



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

Processo nº 11020.720724/2011-12
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.150 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 6 de novembro de 2012
Assunto Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente SULCROMO REVESTIMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância para que seja pronunciada nova decisão com apreciação da questão referente à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou pelo julgamento do processo no estágio em que se encontrava.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Sulcromo Revestimentos Industriais Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Porto Alegre/RS, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra o contribuinte foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 402/409) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 410/418) e multas isoladas (419/435).

O total do crédito tributário lançado atingiu o montante de R\$ 3.038.083,35.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (folhas 450/470), a autuação deve-se, em síntese, à amortização do denominado “ágio interno”, nos seguintes termos:

1. Em 29/08/2003 houve a cisão parcial de Sulcromo Revestimentos Industriais Ltda (doravante denominada de Sulcromo), com versão de grande parte de seu patrimônio para Duroline Participações Ltda;

2. Em 11/11/2003 os mesmos sócios da Sulcromo constituíram a empresa denominada Supercromo Participações Ltda (a partir agora denominada por Supercromo). O capital social da Supercromo foi integralizado mediante conferências das ações da Sulcromo, até então de propriedade dos sócios comuns a ambas as empresas. Nesse momento, a Supercromo passou a deter 99,99% das ações da Sulcromo;

3. Dois dias após (13/11/2003), constituiu-se a empresa Hiperline Empreendimentos e Participações Ltda, (doravante tratada por Hiperline), cujos sócios eram Supercromo (99,999999868%) e um dos sócios da própria Supercromo (0,000000132%). A integralização de capital se deu com a conferência de ações referentes à Sulcromo. Essas ações foram avaliadas a valor de mercado, no total de R\$ 7.600.000,00, com base em Laudo de Avaliação (fls. 369 a 401). Considerando que o valor patrimonial das ações era de R\$ 1.641.902,89, a operação gerou um ágio de R\$ 5.958.097,11, e um benefício fiscal diferido no valor de R\$ 2.025.753,02 (34%, equivalente a 25% de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e 9% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL);

4. Em 02/01/2004, ou seja, menos de dois meses após a constituição da Hiperline, esta foi incorporada por Sulcromo;

5. Segundo a Fiscalização (fl. 456), “evidencia-se que no período, a Sulcromo, a Supercromo e a Hiperline, mantiveram-se direta ou indiretamente controladas pelo mesmo grupo de empresários [...] Ou seja, em nenhum momento houve participação de terceiros nas ‘negociações’”;(grifos do original)

6. Os Livros Razão de Supercromo e Hiperline (fls. 167/174 e 231/232, respectivamente), durante o segundo semestre de 2003, só apontam os lançamentos referentes às reorganizações societárias, não havendo qualquer registro de operações relacionadas às atividades operacionais e econômicas dessas empresas;

7. Aduz ainda a Fiscalização (fl. 456) que a “única alteração relevante no Patrimônio da Sulcromo, após a sucessão de operações, foi a incorporação do ativo

fiscal de R\$ 2.025.753,02, referentes a um ágio (para o qual nada desembolsou) fundamentado num Laudo de Avaliação do valor de mercado de si própria”; (grifos do original)

8. Com operação de incorporação da Hiperline, a Sulcromo passou a amortizar o ágio em conta de resultado, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL de diversos períodos;

9. A Fiscalização cita a legislação sobre o ágio, em especial os arts 385, 386, 391 e 426 do Regulamento de Imposto de Renda de 1999 – RIR/99, os arts. 6º e 8º da Instrução CVM nº 319/1999, bem como o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, então vigente. Em relação a essa última, assim se manifestou a autoridade fiscal (fls. 464/465):

A Lei nº 10.637 contemplava a possibilidade de diferimento da tributação para fins de IRPJ e CSLL do ganho de capital (decorrente do ágio) alcançado pela empresa 'A' que subscreve e integraliza capital em outra pessoa jurídica 'B', mediante participação societária detida em 'C'. [...] Ocorre que ao mesmo tempo que se tem um ganho de capital obtido na empresa 'A', que não será tributado de imediato, há paralelamente a criação de ágio na empresa 'B' que no caso de ser incorporada pela empresa 'C' será carregado para dentro desta, gerando uma despesa dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

Percebendo os possíveis benefícios inaugurados pela lei 10.637/2002, muitos grupos econômicos passaram, em operações de combinação de negócios, a fabricar ágios artificialmente. Nesses casos, tipicamente, um grupo empresarial, sob um controle comum, constitui uma empresa "veículo" (casca), integralizando as ações dessa empresa "B" com a participação societária detida numa empresa operacional do grupo "C" (ou seja, sem qualquer desembolso financeiro) com um ágio suportado por um Laudo de Avaliação (avaliado acima do valor do Patrimônio Líquido por expectativa de rentabilidade futura). Por fim, esse ágio gerado internamente é absorvido pela empresa operacional do grupo ("C") com a incorporação da empresa "veículo" (que extingue-se poucos dias após a sua constituição). A partir daí, a empresa operacional "C" passa amortizar tal ágio mensalmente até a sua completa extinção. Desse modo, tem-se que surge uma despesa dedutível em "C", enquanto o ganho equivalente permanece diferido em "A", até que a participação em "C" seja alienada ou extinta, o que de fato é improvável que aconteça.

O ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando o valor pago é proporcionalmente maior do que o valor patrimonial das ações. O verdadeiro ágio é fruto de ampla negociação entre partes independentes, resultado de barganha comercial com o intuito de se chegar ao preço justo (efetivamente despendido), ou seja, deve haver substância econômica bem fundamentada.

No caso da Sulcromo, constata-se que os elementos que caracterizariam um ágio originário de um processo idôneo, não viciado, não estão presentes. Primeiramente, os participantes das negociações eram sempre os mesmos, isso se comprova pelo histórico de quadros sociais das empresas envolvidas, que estiveram sob o comando, durante todo o período, do mesmo grupo de controladores. Ou seja, no período que compreendeu as operações aqui estudadas, todas as empresas estavam sob a regência de um único grupo de empresários. As pessoas físicas que eram proprietárias da Sulcromo, apenas deixaram de controlar a empresa diretamente, pois o comando continuou, inclusive, em percentuais quase idênticos, por intermédio da Supercromo e, posteriormente, pela Hiperline. Enfim, antes, durante e ao fim das inúmeras operações sequenciais perpetradas pelo contribuinte, os reais controladores da empresa

Desse modo, qualquer aspecto de barganha negocial inexistiu, pois eram "negociações" entre partes intimamente relacionadas. Essa íntima relação entre as empresas envolvidas também é evidenciada pelo endereço que as três compartilhavam: Rua Evaristo de Antoni, 1884, Caxias do Sul.

Resta evidente que o ágio ora abordado carece de substância econômica, pois não é fruto de barganha comercial, e, sim, de uma engenhosa manobra contábil de fabricação de despesas com o intuito exclusivo de redução de tributos.

Um outro aspecto a ser mencionado é o de que a empresa veículo (Hiperline) não efetuou nenhuma operação industrial/comercial, conforme seu livro razão, na sua curtíssima existência, os únicos lançamentos são referentes a sua criação e alterações societárias. Destaca-se que na geração do benefício fiscal de R\$ 5.958.097,11 não houve por nenhum lado qualquer tipo de desembolso financeiro, nem qualquer tipo de tributação. (grifos no original)

10. Conclui a fiscalização que durante o período de janeiro de 2006 a junho de 2009, Sulcromo amortizou mensalmente o ágio obtido na incorporação de Hiperline, no valor de R\$ 99.301,62, e, no mês de julho de 2009, no montante de R\$ 85.115,55 (os lançamentos foram realizados a débito da conta de resultado 54202.21001 – Amortização Ágio Incorp. Hiperline, creditando-se a conta do ativo diferido 13304.20003 – Amortização Ágio Hiperline). Aduz ainda que Sulcromo:

[...] anulou na apuração do seu resultado contábil os débitos da conta 00054202.21001 AMORT DE ÁGIO INCORP HIPERLINE (Outras Despesas Operacionais) por intermédio de lançamentos a crédito nos mesmos valores na conta 00054106.21000 REVERSÃO PROV S/REALIZAÇÃO ÁGIO (Outras Receitas Operacionais). Por outro lado, foram excluídas da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social a Reversão da Provisão para Realização de Ágio, ágio esse controlado na parte B do Lalur. Assim sendo, os valores indevidamente excluídos pelo contribuinte em seu Lalur, e que, conseqüentemente, acarretaram a tributação a menor de IRPJ e CSLL, são ora objeto de lançamento de ofício.

11. Sobre os valores mensais não recolhidos a título de estimativas de IRPJ e CSLL em razão da amortização do ágio, foram aplicadas multas isoladas de 50% (art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007).

12. Também foi alvo de lançamento a incorreta utilização de bases negativas de CSLL em razão da cisão parcial de Supercromo (e constituição da Duoline). Entretanto, tal matéria não é objeto de litígio, tendo o contribuinte expressamente informado que extinguiu o crédito tributário mediante pagamento. O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 484/520, alegando, em síntese, o seguinte:

13. A juridicidade da reestruturação societária realizada diante do princípio da livre iniciativa. Alega ainda que houve a violação do Princípio da Legalidade por parte da autoridade autuante ao imputar-lhe infração não prevista em lei.

14. O ágio decorrente das operações societárias possui como fundamento a rentabilidade futura da empresa, possibilitando sua amortização, nos termos do art. 20, §2º, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, “pouco importando a existência ou inexistência de outras operações econômicas por parte de das empresas [...] tampouco o fato de não decorrer o ágio de negociação com terceiros”.

15. Em razão da cisão parcial que antecedeu as demais operações societárias, o efeito imediato foi a redução dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL que detinha em valor superior ao ágio a ser amortizado. A impugnante teria aberto mão

22. Em relação à futura aplicação de juros sobre a multa de ofício, alega que, embora prevista legalmente, não são autorizadas a incidirem uma sobre a outra. Ao teor do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a previsão legal de incidência dos juros de mora seria apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica. Em apoio aos argumentos apresentados estão transcritos entendimentos da jurisprudência sobre essa questão.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº **10-36.528** (fls. 709-734) de 12/01/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 IRPJ/CSLL - GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. POSSIBILIDADE DE AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. Não afetam o auto de infração eventuais impropriedades na descrição dos fatos e no enquadramento legal, ou mesmo a inclusão de dispositivo inaplicável à matéria, quando o auto de infração contém, além das infrações equivocadamente imputadas, todos os elementos caracterizadores da infração efetivamente incorrida, de forma a não cercear o direito de defesa.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS. A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO. Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ. Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexistente

Processo nº 11020.720724/2011-12
Resolução nº **1402-000.150**

S1-C4T2
Fl. 827

a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela turma de julgamento da DRJ.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 02/02/2012 (A.R. de fl. 744) a interessada interpôs recurso voluntário em 02/03/2012 (fls. 745-786) onde repisa os argumentos apresentados em sua Impugnação.

É o relatório.

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata-se de autuação decorrente da desconsideração do valor de ágio amortizado entre os anos-calendário de 2006 e 2009. Aludido ágio teria por origem a incorporação da empresa Hiperline Empreendimentos e Participações Ltda conforme relatado acima.. Foi também aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa entre abril de 2006 e dezembro de 2009.

Constato, de início, que a Recorrente questiona a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida junto com o tributo. A instância inicial de julgamento apenas tangenciou a matéria, considerando prejudicado o questionamento da contribuinte quanto a esse item. Veja-se a transcrição do voto condutor do aresto recorrido.

“ ...

A defesa questiona, na linha da eventualidade, a futura exigência de juros sobre a multa de ofício lançada com o imposto e a contribuição.

Pelos cálculos demonstrados nos referidos “demonstrativos de multa e juros de mora”, é certo que inexistente neste processo, até o presente momento, exigência de juros sobre a multa de ofício lançada.

A defesa, prevendo que a exigência aventada lhe seja formulada no futuro, pretende que esta Turma de Julgamento, preventivamente, trace comando para a futura conduta da Administração Tributária. Contudo, ainda não foi atribuída essa competência a esta instância de julgamento.

Pelo exposto, entendo que o pedido deve ser considerado prejudicado, abstendo-se esta Turma Julgadora de qualquer pronunciamento a respeito.”

Com a devida vênia, penso que a questão deve ser efetivamente apreciada, mormente considerando a argumentação trazida pela contribuinte e tendo em vista a relevância com que a matéria tem sido tratada por este Colegiado em face de julgamentos recentes que podem direcionar a jurisprudência quer seja para o lado da não-incidência do acréscimo sob exame quer seja para o outro.

Nesse sentido, o silêncio da DRJ sobre o assunto caracterizaria supressão de instância de julgamento e a conseqüente anulação do feito a partir da decisão recorrida. É o que se pretende evitar.

Dessa forma, encaminho meu voto no sentido de determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância, para que seja prolatada nova decisão com apreciação da matéria referente à incidência dos juros de mora sobre o multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/04/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 25/04/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 04/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA