promover alteração na situação patrimonial do contribuinte, que justamente dá ensejo ao fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No caso ora em exame, esse evento poderia corresponder tanto (i) à data em que ocorrera a primeira avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial e o consequente registro do ágio pela sociedade brasileira Arauco Ltda. (Arauco Ltda.); quanto (ii) a data em que foram cumpridas as condições necessárias à amortização desse ágio, ou seja, quando a Arauco Ltda. foi integralmente cindida e seu patrimônio vertido para as sociedades por ela adquiridas.

Confirmando o entendimento acima, citou o seguinte trecho da lição de HUMBERTO ÁVILA:

"2.1.2.8. Ora, se os fatos geradores do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro correspondem a resultados que provocam acréscimo patrimonial, e se a sua verificação depende de fatos que alterem a situação patrimonial, será o exercício em que esses fatos foram reconhecidos que deverá servir de ponto de referência para o início do prazo decadencial. 2.1.1.9. Sendo os tributos ora analisados sujeitos a lançamento por homologação, a regra a ser aplicada é aquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Como a Consultante efetuou todas as operações societárias geradoras do ágio no exercício de 2004, bem como começou a deduzir as despesas de amortização do ágio a partir de

dezembro desse mesmo ano, impactando a base de cálculo do tributo devido neste próprio exercício, não há incerteza alguma de que foi neste mesmo exercício que a sua situação patrimonial e seu lucro começaram a ser afetados. (...)

Entende que ocorre decadência, pela aplicação do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. quando a lavratura do auto de lançamento é efetuada após cinco anos da data da ocorrência do fato gerador; como os atos pertinentes à alteração patrimonial da Consulente ocorreram no exercício de 2004 e ela teria tomado conhecimento do auto de lançamento somente em 21 de novembro de 2010. houve decadência do direito de constituir crédito tributário mediante glosa de despesas oriundas de ágio surgidas de operações praticadas há mais de cinco anos".

Ainda cita decisão do CARF proferida de 9.4.2013, relativamente ao Acórdão 1402-001.357, de 9.4.2013 - Caso WHB Componentes:

"Ora, a partir dessa contabilização, se regular, o ágio enquanto elemento contábil e passível a efeitos fiscais futuros em face de sua amortização, está sujeito a auditoria fiscal, nos mesmos moldes dos resultados negativos do IRPJ e CSLL (sobre os quais não incidem os aludidos tributos, mas é passível de reduzir a base de cálculo desses em períodos posteriores).

Enfatiza que decadência deve se operar no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 2008 o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário devido no ano-calendário 2001. De igual forma, não poderia realizar auditoria sobre os elementos contábeis daquele período, ainda que tenha reflexos tributários futuros. Nesse sentido são inúmeros as decisões deste Conselho. (...)

Pediu acolhimento da preliminar de 'preclusão' da possibilidade do Fisco questionar a formação do Ágio, cancelando integralmente os autos de infração." Citou, a respeito, os Acórdãos: 101-97.084, de 17.12.2008; 108-09.501, de 5.12.2007; nº 105-16.454, de 23.5.2007; 107-07.394, de 4.11.2003; 101-94.386, de 15.10.2003; 107-06.793, de 18.9.2002; 107-06.572, de 20.3.2002.

### **A necessidade de reconhecimento ao menos da decadência quanto ao ano-calendário de 2006**

Nesse tópico a recorrente apresentou as seguintes razões:

Caso não se considerem os argumentos acima quanto à preclusão do Direito de a D. Fiscalização questionar a totalidade das despesas de amortização do ágio registrado no ano-calendário de 2005, cabe notar que ao menos os valores deduzidos no ano-calendário de 2006 não poderiam ser objeto de questionamento, já que esse período somente poderia ser objeto de lançamento realizado até 31.12.2011, nos termos do artigo 150, § 4o do CTN.

Como já demonstrado pela recorrente nestes autos, não se discute qualquer ato doloso, simulado ou fraudulento por parte da recorrente - se muito, trata-se de um conflito meramente jurídico, que decorre da interpretação e da aplicação da

legislação fiscal então vigente, ou ainda a um "erro de proibição" - mas jamais a um caso de dolo, simulação ou fraude. A recorrente agiu em absoluta boa-fé, acreditando efetivamente que a melhor interpretação da lei tributária aplicada às operações que praticou seria no sentido de lhe garantir o direito de agir exatamente como agiu. Tampouco houve a devida comprovação - seja por parte da D. Fiscalização, seja por parte da I. DRJ - quanto ao "evidente intuito de fraude" por parte da recorrente.

Nessas situações, esse E. CARF vem reconhecendo expressamente que a decadência se rege pelas disposições do artigo 150, § 4o, do CTN, de forma que a D. Fiscalização poderia pretender glosar as despesas correspondentes no máximo durante o prazo de cinco anos a contar dos fatos geradores respectivos. Confirma-se, a esse respeito, as ementas de alguns precedentes recentes, nos quais também se discutia a dedutibilidade de despesas de amortização de ágio, e esse E. CARF concluiu expressamente pela aplicação do disposto no artigo 150, § 4o, do CTN reconhecendo a decadência a partir dos fatos geradores:

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO. PRESENÇA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 150. S 4º. DO CTN. Correta a decisão de primeira instância que reconheceu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausentes dolo, fraude ou simulação, e presente o pagamento antecipado a que se refere a lei. (Acórdão 1302-001.687, de 24.3.2015 - não destacado no original)

"DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A decadência, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, opera-se 5 anos após a ocorrência do fato gerador, quando não há a comprovação de dolo, fraude ou simulação, e a ausência de pagamento se deu por não ter o contribuinte apurado valor a pagar no ajuste anual." (Acórdão 1402-001.893, de 3.2.2015 - não destacado no original)

Não fosse o equívoco da r. decisão recorrida quanto à análise de mérito e à indevida manutenção da penalidade de ofício em sua forma qualificada no JUR\_SP - 22028889vl 5757005.340860 presente caso, a decadência relativa ao ano-calendário de 2006 teria sido expressamente reconhecida pela I. DRJ, como confirma a seguinte passagem do Acórdão 07-37.546:

"De fato, no presente caso, em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2006, uma vez ausentes o dolo, a fraude ou a simulação, haveria que se declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir seu crédito, à luz do que dispõe o § 4o do art. 150 do CTN, haja vista que a ciência do lançamento somente ocorreu em 12/11/2012." (não destacado no original)

Pelas razões acima destacadas, resta evidente que esse E. CARF deve reformar a r. decisão recorrida para reconhecer a decadência no presente caso, seja em relação à totalidade dos valores discutidos no item 3.1 do Au to de Infração, ou, ainda que de forma subsidiária, ao menos para o ano-calendário de 2006, nos termos do artigo 150, § 4o, do CTN.

## Disposições do Acórdão Recorrido sobre tais Preliminares

Por sua vez, a DRJ manifestou-se no seguinte sentido:

Em referência à glosa das despesas com amortização do ágio gerado na aquisição da sociedade PLACAS DO PARANÁ S/A, aproveitadas nos anos-calendário 2006 a 2010, a recorrente alega que a exigência fiscal dela decorrente se encontra fulminada pela decadência, uma vez que deriva diretamente de operações ocorridas no período-base de 2005.

Segundo a recorrente, "o direito à amortização do ágio nasce no momento da cisão/incorporação. Assim, o prazo para questionar os efeitos fiscais decorrentes das operações descritas no item 3.1 do auto de Infração expirou em 31.12.2010".

Ainda segundo a recorrente, "apesar da produção de efeitos futuros da dedutibilidade de despesas de amortização de ágio, em virtude de imposição legal, deve-se considerar, para fins de contagem do prazo decadencial, somente a data em que foi gerado tal ágio".

Com esse entendimento não se pode concordar. Muito embora tenham ocorrido em 2005 as operações societárias que deram origem ao ágio em questão, o lançamento fiscal se refere aos fatos geradores ocorridos entre 31/12/2006 e 31/12/2010, influenciados pela apropriação das despesas de amortização do referido ágio. Em outras palavras, uma coisa é o surgimento do ágio, outra coisa é a amortização do ágio e seu impacto na apuração dos tributos.

No presente caso, a redução no valor dos tributos devidos, considerada indevida pela fiscalização, ocorreu anualmente, a partir de 31/12/2006, e não no momento em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio em questão, em 2005. Por essa razão, como **marco inicial do prazo decadencial, não se pode tomar a data em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio em questão.**

Inclusive, esse entendimento encontra-se em perfeita harmonia com a disposição encontrada no art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

*Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

Sucessivamente, a recorrente alega que "ao menos a exigência de valores de IRPJ e CSLL relativos a fatos geradores ocorridos no período-base de 2006 já se encontravam fulminados pela decadência, uma vez que não ocorreu nenhuma forma de dolo, fraude ou simulação".

De fato, no presente caso, em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2006, uma vez ausentes o dolo, a fraude ou a simulação, haveria que se declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir seu crédito, à luz do que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN, haja vista que a ciência do lançamento somente ocorreu em 12/11/2012.

No entanto, quanto à infração objeto desta preliminar de decadência, a Fiscalização entendeu presentes o dolo e a simulação tendo, inclusive, qualificado a multa de ofício. Nesse caso, assistindo razão à Fiscalização, a disciplina da decadência migraria do § 4º do art. 150 para a regra geral prevista no inciso I do art. 173 do CTN, em conformidade com o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008 e com a jurisprudência consolidada pelo STJ. Com isso, considerando que o lançamento relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/2006 poderia ser realizado em 2007, o prazo decadencial teria iniciado no primeiro dia do ano de 2008 e o termo final seria o dia 31/12/2012. Nesse caso, portanto, não haveria que se falar em decadência.

### **Preliminares de Decadência e Preclusão**

À vista dos itens anteriores, sobre as preliminares de decadência e preclusão, voto no sentido de que seja rejeitada a preliminar de decadência de toda a parcela do lançamento referente à glosa das despesas com amortização do ágio gerado na aquisição da sociedade Placas do Paraná S/A.

Quanto à preliminar de decadência da parcela do lançamento relativa ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de **2006**, primeiro há que se avaliar a presença, ou não, das circunstâncias de dolo e simulação, questão que será apreciada à frente no item relativo ao ágio na aquisição da sociedade Placas do Paraná S/A.

### **O erro de enquadramento legal**

Ainda em preliminar, a recorrente alega que estaria errado o enquadramento legal consignado no TVF, conforme a seguir:

A recorrente aponta para a necessidade de cancelamento do Auto de Infração em razão do erro de enquadramento legal das supostas infrações apontadas pela Fiscalização no auto de infração. Ocorre que a decisão recorrida assume que no Termo de Verificação Fiscal a Fiscalização teria indicado corretamente a base legal da autuação ora discutida e isso seria suficiente para sanar esse vício no presente caso.

Contudo, essa não é a interpretação mais adequada quanto à matéria. Isso porque o artigo 10 do Decreto 70.235/72 dispõe que o próprio auto de infração - e não o Termo de Verificação Fiscal, como equivocadamente supõe a r. decisão recorrida - é que deve apresentar de forma clara e precisa as normas supostamente infringidas pelo contribuinte.

No caso em tela esse vício é evidente: no auto de infração propriamente dito, a D. Fiscalização indica apenas dispositivos genéricos (por exemplo, artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 841 do Regulamento do Imposto de Renda - "RIR/99"), sequer fazendo menção, por exemplo, aos artigos 385 ou 386 do RIR/99, ou, ainda, aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 ("Lei 9.532/97").

Por mais que se trate de uma questão eminentemente formal, a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") já concluiu que em casos de erro na capitulação legal a exigência deve ser integralmente cancelada (Acórdão CSRF/01-04.473, de 7.3.2005). Esse precedente, inclusive, vem orientando reiterada jurisprudência desse E. CARF, como ilustram os seguintes julgados: (i) Acórdão 2202-002.568, de 18.2.2014; (ii) Acórdão 1402-001.521, de 3.12.2013; (iü) Acórdão

1402-001.461, de 8.10.2013; (iv) Acórdão 1402001.357, de 9.4.2013; (v) Acórdão 1202-000.744, de 11.4.2012; dentre outros.

Portanto, a partir das razões acima já se pode concluir que, já preliminarmente, a r. decisão recorrida merece reparos, devendo o lançamento tratado nestes autos ser considerado inválido em decorrência do erro de enquadramento legal.

### **Disposições do Acórdão Recorrido sobre essa Preliminar de Enquadramento Legal do TVF**

A DRJ afastou a alegação de equívoco no enquadramento contábil, conforme os seguintes termos e fundamentos:

A recorrente afirma que, no caso sob exame, a fiscalização "limitou-se a listar um apanhado de normas tributárias na capitulação legal de sua autuação, sem estabelecer a necessária relação entre o seu conteúdo e os fatos por ela narrados no Termo de Verificação Fiscal".

Segundo a recorrente, entre as diversas normas indicadas pela fiscalização não foram mencionados os arts. 385 ou 386 do RIR, ou ainda os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que possuem direta ligação como fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal.

Por fim, a recorrente conclui que "a incorreta capitulação legal da autuação leva ao necessário cancelamento do lançamento, posto que afronta os artigos 10 do Decreto 70.235/72 e 50, § 1º da Lei 9.784/99".

De fato, quando o enquadramento legal da autuação se mostrar incorreto, a ponto de inviabilizar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, há que se cancelar o lançamento fiscal, à luz do que dispõe a parte final do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

No entanto, nem de longe é o que temos no presente caso, razão pela qual deve-se concluir que não assiste razão à recorrente.

Primeiramente, cabe destacar que além do Auto de Infração, com mais de cem folhas, à recorrente também foi dada a ciência de um Termo de Verificação Fiscal de 161 folhas, minucioso e extremamente bem elaborado, sob o ponto de vista de seus elementos extrínsecos.

Inclusive, no corpo do auto de infração, a Fiscalização teve o cuidado de mencionar o seguinte: Valor apurado conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Nesse sentido, é no mínimo curioso que a recorrente reclame da falta de referência aos arts. 385 ou 386 do RIR, haja vista que a Fiscalização não somente os mencionou, como também os transcreveu quase que integralmente no Termo de Verificação Fiscal (fls. 5680 e 5681). Além disso, logo na primeira folha do referido Termo, no índice, fica evidente a referência ao art. 385 do RIR, conforme se verifica na figura abaixo (*a DRJ recortou a primeira página do Termo e colou-a nessa sequência e destacou com retângulo vermelho ao redor da referida tipificação legal*).

Sob o ponto de vista intrínseco, sem ainda entrar no mérito das constatações apresentadas no Termo de Verificação Fiscal, também há que se registrar a elevada qualidade do trabalho da Fiscalização, que inclusive utilizou diversos diagramas e outros elementos gráficos para esclarecer detalhadamente a sua leitura dos fatos ocorridos.

Além disso, diferentemente do que alega a recorrente, na descrição de cada uma das infrações, a fiscalização estabeleceu muito bem a relação entre os fatos e os dispositivos legais que, no seu entendimento, foram violados. Tal circunstância permitiu a compreensão das infrações imputadas à recorrente e, por consequência, viabilizou o pleno exercício de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, sendo que a própria peça impugnatória, também de elevada qualidade, é prova disso.

### **Preliminar de erro no enquadramento legal rejeitada**

À vista das alegações da recorrente e considerando a apreciação realizada pela DRJ, há de se concluir que, não se verifica o alegado erro na indicação do enquadramento legal do lançamento. Destaca-se que houve minuciosa descrição dos fatos e de sua relação com os dispositivos legais que teriam sido violados. Isso permitiu a plena defesa da recorrente, de modo que **há de ser rejeitada** a preliminar de nulidade do lançamento ora analisada.

### **Mérito**

#### **Aquisição da Sociedade Placas do Paraná S/A (item 3.1 do TVF)**

Nos anos-calendário de 2006 a 2008, a Recorrente reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio do aproveitamento de despesas de **amortização de ágio** na aquisição da sociedade LD FOREST PRODUCTS S/A (LD Forest), então detentora de 100% das ações da sociedade PLACAS DO PARANÁ S/A (Placas), sem proceder ao ajuste de adição na apuração do lucro real. Já nos anos-calendário de 2009 e 2010, segundo relata a Fiscalização, os valores referentes à amortização do referido ágio foram excluídos na apuração do lucro real.

#### **Descrição das operações societárias**

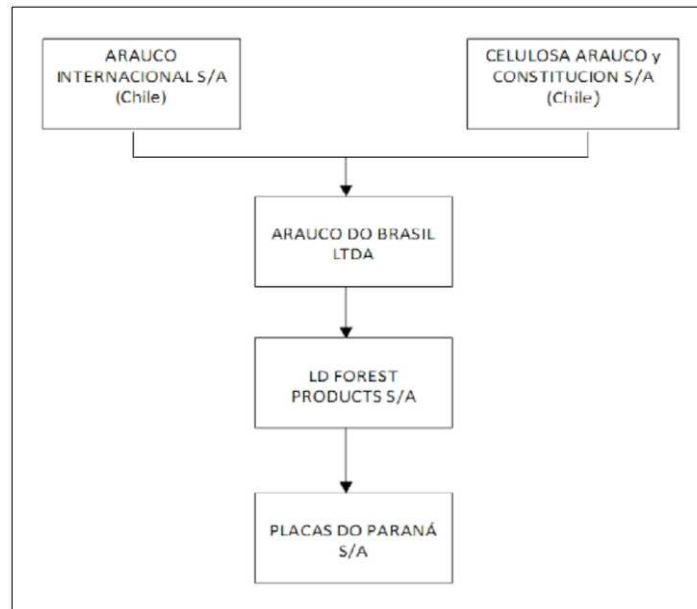
Primeiramente, vale registrar que a sociedade Placas do Paraná S/A é a empresa Recorrente, que teve sua razão social alterada para Arauco do Brasil S/A em 31/12/2009.

De forma bem resumida, as operações societárias que culminaram com a amortização do ágio pela Recorrente foram as seguintes:

- a) imediatamente antes da aquisição de participação societária ora sob exame, o capital da empresa LD FOREST PRODUCTS S/A (LD FOREST) era integralmente detido pelo grupo LOUIS DREYFUS;
- b) por sua vez, a LD FOREST possuía 100% das ações da PLACAS;
- c) de outro lado, a empresa chilena ARAUCO INTERNACIONAL detinha participação majoritária (99,99%) na empresa ARAUCO DO BRASIL LTDA. (ARAUCO LTDA.), constituída sob as leis brasileiras;

d) em 09/03/2005, ARAUCO LTDA. adquiriu todas as quotas da empresa LD FOREST, então detentora de 100% das ações da PLACAS;

e) após a aquisição acima referida, a estrutura do grupo ARAUCO no Brasil passou a ser a seguinte:

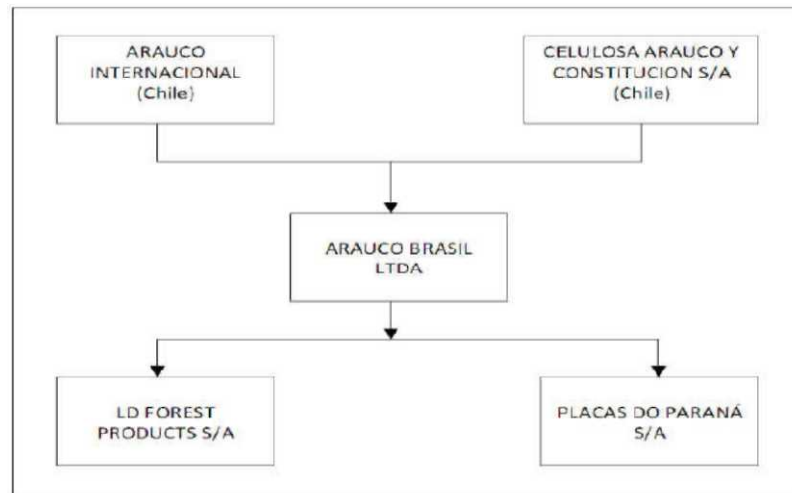


f) na **aquisição da LD FOREST**, a **ARAUCO LTDA. pagou ágio no valor de R\$207.065.518,57**, tendo como base Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da LD FOREST, no qual foi utilizado o dia 31/08/2005 como data de referência, posteriormente, portanto, à data da aquisição;

g) o "laudo registra uma avaliação total da LD FOREST PRODUCTS S/A no montante de R\$ 719.524.000,00, estando contemplado neste valor a avaliação feita da PLACAS DO PARANÁ S/A (R\$ 622.279.000,00)";

h) em 09/11/2005, a empresa LD FOREST (sob a nova denominação ARAUCO FOREST BRASIL S/A) teve seu capital social reduzido. Nesta **redução de capital**, a então acionista exclusiva, a ARAUCO LTDA., recebeu como restituição a integralidade das ações da PLACAS;

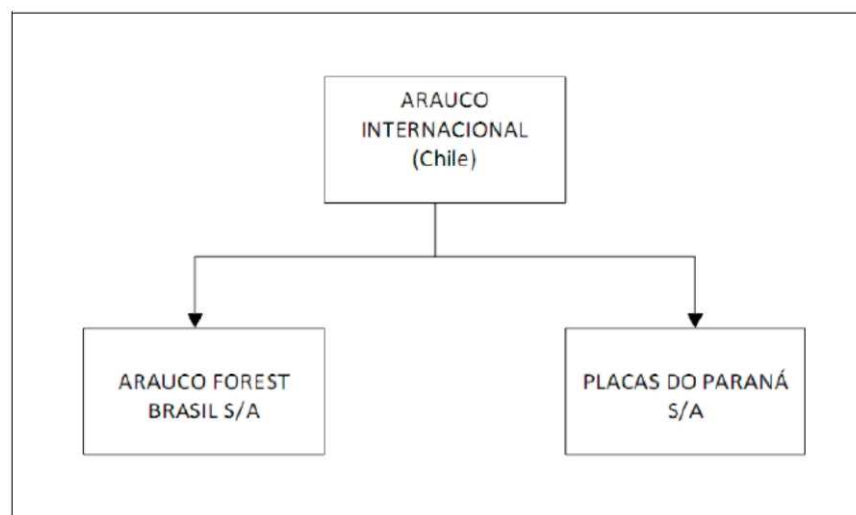
Desta forma, as ações da PLACAS DO PARANÁ S/A passaram diretamente da LD FOREST para a ARAUCO LTDA., resultando na seguinte estrutura societária:



a) alguns dias depois, em 16/11/2005, houve a **cisão total da empresa ARAUCO LTDA.**, e seu patrimônio foi vertido para as empresas PLACAS (85%) e LD FOREST (15%);

b) desta forma, **a ARAUCO LTDA. deixou de existir** e, na divisão de seu patrimônio, o ágio escriturado (R\$207.065.518,57) foi em parte para a PLACAS (R\$176.005.690,78), e o restante (R\$31.059.827,79) para a LD FOREST (que passou a se denominar ARAUCO FOREST);

c) **após a cisão** acima referida, considerando que a sociedade chilena CELULOSA ARAUCO Y CONSTITUICION S/A declarou a renúncia do recebimento de ações da PLACAS DO PARANÁ S/A, passou a ser a seguinte a estrutura do Grupo ARAUCO no Brasil:



### A questão relativa à dedutibilidade da amortização do ágio

Segundo relato da Fiscalização, "a FISCALIZADA entendeu que, com a reorganização societária promovida pela cisão em discussão, atendeu-se ao requisito exposto

no inciso III do art. 386 do RIR/99, passando o ágio recebido pela PLACAS (FISCALIZADA) a ser dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL nos 5 anos seguintes, à razão de 1/60 ao mês".

No entanto, com esse procedimento a Fiscalização não concorda. Basicamente, são três os fundamentos desenvolvidos no Termo de Verificação Fiscal para justificar o entendimento da Fiscalização no sentido da indedutibilidade do ágio sob exame. São eles:

- a) o Laudo de Avaliação das empresas LD FOREST e PLACAS DO PARANÁ S/A é posterior à data da operação de aquisição pela ARAUCO LTDA;
- b) o ágio em questão não se enquadra na hipótese legal prevista no inciso II do § 2º do art. 385 do RIR, razão pela qual não haveria que se cogitar o aproveitamento de sua amortização na forma do inciso III do art. 386; e
- c) a empresa ARAUCO LTDA. foi utilizada como empresa veículo, num negócio simulado que teve como objetivo ocultar a verdadeira adquirente, a ARAUCO INTERNATIONAL.

Em análise aos três motivos apresentados pela Fiscalização e considerando, ainda, os argumentos trazidos pela recorrente, a DRJ concluiu que **os dois primeiros não seriam suficientes para respaldar a glosa da amortização do ágio em questão**. Por outro lado, entendeu que assistia razão à Fiscalização em relação ao **caráter simulado** da aquisição realizada por intermédio da empresa Arauco do Brasil Ltda., a seguir detalhado.

As afirmações e os questionamentos formulados pela Fiscalização não são totalmente impertinentes. No entanto, por outro lado, havendo pagamento de ágio e sendo ele efetivamente justificado pelo fundamento apontado em Laudo de Avaliação, **não há como negar os efeitos que lhe são próprios**, ainda que o referido Laudo seja intempestivo.

Ademais, diferentemente do que se verifica na legislação atualmente em vigor, à época dos fatos ora sob exame não se exigia nenhum procedimento especial em relação à elaboração do Laudo de Avaliação de participação societária adquirida. Nesse sentido, **voto por dar provimento ao recurso voluntário** para considerar devida a dedução das despesas de ágio, desse tópico, e **afastar a multa de ofício**.

#### **Utilização da ARAUCO LTDA. como empresa-veículo**

Segundo a Fiscalização, a empresa ARAUCO LTDA. foi utilizada como empresa-veículo, num negócio simulado que teve como objetivo ocultar a verdadeira adquirente, a ARAUCO INTERNATIONAL.

Primeiramente, a fiscalização ressalta que a ARAUCO LTDA. não possuía condições financeiras para adquirir a LD FOREST. Tais recursos vieram da controladora chilena ARAUCO INTERNATIONAL, parte como empréstimo e o restante como capitalização promovida na mesma data da aquisição da LD FOREST. Nesse sentido, a fiscalização ressalta que os recursos utilizados na aquisição da LD FOREST entraram no Brasil e prontamente saíram, com destino à França, em pagamento ao Grupo Louis Dreyfus.

Por fim, a Fiscalização deixa claro que reconhece a liberdade de auto-organização das empresas. No entanto, afirma que deve se concentrar no que realmente aconteceu, a despeito da estruturação que restou formalizada.

Em sua defesa, a recorrente afirma que havia "razões empresariais absolutamente independentes e anteriores a quaisquer efeitos fiscais" para realizar as referidas aquisições, de modo que não caberia concluir que as adquirentes constituíram meros 'veículos' conforme pretendeu demonstrar a fiscalização. E, por esse mesmo motivo, alega que "não houve qualquer simulação no caso presente".

Além disso, ressalta que "todas as aquisições do grupo Arauco (LD Forest, Placas, Tafibrás, Tafisa e Dynea) foram feitas de partes não relacionadas" e "implicaram o recolhimento imediato de IRF sobre os relevantes valores de ganhos de capital auferidos pelos vendedores em cada caso".

Especificamente em relação à ARAUCO LTDA., a recorrente afirma que o Grupo iniciou as atividades no Brasil no ano-calendário de 2002 - três anos antes dos fatos ora discutidos - com a criação da referida empresa.

A recorrente afirma que o Grupo, com o objetivo de expandir sua atuação na América do Sul, passou a realizar aquisições de empresas atuantes no setor de celulose e madeira. Nesse contexto se deram os contatos com o Grupo francês Louis Dreyfus, que culminaram com a aquisição da LD FOREST, em 2005.

Acrescenta a recorrente que **é descabida a tentativa da fiscalização de caracterizar a ARAUCO LTDA. como empresa-veículo** em razão de ter obtido recursos junto a seus controladores estrangeiros para fins de realizar suas aquisições.

Adicionalmente, a recorrente afirma que, mesmo que a Arauco Ltda. pudesse ser caracterizada como empresa-veículo, esta caracterização **não teria o condão de invalidar os efeitos fiscais da reorganização societária que o Grupo realizou**, uma vez que a sua utilização não teria levado a vantagens ou benefícios fiscais superiores àqueles que a recorrente teria direito.

Por fim, citando o "Caso Santander", julgado pelo CARF, a recorrente alega que, ainda que a verdadeira adquirente tivesse sido a sociedade controladora estrangeira, e não a ARAUCO LTDA., o que admitiu apenas para argumentar, **esta conclusão também não poderia limitar o aproveitamento do ágio**.

Nesse contexto, **assiste razão à Recorrente**. Pois, além dos fundamentos por ela apresentados, verifica-se que investidor estrangeiro dispõe da liberdade de constituir empresa no Brasil para adquirir outras. Não há que se falar em simulação.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso voluntário, no que diz respeito ao item 3.1 do TVF**.

## AQUISIÇÃO DA SOCIEDADE TAFIBRÁS PARTICIPAÇÕES S/A (ITEM 3.2 DO TVF)

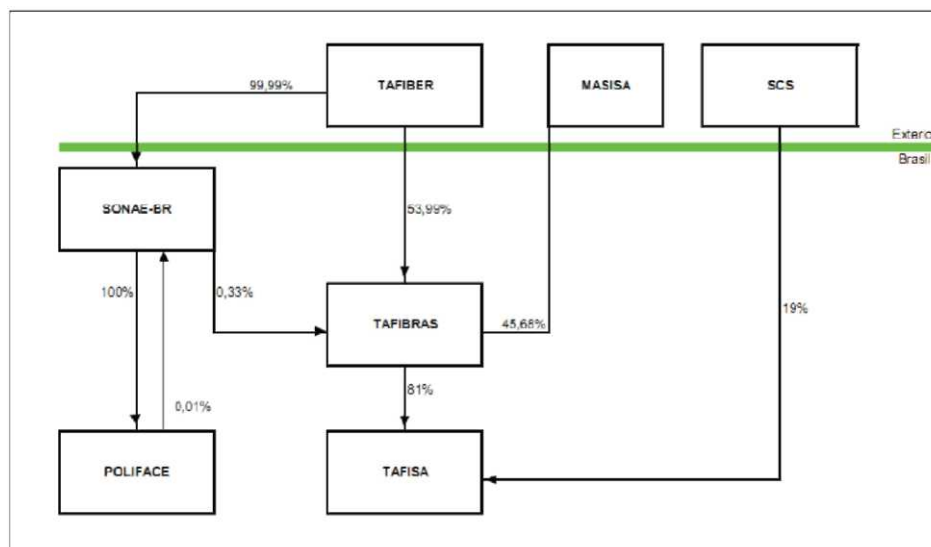
Conforme relatado, o ágio gerado na aquisição da TAFIBRÁS foi amortizado pela empresa TAFISA BRASIL S/A até 31/12/2009 e, ao longo de 2010, pela Recorrente ARAUCO DO BRASIL S/A, após ter incorporado a TAFISA.

Como a Fiscalização entendeu serem indedutíveis as despesas com amortização desse ágio, os tributos foram lançados em nome da Recorrente, na qualidade de responsável por sucessão da TAFISA (10/2008 a 12/2009), e também na qualidade de recorrente, em relação aos fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2010 (01/2010 a 12/2010).

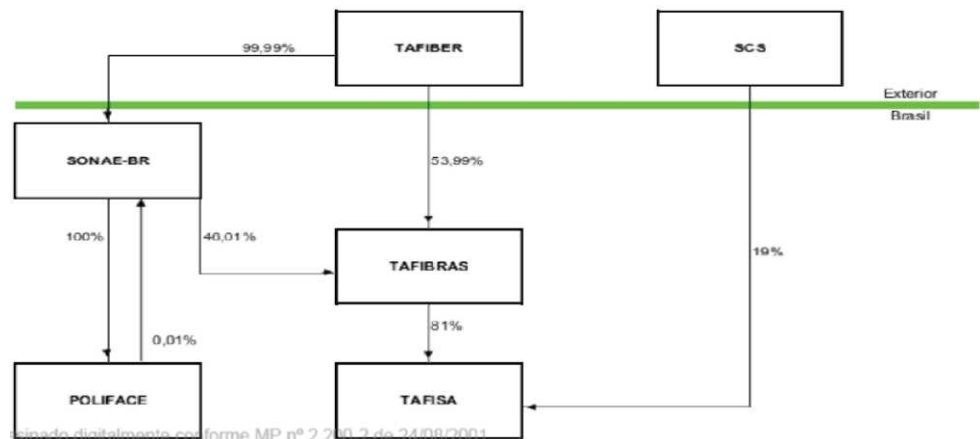
### Descrição das operações societárias

De forma resumida, as operações societárias que culminaram com a amortização do ágio pela TAFISA, e depois pela Recorrente, foram as seguintes:

- em 31/12/2007, os acionistas da TAFIBRÁS eram a sociedade espanhola TAFIBER (53,99%) e as sociedades brasileiras BRASCAN (45,68%) e SONAE (0,33%);
- em 15/01/2008, a sociedade chilena MASISA adquiriu a participação de 45,68% até então detida pela BRASCAN, ficando da seguinte forma a estrutura societária:



- em 29/07/2008, a MASISA alienou sua participação de 45,68% na TAFIBRÁS, recém adquirida. Nessa operação, resultante de um Acordo de Acionistas, a adquirente (SONAE) pagou um ágio equivalente a R\$ 57.052.445,93, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da TAFIBRÁS;
- com essa aquisição, a estrutura societária restou da seguinte forma:



- em 16/09/2008, a SONAE e a POLIFACE foram incorporadas pela TAFIBRÁS e, em 19/09/2008, a TAFISA incorporou a TAFIBRÁS, de modo que a estrutura final assim se apresentou:
- por fim, em 26/08/2009, a PLACAS DO PARANÁ (a Recorrente) adquiriu a TAFISA, e em 31/12/2009 a incorporou, passando (a Recorrente) a se aproveitar das amortizações do ágio gerado na aquisição da TAFIBRÁS.

#### A questão relativa à dedutibilidade da amortização do ágio

Neste caso, são quatro os fundamentos desenvolvidos no Termo de Verificação Fiscal para justificar o entendimento da Fiscalização no sentido da indedutibilidade do ágio sob exame. São eles:

- com a reorganização societária em questão não teria ocorrido propriamente uma aquisição de participação, uma vez que a verdadeira operação corresponde a uma devolução de capital;
- o Laudo de Avaliação da TAFIBRÁS é posterior à data da operação de aquisição pela SONAE;
- o ágio em questão não se enquadra na hipótese legal prevista no inciso II do § 2º do art. 385 do RIR, razão pela qual não haveria que se cogitar o aproveitamento de sua amortização na forma do inciso III do art. 386; e
- a empresa SONAE INDÚSTRIA foi utilizada como empresa veículo.

Também em relação a esta infração, a Fiscalização entendeu estarem presentes as circunstâncias suficientes para qualificar a multa de ofício, aplicando-a no patamar de 150% em relação aos valores lançados em decorrência da infração ora examinada.

#### Natureza da operação

Em relação à reorganização societária ora analisada, a Fiscalização entendeu que não teria ocorrido propriamente uma aquisição de participação na TAFIBRÁS. Teria

havido, na verdade, uma devolução de capital para um sócio que estava se retirando da sociedade.

Dessa forma, no entendimento da fiscalização, como não teria ocorrido uma aquisição de participação societária, também não haveria que se falar em ágio na aquisição de participação societária e, menos ainda, em amortização de ágio.

Para compreender o raciocínio da fiscalização, é preciso lembrar que a participação societária de 45,68% na TAFIBRÁS foi adquirida pela SONAE junto à MASISA, mediante aporte de recursos oriundos de empréstimo bancário. Nessa operação, indiretamente, também foi adquirida participação de 81% na TAFISA, controlada pela TAFIBRÁS. Considerando que, antes de ter havido a quitação do empréstimo contraído, a SONAE foi incorporada pela TAFIBRÁS e a TAFIBRÁS foi incorporada pela TAFISA, a dívida originariamente contraída pela SONAE restou liquidada pela TAFISA. E mais, segundo a fiscalização, "os recursos utilizados para a quitação foram da própria TAFISA, que baixou diversas aplicações financeiras, conforme informações extraídas de sua contabilidade".

Portanto, de acordo com o entendimento da fiscalização, em última análise, foi a TAFISA quem suportou financeiramente a retirada da MASISA do quadro social da TAFIBRÁS, controladora da própria TAFISA. Em outras palavras, segundo o entendimento da fiscalização, a TAFISA efetuou um pagamento que viabilizou a retirada de uma de suas controladoras indiretas, caracterizando uma devolução de capital.

Diante dessa constatação, a fiscalização conclui sua argumentação expondo a seguinte questão:

Do acima exposto, vemos que a TAFISA realizou, de fato, um reembolso de ações à MASISA S/A, tendo pago à sócia dissidente um valor maior que o valor patrimonial das quotas. Seria este valor pago a maior um ágio? Os artigos 385 e 386 do RIR/99 abordam a questão do ágio em termos tributários:

A TAFISA, ao adquirir suas próprias quotas, e pagando uma mais valia pelas mesmas, estaria pagando um ágio, nos termos acima definidos? Claro que não!

Em sua defesa, a recorrente alega que "a Fiscalização não poderia pretender desconstituir uma operação realizada em absoluta conformidade com a legislação em vigor, unicamente por conta das suas motivações econômicas". Segundo a recorrente, esse procedimento somente seria possível se o parágrafo único do art. 116 do CTN fosse regulamentado.

Analisada a questão, ainda que não se possa concordar com a alegação da recorrente, é preciso reconhecer que não procede o entendimento da fiscalização. Explico.

Caso a verdadeira operação tivesse a natureza de "reembolso de ações", como entendeu a fiscalização, o procedimento da Fiscalização estaria legitimado pelo inciso VII do art. 149 do CTN, que trata do lançamento de ofício em casos de simulação.

No entanto, ainda que a TAFISA tenha liquidado o empréstimo bancário contraído pela SONAE para adquirir a TAFIBRÁS (e a própria TAFISA), não se pode olvidar que não houve redução no capital social da TAFISA. Além disso, ações da TAFIBRÁS foram

transferidas da MASISA para a SONAE mediante aporte de recursos externos, oriundos da instituição financeira.

Por essas razões, entendo que não se pode concluir que tenha havido uma devolução de capital. O fato de a TAFISA ter liquidado o empréstimo bancário contraído pela SONAE é uma consequência do encadeamento das operações realizadas pelo Grupo Sonae com o objetivo de antecipar a utilização do ágio, conforme se verá a seguir, e de acordo com o que a própria fiscalização identificou.

### **Intempestividade do Laudo de Avaliação**

Em seu Relatório, a Fiscalização ressalta que "o laudo é datado de 05/09/2008, sendo que a aquisição da TAFIBRÁS pela SONAE ocorreu em 29/07/2008".

Nesse ponto específico, considerando que o laudo foi elaborado em data posterior à aquisição da participação societária, a fiscalização se reporta (à fl. 5705) à mesma objeção que formulou em relação a questão análoga, verificada na aquisição da LD FOREST e da PLACAS DO PARANÁ, e que já foi exposta e apreciada neste voto.

Do lado da defesa, são os mesmos os argumentos utilizados pela recorrente para infirmar a conclusão da Fiscalização, e também é o mesmo o entendimento deste Julgador, no sentido de que, "havendo pagamento de ágio e sendo ele efetivamente justificado pelo fundamento apontado em Laudo de Avaliação, não há como negar os efeitos que lhe são próprios, ainda que o referido Laudo seja intempestivo".

### **Natureza do ágio pago na aquisição da TAFIBRÁS**

De forma análoga ao que se verificou em relação ao ágio gerado na aquisição da LD FOREST, a Fiscalização também entendeu que "a aquisição da TAFIBRÁS pela SONAE INDÚSTRIA apresentou como fundamento do ágio um ativo subavaliado e não uma rentabilidade futura da empresa adquirida, como pretendeu a FISCALIZADA". Segundo a fiscalização:

Relembrando a operação, a TAFISA era subsidiária integral da TAFIBRAS, e esta foi a empresa adquirida com ágio pela SONAE INDÚSTRIA. Neste processo, houve a apresentação do Laudo de Avaliação Econômica da TAFIBRAS, acostado a este processo fiscal, e que considerou em seus critérios de avaliação o valor de mercado da própria TAFISA.

Assim, sendo a TAFISA uma subsidiária da TAFIBRAS, e tendo o laudo considerado as operações da TAFISA na avaliação da TAFIBRAS, certo é que, na verdade, houve uma avaliação de um ativo da TAFIBRAS, ensejando o fundamento do ágio como "valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade", conforme inciso I, do § 2º do art. 385 do RIR/99.

As alegações apresentadas pela recorrente para contestar esta objeção da fiscalização são as mesmas já apreciadas neste voto, relativamente ao ágio gerado na aquisição da LD FOREST. E conforme já deixei consignado naquele momento, entendo que não assiste razão à Fiscalização.

Mesmo sendo o investimento na TAFISA um direito registrado na contabilidade da adquirida TAFIBRÁS, não se pode ignorar que o ágio pago na aquisição da

TAFIBRÁS foi justificado, preponderantemente, pela previsão de fluxo financeiro positivo que seria gerado pela TAFISA.

Em outras palavras, a natureza de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não fica prejudicada, ainda que os lucros originados pela TAFISA venham a ser percebidos pela adquirente de maneira indireta, por intermédio da TAFIBRÁS.

O ágio fundamentado na diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de bens ou direitos da sociedade investida pressupõe a existência de um potencial ganho decorrente da realização destes mesmos bens ou direitos, isoladamente considerados. Por outro lado, o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura se justifica a partir da previsão de resultados futuros, ainda que indiretamente, exatamente como se verifica no presente caso.

Portanto, tendo em vista que a natureza de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não fica prejudicada pela percepção indireta dos lucros esperados, entendo **que não é procedente o motivo ora analisado, apresentado pela fiscalização para fins de justificar a glosa da amortização do ágio.**

#### **Utilização da SONAE como empresa-veículo**

Segundo a Fiscalização, na aquisição sob análise, a empresa SONAE INDÚSTRIA não foi a verdadeira adquirente, tendo funcionado como empresa-veículo numa tentativa de ocultar a verdadeira adquirente e forçar o enquadramento da reorganização societária no dispositivo que autoriza a antecipação do aproveitamento do ágio gerado.

Primeiramente, referindo-se à SONAE, a fiscalização baseia sua conclusão na "sua completa falta de capacidade financeira para tanto", evidenciada, no seu modo de ver, pelos seguintes pontos (fls. 5707 e 5708):

- em relação ao ano anterior à aquisição, a SONAE apresentou DIPJ praticamente em branco, registrando unicamente uma despesa de R\$ 911,60, fato confirmado no Livro Diário;
- relativamente ao ano da aquisição, a situação se manteve - apenas uma despesa foi registrada, também referente a "demais tributos";
- os anos de 2004 a 2006 não foram diferentes nesse aspecto, ou seja, a empresa estava praticamente inativa;
- no Balanço Patrimonial de 31/12/2007, a SONAE registrava um Ativo Total de R\$ 665.759,59, dos quais R\$ 600 mil eram referentes à participação de 0,33% na TAFIBRÁS.

Diante desses fatos, a Fiscalização afirma que "era patente a falta de capacidade financeira da SONAE INDÚSTRIA para adquirir a TAFIBRÁS por cerca de R\$120 milhões".

Acrescenta que os recursos para a aquisição da participação na TAFIBRÁS tiveram origem em um empréstimo no valor de R\$119.500.000,00, obtido dois dias antes da aquisição, em 27/07/2008, junto ao Banco Itaú BBA S/A, para pagamento um mês depois, em

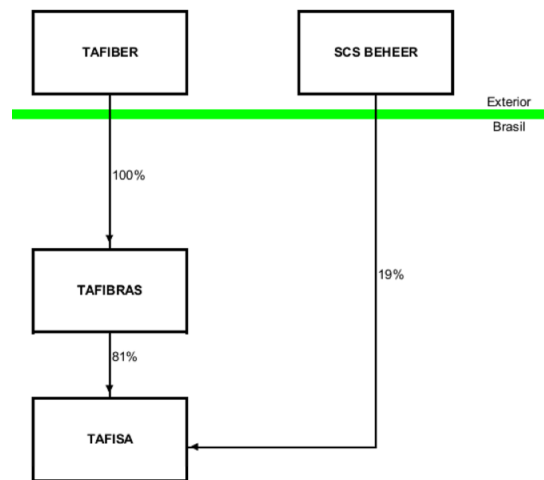
28/08/2008. Depois de algumas prorrogações nesse prazo, a TAFISA restou como devedora, afinal, em 16/09/2008, a SONAE foi incorporada pela TAFIBRÁS e, em 19/09/2008, a TAFISA incorporou a TAFIBRÁS.

Além disso, a fiscalização observa que a garantia deste empréstimo foi emitida pelo Banco Itaú Europa-Portugal, em favor do Banco Itaú BBA S/A, mediante o aval de coobrigados que solicitaram não serem identificados.

Diante dos fatos apurados, a fiscalização concluiu o seguinte (fls. 5710 e 5711):

Do acima exposto, verifica-se claramente que a real adquirente da participação não foi a SONAE INDÚSTRIA, pela sua completa falta de capacidade financeira para tanto. O objetivo único de inserir a SONAE INDÚSTRIA nesta operação era a sua extinção, por incorporação, ato contínuo à aquisição da TAFIBRÁS, de forma a tornar o ágio amortizável por alguma empresa "lucrativa" do grupo. Um empréstimo relâmpago, dado por uma instituição financeira a uma empresa inativa, e garantido por "alguém" no exterior que não foi identificado pela FISCALIZADA.

Ainda segundo a fiscalização, outro aspecto a confirmar a utilização da SONAE INDÚSTRIA como empresa veículo é a constatação da situação final após as operações societárias ora sob exame (fls. 5712 e 5173):



De acordo com a fiscalização, a figura acima demonstra a real intenção do Grupo SONAE (integrado pela TAFIBER, uma das proprietárias da TAFIBRÁS) de "adquirir o controle total da empresa TAFIBRÁS, e conseqüentemente da TAFISA". Nesse contexto, a "SONAE INDÚSTRIA conseguiu os recursos para efetivar a aquisição, mas logo depois, desapareceu, subsistindo apenas os verdadeiros atores desta operação".

Por fim, a fiscalização conclui (fl. 5717):

Assim, pelo acima exposto, o ágio pago na aquisição da TAFIBRÁS é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL da TAFISA, bem como na apuração destes tributos pela sua incorporadora, a PLACAS DO PARANÁ S/A (ARAUCO S/A), que passou a amortizar o ágio a partir de 2010.

**Em sua defesa, a recorrente afirma que havia "razões empresariais absolutamente independentes e anteriores a quaisquer efeitos fiscais" para realizar as referidas**

aquisições, de modo que não caberia concluir que as adquirentes constituíram meros 'veículos' conforme pretendeu demonstrar a fiscalização.

Além disso, ressalta que "todas as aquisições do grupo Arauco (LD Forest, Placas, Tafibrás, Tafisa e Dynea) foram feitas de **partes não relacionadas**" e "**implicaram o recolhimento imediato de IRF sobre os relevantes valores de ganhos de capital auferidos pelos vendedores em cada caso**".

Aqui novamente há que se assentar que a grande questão se refere ao aproveitamento do ágio. De maneira análoga ao que se viu anteriormente em relação à aquisição da LD FOREST, operações societárias ensejaram a "antecipação" do aproveitamento do ágio, sendo este o cerne da objeção da fiscalização. Como visto acima, a Fiscalização entende que a sociedade espanhola TAFIBER é a verdadeira adquirente do restante das ações da TAFIBRÁS, tendo sido utilizada a **SONAE como empresa veículo**, apenas para o fim de provocar o enquadramento da reorganização societária na previsão do inciso III do art. 386 do RIR.

Com essa conclusão a recorrente não concorda. Nas suas palavras (fl. 5949):

82. Todavia, conforme será a seguir demonstrado, **não houve qualquer irregularidade na apuração dos valores de ágio pela Sonae BR, sendo que essa empresa também não poderia ser equiparada a uma sociedade veículo, por se tratar de uma pessoa jurídica com existência efetiva desde 1996** (ou seja, 13 anos antes das operações questionadas pela D. Fiscalização), com Instalações e operações reais, ativos e empregados próprios. Ademais, todas as operações da Sonae BR em relação à Tafibrás e à Tafisa foram amplamente documentadas, nos estritos termos da legislação em vigor, não havendo que se falar em qualquer tipo de dolo ou simulação neste caso, sendo totalmente descabida a aplicação de quaisquer tipos de multa em relação a este ponto.

A recorrente descreveu as operações societárias e expõe razões empresariais que teriam orientado as decisões do Grupo Sonae, numa tentativa de infirmar a conclusão da Fiscalização, no sentido de que a sociedade SONAE INDÚSTRIA funcionou como empresa veículo na aquisição da TAFIBRÁS. Ainda que assim não fosse, a forma como se verificou essa operação está enquadrada nas citadas disposições legais e não há como acolher as conclusões da DRJ.

Ante o exposto, há que ser **reformada a conclusão da Fiscalização no que se refere à glosa da amortização do ágio gerado na aquisição da TAFIBRÁS**. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário para considerar devida a dedução das despesas de ágio, desse tópico.

#### **AQUISIÇÃO DA SOCIEDADE TAFISA BRASIL S/A (ITENS 3.3 E 3.5 DO TVF)**

A Fiscalização apontou duas objeções relacionadas com a aquisição da TAFISA. A primeira delas é o objeto do item 3.3 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), e envolve a glosa da amortização do ágio gerado nessa operação. E a segunda diz respeito à apropriação de valores pagos na aquisição da TAFISA como despesa, e constitui o objeto do item 3.5 do TVF.

### **A questão relativa à dedutibilidade da amortização do ágio**

No ano-calendário de 2010, a Contribuinte reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio do aproveitamento de despesas com a amortização de ágio na aquisição da sociedade TAFISA.

O ágio em questão originou-se em 26/08/2009, com a aquisição das ações da TAFISA pela então denominada PLACAS DO PARANÁ S/A, hoje ARAUCO DO BRASIL S/A, a Contribuinte. A aquisição se deu pelo valor de R\$ 311.564.689,80, dos quais R\$252.408.552,60 representavam ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da TAFISA. Posteriormente, em 31/12/2009, a PLACAS incorporou a TAFISA e passou a se aproveitar da amortização do ágio, com base no inciso III do art. 386 do RIR.

Segundo a Fiscalização, as despesas de amortização desse ágio são indedutíveis em razão da imprestabilidade do Laudo de Avaliação Econômica para fins de justificar o ágio pago como proveniente de expectativa de rentabilidade futura (fls. 5727 a 5739). Trata-se do item 3.3 do TVF.

A imprestabilidade do Laudo foi fundamentada pela Fiscalização da seguinte forma:

- o Laudo é assinado por funcionário da própria adquirente (PLACAS), fato que não lhe confere a devida isenção para apontar o fundamento do ágio pago na aquisição da TAFISA;
- além disso, o funcionário que assinou o Laudo é graduado em Administração de Empresas, e não possui especialização na área contábil;
- o Laudo possui apenas 16 páginas, contra o Laudo de 56 páginas elaborado pela DELOITTE na aquisição da TAFIBRÁS;
- foi utilizada uma taxa de desconto de 12% sem explicação sobre a sua composição;
- as informações sobre volumes, preços e custos foram obtidas com a própria adquirente (PLACAS), e não com a adquirida (TAFISA);
- em várias passagens do Laudo "a língua utilizada é uma mistura de espanhol, inglês e português";
- foram utilizadas previsões de redução de gastos comerciais e administrativos que, no entendimento da fiscalização, não eram factíveis.

Referindo-se a esses fatos, a Fiscalização conclui o seguinte (fl.5735):

Estas questões acima destacadas, acerca do Laudo de Avaliação Econômica, não se tratam apenas de aspectos meramente formais. Quanto aos requisitos intrínsecos ou extrínsecos desse documento, sua forma ou conteúdo, o § 3º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não traz nenhuma disposição expressa. Daí que se deve concluir que sua forma é livre. Isso não significa, porém, que o fisco está

obrigado a aceitar qualquer demonstração ou que esta não precisa se fundar em critérios coerentes e sólidos.

[...]

Ora, uma aquisição envolvendo algumas centenas de milhões reais, não seria razoável a contratação de uma pessoa ao menos independente? E mais, não seria o caso de se contratar uma empresa especializada, como determina a Lei da S/A em vários de seus dispositivos?

Registre-se que no laudo acostado ao processo, foram destacados (em carmin) vários trechos onde constam as inconsistências anteriormente relatadas, dentre outras.

Assim, pelo acima exposto, consideramos o Laudo de Avaliação Econômica apresentado pela FISCALIZADA como imprestável para atestar que o ágio pago realmente referiu-se aos resultados futuros da empresa adquirida, tornando o ágio indedutível na apuração da FISCALIZADA.

**Em sua defesa, a Contribuinte alega o seguinte (fls. 5955 e ss):**

- as alegações da fiscalização são totalmente frágeis e demonstram um total desconhecimento da realidade empresarial;
- seria completamente descabido imaginar que uma aquisição desse tipo pudesse ser realizada sem que tivessem sido realizados os estudos de viabilidade econômica;
- cumpre destacar que esta foi uma aquisição legítima, praticada entre partes não relacionadas, em condições reais de mercado, com o devido recolhimento do IRRF incidente sobre o ganho de capital dos Vendedores, de forma que não há qualquer motivo para Fiscalização questionar a lisura desta operação;
- pretender negar legitimidade a valores tão relevantes de ágio pagos em aquisições praticadas com terceiros não relacionados, sob a argumentação de que o laudo de avaliação não foi preparado por terceiros independentes, é totalmente sem fundamento legal, além de não ser minimamente razoável e fugir inteiramente do verdadeiro objetivo da legislação fiscal em questão;
- o laudo preparado internamente pela Contribuinte foi calculado com base em critérios sólidos e ainda foi confirmado por estudo posterior preparado pela empresa Deloitte;
- com todo respeito, as alegações da fiscalização chegam a soar simplórias;
- a fiscalização questiona o fato de o laudo ter sido preparado pelo grupo Arauco com base em alegações tão infundadas quanto a de que o preparador do laudo ser "apenas" graduado em Administração de Empresas, sem deter qualquer "especialização na área contábil";

- a fiscalização questiona o fato de a taxa de desconto utilizada para a aplicação do método do fluxo de caixa descontado pelo mero fato de não ter sido explicitado um cálculo específico para a determinação dessa taxa, mas sem alegar porque a taxa utilizada, de 12% ao ano, seria descabida, ou ainda sem justificar qual, a seu ver, deveria ser considerada uma taxa de desconto aceitável para o caso em exame;
- a taxa de desconto de 12% revelou-se ainda mais conservadora do que a utilizada pela própria Deloitte;
- a fiscalização também questiona o fato de o laudo interno utilizado na aquisição fazer uma suposta "mistura de idiomas, com trechos ora em inglês, ora em espanhol, e ora em português". Ora, este fato deveu-se tão somente ao fato de os estudos serem internos e o grupo Arauco ser um grupo internacional, com controle no Chile e presença no Brasil e em diversos outros países do mundo, mas é óbvio que essa suposta mistura de línguas não afeta em nada a compreensão dos referidos laudos;
- não é preciso nenhum esforço para se demonstrar que são alegações feitas segundo o juízo exclusivamente pessoal da Fiscalização, mas que não podem ser jamais admitidas por esta Autoridade Julgadora;
- a legislação não exige qualquer forma ou metodologia de cálculo para elaboração do laudo;
- embora a fiscalização tente dar fundamento legal às suas alegações em torno da suposta invalidade dos laudos de avaliação, citando em seu Termo de Verificação diversos dispositivos da Lei das S.A. (por exemplo, artigos 45, 163 e 264), fato é que os laudos aos quais se reportam todos esses artigos não dizem respeito a valores de ágio. Trata-se, na verdade, de laudos meramente contábeis, elaborados para fins de operações societárias de reembolso de ações, aprovação de contas pelo Conselho Fiscal e incorporação de sociedades, cujo intuito evidentemente é o de proteger acionistas minoritários de companhias abertas.

Assim colocada a questão, analisando os fundamentos do lançamento fiscal e as razões da defesa, **entendemos que assiste razão à contribuinte.**

Nota-se, claramente, que a Fiscalização coloca em dúvida a qualidade do Laudo de Avaliação e, em razão do interesse que o adquirente possui na questão, presume que a expectativa de rentabilidade futura não é o real fundamento do ágio pago na aquisição da TAFISA.

Nesse sentido, a inferência da Fiscalização é mais ou menos a seguinte: como, no seu modo de ver, há diversas falhas técnicas no Laudo, deve ser outro o fundamento para o pagamento do ágio, e somente foi apontada a expectativa de rentabilidade futura porque é o fundamento que autoriza a antecipação do aproveitamento das despesas com amortização.

Ora, sem a menor dúvida a fundamentação adotada pela Autoridade é insuficiente. Para glosar a despesa com amortização de ágio, a fiscalização deveria comprovar que o fundamento para o pagamento do referido ágio é outro que não a expectativa de rentabilidade futura. Não cabe à Fiscalização simplesmente presumir que o fundamento para o pagamento do ágio não é a expectativa de rentabilidade futura, mediante questionamentos acerca da qualidade do Laudo de Avaliação, consubstanciados em dúvidas relativas à competência técnica do autor do Laudo de Avaliação, e em relação aos critérios utilizados e à metodologia adotada pelo avaliador.

Ante o exposto, voto por **negar provimento ao recurso de ofício** por considera indevida a glosa:

Ano	Mês	Tipo de Dedução	Valor da Exclusão
2010 (até 07/04)	1	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	2	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	3	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	4	Exclusão a o Lucro Real	490.794,41
2010 (a partir de 08/04)	4	Exclusão a o Lucro Real	1.612.610,97
	5	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	6	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	7	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	8	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	9	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	10	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	11	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
	12	Exclusão a o Lucro Real	2.103.404,61
<b>Total Global</b>			<b>25.240.856,09</b>

### Valores pagos na aquisição da TAFISA e apropriados como despesa

Conforme relatado, em 26/08/2009 a contribuinte adquiriu a integralidade das ações da empresa TAFISA junto às então controladoras, domiciliadas no exterior, TAFIBER e SCS BEHEER.

Segundo a Fiscalização constatou, valores pagos às sociedades alienantes no processo de aquisição da TAFISA foram registrados pela Contribuinte como despesa, conforme abaixo discriminados:

DATA	CÓD. CONTA	CONTA	D/C	VALOR	HISTÓRICO
30/11/2009	9409S2012	OUTRAS DES PESAS	D	12.032.720,36	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453261	TAFIBER TABL. FIBRAS IBERICOS	C	S.832.016,74	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453262	SCS BEHEER BV	C	3.200.703,62	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	9409S2012	OUTRAS DES PESAS	D	2.123.421,24	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453261	TAFIBER TABL. FIBRAS IBERICOS	C	1.558.591,19	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0
30/11/2009	1453262	SCS BEHEER BV	C	564.830,05	VLR PAGAMENTO SPA -1081063- G - 3029383-0

Intimada a esclarecer a razão pela qual registrou como despesa valores pagos na aquisição de participação societária, a Fiscalizada apresentou a seguinte resposta:

2.1.6 — Documentação comprobatória das despesas relacionadas e justificativa da dedutibilidade - Em Anexo documentação

Justificativa: O valor refere-se a uma provisão previamente existente quando da negociação entre Arauco e Sonae. Tal provisão referia-se a contingências tributárias existentes. Por conta da adesão ao REFIS MP nº 470/09, o montante inicialmente provisionado se realizou em uma quantia inferior. Portanto o valor contabilizado refere-se a diferença entre o valor provisionado e aquele efetivamente pago a Sonae.

Ato contínuo, a Fiscalizada foi intimada "a explicitar a que tipo de contingência tributária se referia a citada provisão e a demonstrar a composição do valor inicialmente provisionado e do valor efetivamente realizado". Em resposta, a Fiscalizada esclareceu que a provisão se referia a valor de "IPI Crédito Presumido" de produtos com alíquota zero ou isento.

Com base na resposta da Fiscalizada, a Fiscalização concluiu que a TAFISA possuía uma dívida tributária que foi incluída no parcelamento instituído pela MP nº 470, de 2009, com redução de parte da multa e dos juros, no valor de R\$ 14.889.251,95. E nos termos do negócio celebrado entre a Contribuinte e as sociedades alienantes, caso "o montante de ajuste da dívida líquida fosse um número negativo, a compradora deveria pagar a diferença para as vendedoras, de forma proporcional".

Desse modo, os valores de R\$ 12.032.720,36 e R\$ 2.123.421,24 foram remetidos para as vendedoras, e contabilizados na Contribuinte como despesa. No entanto, com esse procedimento a Fiscalização não concorda. No seu entendimento, "o procedimento correto seria contabilizar estes valores como um ajuste do investimento adquirido".

A Fiscalização ressalta, ainda, que "a compra da TAFISA foi realizada em agosto de 2009, e a renegociação da dívida no REFIS, em novembro do mesmo ano".

A partir da conclusão de que os valores pagos às alienantes em decorrência de ajuste previsto no contrato de compra da participação societária não poderiam ser apropriados como despesa, a Fiscalização efetuou a glosa descrita no item 3.5 do TVF.

No lançamento, a matéria tributável relativa a esta infração encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5826: infração 001- fato gerador 31/12/2009.

Em sua defesa (fls. 5994 e ss), a Contribuinte alega que "os valores glosados no presente item, por decorrerem de uma obrigação contratual, são considerados como necessários, usuais e normais às atividades da Contribuinte, de tal modo que, nos termos do artigo 299 do RIR/99, são considerados como valores dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL". Nesse sentido, desenvolve argumentação centrada no conceito de despesa e nos atributos de necessidade, usualidade e normalidade.

Mais adiante a Contribuinte requer o seguinte:

2.1.5. Por fim, ainda que não se entenda que os valores remetidos pela Contribuinte à Tafiber e à SCS constituam despesa dedutível, o que se admite para argumentar, tais montantes deveriam, ao menos, ser tratados como parcelas integrantes do preço do negócio, de forma a seguir o tratamento dado ao ágio resultante da aquisição da

Tafisa pela Contribuinte, o qual, como visto, era dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos acima explicados.

Em análise às arguições da Contribuinte, **entendo que não lhe assiste razão.**

Basicamente, tem-se a seguinte situação: no contexto de aquisição de participação societária, os contratantes ajustaram que, se em razão da realização de uma despesa em montante menor do que o provisionado, o valor do acervo patrimonial adquirido se revelasse maior do que o valor registrado no momento da sua aquisição, o adquirente deveria pagar a diferença às alienantes.

Inegavelmente, trata-se de uma obrigação contratual, como afirmou e reiterou a Contribuinte. No entanto, ao contrário do que parece ser seu entendimento, nem toda obrigação contratual corresponde a uma despesa.

É importante ficar claro que não se discute a natureza de despesa dos valores incluídos em parcelamento especial previsto na lei tributária. Mas não é disso que se trata a objeção oposta pela fiscalização. O que se encontra sob exame é a natureza da diferença correspondente à despesa que não se efetivou conforme o previsto. Trata-se de montante que não restou devido à Fazenda Pública e que, para a empresa adquirida, nem mesmo despesa seria.

A objeção que se coloca, em verdade, diz respeito à natureza dos pagamentos realizados pela adquirente às alienantes em razão de uma cláusula prevista no contrato que formalizou a aquisição da participação societária. Inegavelmente, tais pagamentos decorrem de ajuste do valor do acervo patrimonial adquirido, que se revelou maior que o registrado no momento da aquisição. Por essa razão, os respectivos valores têm evidente natureza de custo de aquisição, e não de despesa, como defende a Contribuinte, mostrando-se correta a glosa promovida pela fiscalização.

Por fim, quanto ao pedido final da Contribuinte, **no sentido de que se considere tais valores "como parcelas integrantes do preço do negócio**, de forma a seguir o tratamento dado ao ágio resultante da aquisição da Tafisa pela Contribuinte", **há que se concluir que esse não é o tratamento correto**, haja vista a natureza dos valores correspondentes aos pagamentos efetuados às alienantes.

Pelo exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário** para manter o entendimento da DRJ no sentido de que os valores em questão, nesse tópico (**item 3.5** do TVF), são **indedutíveis**.

#### **AQUISIÇÃO DA SOCIEDADE DYNEA BRASIL S/A (ITEM 3.4 DO TVF)**

Conforme relatado, em 01/04/2010, a Contribuinte adquiriu 50% das ações da empresa denominada DYNEA BRASIL S/A, por R\$26.371.613,42, tendo sido apurado um ágio de R\$ 10.663.875,02. Com essa aquisição, a Contribuinte passou a deter 100% do capital da investida, pois já era detentora de 50% das ações.

Logo em seguida, "em 07/04/2010, em processo de reorganização, a ARAUCO S/A (fiscalizada) incorporou a DYNEA, e passou a amortizar o ágio pago na aquisição, em parcelas mensais de R\$177.733,33, por meio de exclusões ao Lucro Real".

No entanto, a Fiscalização novamente entendeu que as despesas de amortização de ágio são indedutíveis em razão da imprestabilidade do Laudo de Avaliação Econômica para fins de justificar o ágio pago como proveniente de expectativa de rentabilidade futura. A fundamentação utilizada pela Fiscalização é muito semelhante àquela que foi empregada na glosa da amortização do ágio gerado na aquisição da TAFISA, a saber:

- o Laudo é assinado por funcionário da própria adquirente (ARAUCO), fato que não lhe confere a devida isenção para apontar o fundamento do ágio pago na aquisição da DYNEA;
- além disso, o funcionário que assinou o Laudo é graduado em Administração de Empresas, e não possui especialização na área contábil;
- o Laudo possui apenas 13 páginas;
- a data de referência da avaliação é 30/06/2009, ou seja, o Laudo tem como referência uma data nove meses anterior à data da aquisição;
- foi utilizada uma taxa de desconto de 12% sem explicação sobre a sua composição;
- em várias passagens do Laudo a língua utilizada é uma mistura de espanhol, inglês e português;
- foram utilizadas previsões de redução de custos de materiais e utilidades, sem haver nenhum tipo de justificativa;
- o Laudo silencia em relação ao índice inflacionário;
- gastos administrativos e com vendas permanecem inalterados a partir de 2009;
- no cálculo do EBITDA foi utilizado como base o valor da linha Resultado Antes do IR, tendo sido acrescido um valor positivo a título de depreciação.

Em sua defesa, a Contribuinte basicamente repete as mesmas alegações aduzidas no momento em que refutou a glosa da amortização do ágio gerado na aquisição da TAFISA (fls. 5957 e ss). Especificamente em relação à aquisição da Dynea, a Contribuinte afirma o seguinte:

118. Após as aquisições acima mencionadas e até o início do ano- calendário de 2010, a Contribuinte detinha 50% do capital da Dynea. Em 17.3.2010, a Contribuinte aprovou, em Reunião de seu Conselho de Administração (doc. nº 51), a aquisição dos 50% restantes do capital social da Dynea, que eram detidos pela sociedade norueguesa Dyno Industrier A.S.A. (Dyno), de modo que a Contribuinte passaria, então, a deter a totalidade das ações dessa sociedade.

119. Assim, em 1.4.2010, a Contribuinte adquiriu 50% das ações da Dynea, pagando à Dyno, em dinheiro, com a efetiva transferência de caixa, o valor de US\$ 15.000.000,00 (Quinze milhões de Dólares), que, descontados os tributos incidentes

e convertidos para Reais, de acordo com a taxa de câmbio então vigente, correspondiam a R\$ 25.361.773,61 (Vinte e cinco milhões, trezentos e sessenta e um mil, setecentos e setenta e três Reais, e sessenta e um centavos), conforme comprova o anexo contrato de câmbio contratado pela Contribuinte para realizar o pagamento do preço (doc. n.º 52).

120. Em cumprimento à legislação fiscal brasileira, a Contribuinte reteve e recolheu o IRF sobre o ganho de capital da Dyno na operação, conforme atesta o anexo DARF (doc. n.º 53) e respectivo RDE-IED (doc. n.º 54), que serviu de base para a apuração dos valores de ganho de capital da Dyno.

121. Novamente, esta foi uma aquisição entre partes não-relacionadas, em condições justas de mercado, com um efetivo recolhimento de imposto sobre o ganho de capital do vendedor, e tendo o seu preço sido estipulado com base na capacidade projetada de geração de caixa e lucratividade futura da Dynea.

Analisando os fundamentos do lançamento fiscal e as razões da defesa, entendo que **assiste razão à Contribuinte**.

A exemplo do que se viu no caso da glosa da amortização do ágio na aquisição da TAFISA, também neste caso a Fiscalização coloca em dúvida a qualidade do Laudo de Avaliação e, em razão do interesse que o adquirente possui na questão, presume que a expectativa de rentabilidade futura não é o real fundamento do ágio pago na aquisição da DYNEA.

Novamente fica claro que a inferência da Fiscalização é mais ou menos a seguinte: como, no seu modo de ver, há diversas falhas técnicas no Laudo, deve ser outro o fundamento para o pagamento do ágio, e somente foi apontada a expectativa de rentabilidade futura porque é o fundamento que autoriza a antecipação do aproveitamento das despesas com amortização.

Essa fundamentação é insuficiente. Para glosar a despesa com amortização de ágio, a fiscalização deveria comprovar que o fundamento para o pagamento do referido ágio é outro que não a expectativa de rentabilidade futura. Não cabe à Fiscalização simplesmente presumir que o fundamento para o pagamento do ágio não é a expectativa de rentabilidade futura, mediante questionamentos acerca da qualidade do Laudo de Avaliação, consubstanciados em dúvidas relativas à competência técnica do autor do Laudo de Avaliação, e em relação aos critérios utilizados e à metodologia adotada pelo avaliador.

Ante o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso de Ofício, relativamente ao **Item 3.4 do TVF**, por entender ser indevida a glosa das seguintes despesas:

Ano	Mês	Tipo de Dedução	Valor da Exclusão
2010 (a partir de 08/04)	4	Exclusão ao Lucro Real	0,00
	5	Exclusão ao Lucro Real	355.466,66
	6	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	7	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	8	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	9	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	10	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
	11	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33

	12	Exclusão ao Lucro Real	177.733,33
Total Global			<b>1.599.599,97</b>

### **DEDUTIBILIDADE DE JUROS E ENCARGOS LEGAIS RELATIVOS A TRIBUTOS INCLUÍDO EM PARCELAMENTO (ITEM 3.6 DO TVF)**

Segundo a Fiscalização, a Contribuinte aderiu ao parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009 (REFIS IV), no qual foram incluídos débitos relativos ao IRPJ e à CSLL, além de juros de mora, multas e encargos legais associados aos referidos tributos.

Ainda segundo a Fiscalização, na apuração do IRPJ e da CSLL, a Contribuinte deduziu valores com natureza de acréscimos legais vinculados a débitos relativos a esses mesmos tributos, incluídos no parcelamento.

No entanto, com esse procedimento a Fiscalização não concorda. No seu entendimento, como "os juros moratórios e os encargos legais devem seguir a mesma regra de dedutibilidade dos tributos sobre os quais incidem" e, ainda, considerando que "o valor do principal do Imposto de Renda não pode ser deduzido como custo ou despesa na determinação do lucro real, conforme disposto no art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995", concluiu que os acréscimos legais vinculados ao IRPJ são indedutíveis na apuração da base de cálculo do próprio IRPJ.

Além disso, "considerando que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, dispõe que a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado do exercício antes da provisão de Imposto de Renda", a Fiscalização concluiu que os acréscimos legais incidentes sobre débitos de Imposto de Renda também são indedutíveis na apuração da base de cálculo da Contribuição Social.

Quanto aos acréscimos vinculados a débitos de CSLL incluídos no parcelamento, "tendo em vista que o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 dispõe que o valor da Contribuição Social não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo", a Fiscalização entende que o valor dos referidos acréscimos legais é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

A matéria tributável apurada foi consolidada pela Fiscalização na tabela de fl. 5756:

Descrição	IRPJ	CSLL	Total
Juros	24.822.866,43	474.469,66	25.297.336,09
Encargos Legais	6.876.382,94	133.194,01	7.009.576,95
<b>Totais</b>	<b>31.699.249,37</b>	<b>607.663,67</b>	<b>32.306.913,04</b>

Cabe esclarecer que os valores acima reproduzidos se referem aos juros e encargos legais, vinculados ao IRPJ e à CSLL, e que foram apropriados como despesa em novembro de 2009.

A matéria tributável relativa aos acréscimos legais considerados indedutíveis na apuração do IRPJ encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5827: infração 003 - fatos geradores 31/12/2009.

No auto de infração relativo à CSLL, a matéria tributável relativa a infração ora relatada encontra-se associada a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5848: infração 001 - fato gerador 31/12/2009.

Em sua defesa, a Contribuinte alega que a premissa utilizada pela Fiscalização está equivocada. Nesse sentido, defende que os juros de mora têm natureza própria (de frutos civis), não correspondem a acessório de tributo e podem ser deduzidos quando incorridos. Defende, ainda, a dedutibilidade dos encargos legais incorridos em razão da cobrança judicial que lhe foi dirigida.

Em análise às arguições da Contribuinte, verifico que **não lhe assiste razão**.

Como se nota, a Contribuinte primeiramente discorda quanto ao fato de que os acréscimos legais devam seguir o mesmo tratamento conferido ao tributo a que estejam vinculados. Sobre essa questão, muito embora a Contribuinte tenha razão ao afirmar que tributo, juros de mora e encargos legais possuem natureza jurídica diversa, é inegável que a existência de tais acréscimos encontra-se completamente vinculada ao destino que for conferido ao principal, consubstanciado no valor do tributo.

Em matéria tributária, tanto é verdade que os acréscimos legais seguem a sorte do tributo a que se vinculam que, uma vez cancelada uma parcela do tributo lançado, automaticamente ficam exonerados os acréscimos legais na mesma proporção, sendo desnecessário, inclusive, fazer menção a esse fato.

Ainda que o tributo e acréscimos legais que a ele forem vinculados tenham seu surgimento determinado por razões diferentes, e até mesmo se originem em momentos diferentes, uma vez ocorrida a causa que dá origem aos acréscimos legais eles se incorporam ao respectivo crédito tributário e passam a seguir sua sorte. As exceções que confirmam a regra são os juros isolados, em casos bastante específicos e expressamente previstos em lei.

Portanto, os acréscimos legais vinculados ao IRPJ e à CSLL devem seguir a sorte dos referidos tributos. E por essa razão há que se concordar com a glosa promovida pela Fiscalização.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, como regra, a legislação tributária autoriza a dedutibilidade dos tributos de uma forma geral. No entanto, a regra geral prevista no caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, não se aplica aos valores incorridos a título de IRPJ. Nesse caso, o § 2º do mesmo artigo expressamente afasta a possibilidade de dedução desses valores na apuração da base de cálculo do IRPJ:

*Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

*§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como Contribuinte ou responsável em substituição ao Contribuinte.*

*[...] (destaque acrescido)*

Além disso, especificamente em relação aos valores incorridos a título de CSLL, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também desautoriza sua utilização para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ:

*Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.*

*Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo. (destaques acrescidos)*

Portanto, como regra, de acordo com o *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". No entanto, em vista das previsões específicas que impedem a dedução de valores incorridos a título de IRPJ e CSLL para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, correta a glosa promovida pela Fiscalização.

Na mesma linha, considerando que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1989, estabelece que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, e ainda, que o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, desautoriza a dedução do valor incorrido a título de CSLL para fins de apuração de sua própria base de cálculo, também se mostra **correta a glosa promovida pela Fiscalização** relativamente ao lançamento da referida contribuição.

Pelo exposto, voto por **negar provimento** ao recurso voluntário, relativamente ao **item 3.6 do TVF**.

### **INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010 (ITENS 3.7 E 3.8 DO TVF)**

Relata a Fiscalização que, na DIPJ relativa ao 2º período do ano-base 2010 (08/04/2010 a 31/12/2010), a Contribuinte registrou Lucro Real de R\$ 22.871.868,41 após as compensações, e IRPJ a pagar de R\$ 1.801.325,70, mais o adicional de R\$ 1.182.883,80. No entanto, observa que "estes valores de IRPJ A PAGAR estão inconsistentes com a base de cálculo apurada, uma vez que correspondem a um Lucro Real de R\$ 12.008.838,02 e não de R\$ 22.871.868,41, como informado na DIPJ".

A Fiscalização observa, ainda, que a diferença entre a base de cálculo informada na DIPJ (R\$ 22.871.868,41) e a base de cálculo realmente utilizada na apuração do imposto a pagar (R\$ 12.008.838,02) corresponde, exatamente, ao valor do resultado negativo do 1º período (01/01/2010 a 07/04/2010), qual seja, R\$ 10.863.030,39. Relativamente a este fato, a Contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos.

Em sua resposta, a **Contribuinte alegou que incorreu em erro** ao separar os períodos de apuração de 2010, uma vez que a incorporação da DYNEA BRASIL S/A, havida em 07/04/2010, estaria enquadrada na ressalva contida na parte final do art. 5º da Lei nº 9.959, de 2000. Por essa mesma razão, no seu entendimento, a DIPJ relativa ao 1º período de 2010 (01/01/2010 a 07/04/2010) deveria ser cancelada, por ter sido enviada equivocadamente, e a DIPJ relativa ao 2º período (08/04/2010 a 31/12/2010) deveria ser retificada, para abranger todo o ano de 2010, conforme informações contidas no LALUR originariamente disponibilizado.

Considerando que o art. 5º da Lei nº 9.959, de 2000, mencionado pela Fiscalizada, dispensa a incorporadora da obrigação de levantar balanço específico e apresentar declaração de rendimentos reportando o evento de incorporação apenas na hipótese "em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento", a Fiscalização intimou a Contribuinte a apresentar "documentação que atestasse que as empresas DYNEA BRASIL S/A e ARAUCO S/A estavam sob o mesmo controle societário desde o ano 2009, ano anterior ao da incorporação".

Em sua resposta, a Fiscalizada apresentou o quadro de acionistas da DYNEA BRASIL S/A no ano de 2009, conforme consta do Livro Registro de Ações, evidenciando o quadro societário da empresa que viria a ser por ela incorporada:

<b>Empresa</b>	<b>Ações</b>
<b>Arauco do Srasil 5.A,</b>	<b>127.112</b>
<b>Dyno Industrier ASA</b>	<b>127.110</b>
<b>Outros</b>	
<b>Total</b>	<b>254. 2.28</b>

Diante da resposta da Contribuinte, a Fiscalização procurou identificar os outros acionistas, detentores das 6 ações, para só então concluir sobre o controle da DYNEA BRASIL S/A. Segue abaixo a conclusão da fiscalização:

Pelo Livro de Ações apresentado, realmente, em 31/12/2009, a PLACAS DO PARANÁ (ARAUCO S/A) dispunha de 127.112 ações, ao passo que a DYNO INDUSTRIER ASA, de 127.110. Porém, é relevante ver quem eram os "OUTROS" detentores das 06 ações remanescentes, conforme tabela apresentada pela FISCALIZADA. O Livro de Ações indica claramente que eram 6 pessoas físicas, sendo 4 de residentes na Finlândia, e 2 no Chile. Ora, é claro que os Finlandeses eram representantes da DYNO INDUSTRIER empresa da Noruega, país vizinho à Finlândia, na região dos Países Nórdicos. Assim, para fins de verificação do controle da empresa DYNEA BRASIL S/A, o Grupo da ARAUCO, chileno, detinha 127.114 ações (= 127.112 + 2), e o Grupo da DYNO, também 127.114 (= 127.110 + 4).

Além da constatação acima, a fiscalização "verificou a existência de um Contrato de Join Venture, que formalizou a criação da empresa DYNEA BRASIL S/A em 1998". De posse do referido documento, a fiscalização concluiu que "este Contrato de Joint Venture trazido pela empresa denota claramente que a administração da DYNEA BRASIL S/A era compartilhada pelos 2 Grupos". Ademais, "verifica-se, no próprio Estatuto Social da DYNEA BRASIL S/A, a divisão no capital da empresa, conforme seu art. 5º, onde há

referências ao mesmo número de ações Classe "A" e Classe "B", sendo que o Contrato de Join Venture expressamente ressalta que não há prevalência entre estes dois tipos de ações".

A conclusão da fiscalização foi transmitida à Contribuinte que, de seu lado, "manteve seu entendimento esposado na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 09, quando argumentou ter incorrido em erro ao segregar as suas DIPJ relativas ao ano de 2010".

Em razão da relevância, cabe destacar o seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal, em que a Fiscalização sintetiza suas constatações a respeito da infração ora relatada (fl. 5759):

Apenas para não pairar nenhum tipo de dúvida, de se registrar que a decisão de dividir o exercício 2010, em função da incorporação da DYNEA BRASIL havida em 07/04/2010, foi da própria empresa, cujas declarações originais estão acostadas a este processo fiscal. Diante deste procedimento adotado pela empresa, esta Fiscalização, verificando a existência de irregularidades nos recolhimentos do IRPJ e da CSLL do 2º período, intimou-a a esclarecer a situação. Somente neste momento é que a ARAUCO S/A trouxe esta linha de argumentação, de ter incorrido em erro na segregação do exercício. Por tudo já exposto anteriormente, entendemos que o procedimento inicial adotado pela FISCALIZADA foi o correto, não cabendo nenhum tipo de correção em relação a este aspecto, a não ser a cobrança dos IRPJ e da CSLL devidos, em função do recolhimento/declaração a menor.

[...]

E repita-se: somente após a intimação desta Fiscalização, a FISCALIZADA argumentou que a DIPJ relativa a 2010 deveria ser única. Por que não retificou a DIPJ enquanto espontânea?

[...]

Tabela 14 - Demonstrativo de Apuração do IRPJ

<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>CONTRIBUINTE</i>	<i>FISCO</i>	<i>DIFERENÇA</i>
<i>BASE DE CÁLCULO</i>	<i>12.008.838,02</i>	<i>22.871.869,41</i>	
<i>IRPJ A PAGAR</i>	<i>1.801.325,70</i>	<i>3.430.780,41</i>	
<i>ADICIONAL (9 meses)</i>	<i>1.182.883,80</i>	<i>2.269.186,94</i>	
<i>TOTAL</i>	<i>2.984.209,51</i>	<i>5.699.967,35</i>	<i>2.715.757,85</i>

No Auto de Infração, o saldo de imposto a pagar relativo à infração ora relatada encontra-se associado a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5881: infração 003 - fato gerador 31/12/2010.

E de forma análoga, a mesma situação foi verificada em relação à CSLL, encontrando-se o saldo de contribuição a pagar associado a multa de ofício de 75%, conforme se verifica à fl. 5863: infração 001 - fato gerador 31/12/2010.

Em sua defesa, a Contribuinte alega o seguinte:

- 
- de acordo com o art. 5º da Lei nº 9.959, de 2000, as sociedades incorporada e incorporadora deverão levantar balanços na data da incorporação e entregar declaração de rendimentos às Autoridades Fiscais, a menos que estejam sob controle societário comum no ano-calendário precedente;
  - considerando que a Dynea era sociedade sujeita a controle compartilhado entre a própria Contribuinte e a Dyno desde o ano-calendário de 2009, conclui-se que a Contribuinte não deveria ter encerrado seu próprio exercício fiscal e apresentar DIPJ, quando da incorporação da Dynea;
  - a Fiscalização equivocadamente conclui que, uma vez que a administração da Dynea era compartilhada, não haveria prevalência de nenhum dos dois grupos na administração da companhia e, portanto, a Contribuinte não poderia se qualificar à exceção do artigo 5º da Lei 9.959/00;
  - no entanto, quando várias pessoas exercem o controle em conjunto todas devem ser consideradas controladoras;
  - a própria Fiscalização admite que não houve quaisquer valores devidos a título de IRPJ e de CSLL pela Contribuinte, se levado em consideração o lucro total auferido no ano-calendário de 2010;
  - a ocorrência de um erro formal não poderia, por si só, ensejar a cobrança de quaisquer valores a título de IRPJ e de CSLL, uma vez que os vínculos obrigacionais em Direito Tributário decorrem da
  - subsunção do fato à norma, não se justificando formalizar qualquer exigência contra o Contribuinte com base em um erro de fato;
  - o dispositivo legal não confere uma opção à Contribuinte, sendo que se esta sociedade incorreu em um equívoco, este deveria ser corrigido, sendo descabido se afirmar que a Contribuinte teria efetuado essa opção e teria então que suportar as consequências desse fato.

Considerando os fatos e argumentos apresentados pela fiscalização, bem assim as arguições trazidas com a defesa, entendo que **assiste razão à Contribuinte**.

De acordo com o art. 5º da Lei nº 9.959, de 2000, havendo incorporação, a pessoa jurídica incorporadora deve levantar balanço específico para esse fim, apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, e apurar a base de cálculo e o Imposto de Renda devido na data do evento de incorporação.

No entanto, de acordo com o mesmo dispositivo legal, essa exigência não se aplica na hipótese em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

Esse é o substrato normativo aplicável. E entendo que a Contribuinte se enquadra na exceção, relativamente à incorporação da DYNEA, ocorrida em 7 de abril de

2010, afinal, a própria Fiscalização reconhece que o Contrato de *Joint Venture* que formalizou a criação da empresa DYNEA "denota claramente que a administração da DYNEA BRASIL S/A era compartilhada pelos 2 Grupos".

Ora, se o controle era compartilhado entre os dois Grupos, pode-se perfeitamente concluir que ambos exerciam o controle, e não se pode afirmar que nenhum dos dois Grupos exercia o controle, como parece ser o entendimento da fiscalização.

Além disso, cada Grupo mantinha a titularidade da mesma quantidade de ações da DYNEA, reiterando a condição de comando compartilhado. Ademais, não se pode olvidar que a ARAUCO DO BRASIL, isoladamente considerada, detinha a maioria das ações da Dynea.

Dessa forma, considerando que, no ano anterior à incorporação, incorporada e incorporadora se encontravam sob controle comum, a Contribuinte não estava legalmente obrigada a apurar o Imposto devido em 07/04/2010. Portanto, a apresentação da DIPJ com evento especial de incorporação, abrangendo o período compreendido entre 1º de janeiro e 7 de abril de 2010, **caracteriza erro da Contribuinte**. A Contribuinte apresentou duas declarações quando legalmente lhe era exigida apenas uma.

E para além do fato de não estar obrigada, nem mesmo havia a possibilidade de a Contribuinte repartir em dois o período de apuração, motivada pela sua vontade, como se lhe fosse permitido fazer essa "opção".

Por isso mesmo não se pode falar que a Contribuinte optou por esse procedimento, e não o reverteu enquanto havia espontaneidade. A Contribuinte errou ao apresentar duas DIPJ, sendo essa a matéria de fato a ser considerada.

Com base nesse entendimento, a despeito do erro cometido, o período de apuração que deve prevalecer, segundo a legislação de regência, é o compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2010, de modo que o IRPJ a pagar apurado pela Contribuinte é compatível com a base de cálculo referente ao período de apuração correto, não havendo que se exigir a diferença de Imposto, no montante de R\$ 2.715.757,85, lançada pela Fiscalização na infração 003 - fato gerador 31/12/2010 (fl. 5881).

E em razão da natureza reflexa, **a mesma conclusão deve ser estendida à CSLL, devendo-se cancelar a diferença de Contribuição, no montante de R\$ 1.203.782,08**, lançada pela Fiscalização na infração 001 - fato gerador 31/12/2010 (fl. 5863).

Pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento ao Recurso de Ofício**.

### **COMPENSAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL (IRPJ) E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA (CSLL) NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010 (ITEM 3.9 DO TVF)**

Conforme relatado, no Termo de Verificação Fiscal a Fiscalização informa que a Contribuinte, "no ajuste anual de 2010, compensou R\$5.146.644,87 a título de Prejuízos Fiscais, e R\$5.146.644,87 a título de Base Negativa da CSLL". No entanto, segundo se constatou no curso da ação fiscal, "em 08/04/2010 (início do 2º período de apuração de 2010),

após as compensações de ofício realizadas pela Fiscalização, a FISCALIZADA não dispunha de saldos de Prejuízos Fiscais tampouco de Base Negativa da CSLL".

Portanto, a fiscalização considerou indevidas as compensações de Prejuízos Fiscais (R\$ 5.146.644,87) e de Base Negativa da CSLL (R\$ 5.146.644,87) efetuadas pela Contribuinte no ajuste anual de 2010.

Em decorrência dessa conclusão, o valor das compensações acima referidas foi glosado, e a correspondente matéria tributável encontra-se associada a multa de ofício de 75% no lançamento do IRPJ à fl. 5880 (infração 001 - fato gerador 31/12/2010), e no lançamento da CSLL às fls. 5888 e 5889 (infração 002 - fato gerador 31/12/2010).

Sobre essas circunstâncias, a Contribuinte demonstra ter compreendido a justificativa oferecida pela fiscalização, mas ressalta que, **em razão da insubsistência das infrações apontadas em relação aos períodos anteriores a 2010, as compensações que efetuou devem ser preservadas.**

Considerando que neste voto foram **afastados** todos os valores lançados referentes a períodos anteriores a 2010, a conclusão da fiscalização exposta no presente item **deve ser reformada.**

Em outras palavras, como todas as exonerações promovidas neste voto dizem respeito a fatos ocorridos no próprio ano-calendário de 2010 (itens 3.3, 3.4, 3.7 e 3.8), não houve qualquer alteração em relação a períodos anteriores, de modo que **deve ser ajustada a apuração promovida pela fiscalização (relativa a prejuízo fiscal e base negativa referente a períodos anteriores a 2010)** e, por consequência, seu reflexo na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano de 2010, **tendo em vista que, a glosa em questão só se deu em virtude da desconsideração das despesas de ágio.**

Pelo exposto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário, relativamente ao presente item 3.9 do TVF.**

#### **MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS DE IRPJ E DA CSLL (item 3.11 do TVF)**

Na forma retro demonstrada, é de se manter a multa isolada, em relação aos **Pagamentos na Aquisição da Tafisa (R\$14.156.141,60) (item 3.5) e aos Juros e Encargos Refis (R\$32.306.913,04) (item 3.6), tendo em vista as conclusões em relação aos demais itens.**

Nesse ponto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.**

#### **Conclusão sobre as Preliminares de Decadência e Preclusão**

Diante da negativa em relação ao Item 3.1 do TVF, fica prejudica a alegação quanto à alegação sobre a decadência da parcela do lançamento relativa ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de **2006.**

#### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto no sentido de dar **parcial provimento** ao recurso voluntário.

## DO RECURSO DE OFÍCIO

Diante da exoneração da Recorrente quanto ao pagamento de tributo e encargo de multa, em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, do Ministro de Estado da Fazenda (R\$1.000.000,00), bem assim, superior ao limite atual (R\$2.500.000,00), estabelecido pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017, conheço do Recurso de Ofício.

Em conformidade com os fundamentos e conclusões retro, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso de Ofício, em relação aos itens do TVF: 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.9; e **dar provimento**, em relação aos itens 3.5, 3.6, 3.7 e 3.8.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

## Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior – Redator designado.

Com a devida vênia do I. Relator, ousou divergir parcialmente do voto proferido no julgamento do recurso de ofício, especificamente, com relação aos itens 3.7 e 3.8 do Termo de Verificação Fiscal.

A questão é bastante simples, pois reside apenas em saber qual a melhor exegese do art. 5º da Lei 9.959/00, o qual assim versa:

“Art. 5º Aplica-se à pessoa jurídica incorporadora o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.”.

No caso em tela, a questão se resume em saber se o termo controle societário de que trata o artigo deve ser entendido como controle individual ou pode ser entendido como controle conjunto.

A recorrida entendeu inicialmente que seria apenas controle individual, tanto que segregou o período de 2010 em dois períodos: o primeiro de 01/01/2010 a 07/04/2010 – data em que incorporou a Dynea Brasil S/A; e o segundo de 08/04/2010 a 31/12/2010. Ademais, assim foi que declarou na sua DIPJ.

Conforme bem apontado no TVF, ao verificar que tal segregação gerou uma tributação maior (já que não poderia consolidar o prejuízo do primeiro período com o lucro do segundo período, mas apenas compensá-lo e, mesmo assim, limitado a 30% do valor do lucro do segundo período), a recorrente simplesmente alterou o valor do IRPJ/CSLL a pagar calculado pelo programa gerador da DIPJ.

Sem nunca ter retificado as DIPJs/2010, a recorrida, após ser autuada, começa a sustentar que se equivocou ao segregar o ano de 2010 em dois períodos de apuração, pois entende que como tinha controle societário conjunto da Dynea, estava enquadrada na exceção à regra do art. 5º retro citado, disposta na sua parte final (“*salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento*”).

Essa, porém, não é a melhor exegese do art. 5º em tela, pois o termo controle ali expresso deve ser entendido como controle individual, ou seja, a exceção à regra é para a incorporadora que já detinha, antes do evento incorporação, o controle individual da incorporada. Isso porque a norma cria uma exceção para casos em que a incorporação não cria alterações substantivas no grupo econômico.

Ora, quando se fala em controle societário plurissubjetivo (controle em conjunto), no qual nenhum dos sujeitos detém a preponderância nas deliberações da controlada, a incorporação da investida por um desses sujeitos significa uma alteração substantiva do grupo econômico, razão pela qual esta hipótese não está contemplada na exceção à regra do art. 5º. Esse é o caso em tela, ou seja, um controle conjunto, no qual as decisões sobre as atividades relevantes da controlada (Dynea) exigiam o consentimento unânime das partes que compartilhavam o controle antes do evento incorporação.

Ademais, apenas para ilustrar, imaginemos uma sociedade que detém menos de 1% do capital da investida, mas que participa do bloco de controle dessa investida, será que seria razoável dispensá-la da regra do art. 5º caso ela viesse a incorporar a controlada? A resposta é indubitavelmente negativa, o que reforça o entendimento de que a melhor exegese do art. 5º leva à conclusão de que o controle ali previsto seja o controle individual.

Some-se a isso ainda o fato de não ser uma tarefa trivial a identificação do acionista controlador no controle conjunto, como bem ensina a Dra. Laura Amaral Patella, se não vejamos o seguinte trecho da sua Tese de Doutorado (Controle Conjunto nas Companhias Brasileiras, USP, 2015):

“A busca pelo verdadeiro titular do poder de controle nas estruturas societárias complexas é constantemente desafiada pelas múltiplas formas de exercício desse poder. Se no controle individual a identificação do acionista controlador tende a ser simples e direta, no controle conjunto o acerto na delimitação da identidade do controle demanda esforços para a decodificação de uma realidade fática sofisticada e dinâmica, e para o seu enquadramento em uma disciplina jurídica incompleta.

O grau de dissociação entre as noções de titularidade e exercício do poder de controle é maior no controle conjunto se comparado ao individual. Um acionista, majoritário e individual, titular de 85% das ações com voto de emissão de uma companhia, em regra titula e exerce,

isoladamente, o controle sobre a empresa. Já um controlador único titular de participação inferior à maioria do capital votante poderá ser o titular do controle se e quando conseguir exercê-lo, o que dependerá do grau de dispersão do capital e, também, da passividade dos demais acionistas no processo decisório.

No controle conjunto, o exercício do poder decisório decorre de organizações plurais variáveis e, no mais das vezes, complexas. Múltiplos sujeitos podem se associar por acordo de voto, ou estar sob o controle comum, e assim combinar seus poderes e prerrogativas individuais para formar uma unidade decisória efetiva e exercer coletivamente o controle.

Essas noções, melhor explicadas adiante, permitem visualizar a dificuldade de imputação da titularidade do controle conjunto, sobretudo porque essa titularidade não resulta, de forma direta e automática, do exercício do poder.”.

Por essas breves razões, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso de ofício, para restabelecer os lançamentos referentes aos itens 3.7 e 3.8 do Termo de Verificação Fiscal, alertando para o reflexo dessa decisão sobre o montante mantido da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior