



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

Processo nº 11052.000872/2010-69
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-00.103 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 15 de março de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente NEXANS BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que considerou o lançamento procedente.

A infração refere-se a redução indevida do lucro real, em virtude de exclusão não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício, conforme Termo de Constatação de fls. 139/141. Exigiu-se o IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2008. A multa de ofício aplicada corresponde a 75%.

A fiscalização afirma que a legislação permite a dedução da amortização do ágio na aquisição de ações, somente após eventos específicos, dentre eles, a incorporação, e que a criação da empresa FCP DO BRASIL S/A, com as ações da FICAP S/A, denotam o início da implementação de estratégia de aproveitamento desse benefício legal em relação à amortização de ágio.

Acrescenta que ainda que a empresa tivesse motivos adicionais para proceder dessa forma, o objetivo principal, sob a ótica tributária, foi a incorporação da empresa FCP do Brasil, pela FICAP S/A.

Explica que a empresa FCP do Brasil, entre sua constituição (18.05.2001) e incorporação (27.06.2001), não declarou qualquer atividade, tendo apresentado capital inicial de R\$ 261.838.861,35, composto de ágio de investimento de R\$ 172.192.683,63, integralizado com ações da FICAP, e é extinta, por incorporação pela própria controlada.

Esclarece que segundo parecer dos auditores independentes (KPMG), devido à incorporação a empresa recebeu em substituição das ações da FCP do Brasil, ações da FICAP, da mesma quantidade e espécie das ações originais, subrogando-se nos mesmos direitos e obrigações, e que não houve alteração no capital da FICAP no momento da incorporação.

Salienta que realizada a incorporação, não houve modificação na titularidade de ações, e não se denota nenhuma finalidade econômica na aproximação dos interessados, e que mesmo que fosse admitida como válida a transferência dos ativos para a empresa FCP do Brasil, prevalece o fato de que jamais existiu vontade efetiva, haja vista que os documentos apresentados explicitavam que o objetivo das partes seria a economia fiscal.

Afirma que a suposta elisão fiscal, sugerida pelos seus idealizadores nos documentos que lastrearam as operações, perde esta característica no confronto de dispositivos legais já existentes à época, reconfirmados em legislação específica posterior.

Cita o Parecer CST 46, de 17.08.87 e o art. 249 do RIR/99, para concluir que a contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência, devendo ser adicionados os valores correspondentes às amortizações de ágio na aquisição das ações da FICAP ao lucro líquido do exercício e à base de cálculo da CSLL.

Para os anos de 2006 e 2007, o lançamento foi efetuado com exigibilidade suspensa e não está sob controle destes autos, uma vez que houve depósitos judiciais pelo montante integral.

Assim, nos presentes autos, somente se exige o IRPJ e CSLL, em razão da glosa de amortização de ágio, do ano-calendário de 2008, porque o depósito judicial (mandado de segurança 2006.51.01.490315-5) efetuado é parcial, isto é, não foi efetuado pelo montante integral, além do que, houve sentença denegatória.

Consta ainda a observação de que a empresa FICAP S/A foi incorporada pela empresa NEXANS do Brasil S/A.

Impugnada a exigência, a Turma Julgadora deixou de conhecer de parte da impugnação, em razão de concomitância da discussão da mesma matéria na esfera judicial, e em relação às demais matérias, considerou o lançamento procedente.

A ciência da decisão de primeira instância se deu em 17.03.2011 e o recurso voluntário foi interposto em 14.04.2011.

Explica a recorrente que, em 21.08.2000, a Metal Overseas (MOSA), pessoa jurídica não residente no Brasil, integrante do grupo Madeco, do Chile, adquiriu o controle societário da FICAP S/A, situada no Brasil, sucedida por incorporação pela recorrente, tendo registrado na operação o pagamento de ágio e informado à CVM do Chile, nos termos da comunicação de fls. 439/447.

Os antigos controladores venderam 99,99% de suas ações para a Metal Overseas; o valor pago foi determinado com base em laudo de fls. 444/529, e o fundamento econômico do ágio registrado na operação é a “perspectiva de rentabilidade futura”.

Por força da aquisição das ações da FICAP, a Metal Overseas enviou ao Brasil o valor correspondente ao preço acordado com os antigos controladores da FICAP, havendo a internação das divisas conforme registro no Banco Central.

Em 18.05.2001, a Metal Overseas constituiu no Brasil a FCP do Brasil, tendo procedido à integralização de capital social dessa sociedade, com as ações da FICAP, conforme os ritos estabelecidos pela legislação societária.

Em 27.06.2001, a FICAP incorporou a FCP, tendo sido cumpridos os procedimentos descritos no art. 227 da Lei 6.404/76, quais sejam, elaboração de ata da AGE, do laudo de avaliação e do protocolo de incorporação.

Essa incorporação possibilitou a amortização do ágio registrado quando da aquisição de suas ações, nos exatos moldes previstos nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, e conseqüentemente o ágio passou a ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação.

Salienta que a legalidade da operação implementada pela FICAP e a legitimidade de aproveitamento do ágio encontram-se examinadas nos pareceres dos professores Alberto Xavier (fls.533/598) e Ricardo Mariz de Oliveira (599/686).

Apesar da legitimidade da operação, em 19.07.2006, foi lavrado o auto de infração sob controle do processo 18471.000656/2006-45, quando a fiscalização adotou o entendimento de que a FICAP teria reduzido indevidamente o lucro líquido dos anos-calendário de 2001 a 2005, em virtude da exclusão não autorizada, de valores referentes a amortização do ágio. Informa que esse processo estava pendente de julgamento no CARF.

Afirma que em razão de possuir direito líquido e certo à redução do lucro líquido no ano-calendário de 2006 e seguintes, ajuizou o MS 2006.51.01.490315-5, e efetuou o depósito judicial do montante integral não recolhido, a título de IRPJ e CSLL, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

A recorrente argumenta que **o lançamento é nulo por erro na capitulação legal**, porque o agente fiscal não contestou o fundamento econômico do ágio, reconheceu que a incorporação representa um dos eventos capazes de gerar a amortização do ágio para fins de apuração do lucro real, não haveria que se falar em redução indevida do lucro líquido, como sustentado no auto de infração, e que na verdade, trata-se de hipótese de dedução do lucro líquido de parcela correspondente ao ágio amortizado em operação de incorporação de controladora por controlada, que se encontra expressamente autorizada pela legislação tributária, o que significaria dizer, que houve imprecisa indicação dos dispositivos legais hipoteticamente violados pela recorrente. Pede a declaração de nulidade do lançamento reconhecendo-se a legitimidade da exclusão dos valores referentes às amortizações de ágio dos anos-calendário 2006 a 2007 (sic).

Ressalta que os autuantes não indicaram o dispositivo legal que rege a CSLL que teria sido violado, e que uma vez demonstrada a nulidade do auto de infração quanto ao IRPJ, em razão da errônea capitulação legal, cabível também o reconhecimento da nulidade para o lançamento da CSLL.

Também alega que **o lançamento é nulo por erro na capitulação dos fatos**. Aduz que o acórdão recorrido rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração, que aplicou o PN CST 46/87, que trata de operações simuladas, à operação de reorganização societária levada a cabo pela FICAP, por entenderem que se trata de questão de mérito.

Acrescenta que o entendimento esposado no Parecer jamais poderia ser aplicado na avaliação da operação de incorporação realizada pela FICAP, porque o Parecer se refere à hipótese de operações simuladas, sendo que a operação de incorporação praticada pela FICAP não pode ser enquadrada no conceito de simulação.

Salienta que em momento algum, a fiscalização atribuiu à incorporação o atributo de operação simulada, porque não se pode afirmar que houve dois negócios jurídicos distintos que colocariam em contraposição uma verdade formal e outra verdade real.

Conclui que, tendo com base a jurisprudência administrativa e judicial, teria demonstrado que em razão de as autoridades fiscais não terem comprovado a prática de qualquer ato simulado na operação de incorporação, jamais poderiam com fundamentos em meras suposições ter desconsiderado a amortização do ágio; e não havendo provas concretas da ocorrência de simulação, mas tão somente conjecturas, de conotação subjetiva, ficaria clara a improcedência da autuação, o que justificaria a anulação do lançamento.

Aborda ainda, a impossibilidade de lançamento do crédito tributário pela inexistência de infração.

Alega que o auto de infração foi lavrado enquanto vigente cláusula de suspensão do crédito tributário, representada pelo depósito judicial de valor integral do principal ora exigido, assim, não foi cometida qualquer infração; que o depósito refere-se ao montante integral dos valores do IRPJ e da CSLL, correspondentes à amortização do ágio dos anos de

2006 e 2007 (sic). Segundo a recorrente, o depósito do montante integral impediria a lavratura do auto de infração, por inexistência de infração.

Acrescenta que não merece prosperar o entendimento de que se deve lavrar auto de infração para impedir a decadência do direito de exigir tributos cujo valor haja sido depositado na esfera judicial, uma vez que a jurisprudência do STJ tem afastado o reconhecimento da decadência no caso de o contribuinte efetuar o depósito integral do débito, razão pela qual o auto de infração seria nulo, sob pena de conflito com o princípio da legalidade.

Também discorre sobre a **autonomia do processo administrativo**. Aduz que o direito à ampla defesa é garantido pela CF e que o extinto Conselho de Contribuintes já reconheceu a autonomia do processo administrativo em relação ao processo judicial, razão pela qual, ficaria demonstrada a legalidade e a viabilidade da presente discussão administrativa, mesmo que haja medida judicial em andamento.

A seguir aborda a comprovação do depósito integral dos valores do IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2008.

Afirma que o depósito judicial efetuado em dinheiro nos autos do mandado de segurança 2006.51.01.490315-5 corresponde exatamente à integralidade dos valores do IRPJ e de CSLL relativos à amortização do ágio do ano-calendário de 2008.

Argüi que ao contrário do que diz a fiscalização, os depósitos judiciais não são insuficientes, isto porque, os autuantes partiram da premissa de que deveria considerar como base de cálculo mensal, o valor fixo de R\$ 1.434.938,97 durante todo o ano-calendário, sendo que a FICAP considerou como base de cálculo a cada mês, o resultado contábil ajustados pelas adições e deduções previstas na legislação, dentre essas o valor de R\$ 1.434.938,97, razão pela qual a FICAP depositou nos meses do ano-calendário de 2008, os valores correspondentes à diferença verificada entre o valor que seria devido sem a amortização do ágio com o valor que seria devido com a amortização do ágio, não tendo apurado lucro tributável nos meses de maio, setembro, outubro, novembro e dezembro (mesmo sem a influência da amortização do ágio) e não apurou lucro tributável nos meses de fevereiro, maio, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro (com a influência da amortização do ágio), conforme planilha anexa, que demonstra os cálculos de apuração do lucro tributável com o efeito do ágio e sem o efeito do ágio (doc. 3 e 19 da impugnação).

Salienta que a diferença verificada entre o valor do lucro tributável apurado com o efeito do ágio e o valor sem o efeito do ágio corresponde aos valores depositados judicialmente pela FICAP, e que não se pode olvidar que não haveria depósito judicial nos meses de fevereiro, junho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2008, mesmo que não fosse considerado o efeito do ágio, em razão da não apuração de lucro tributável nesses meses.

Anexa cópias dos extratos bancários das contas bancárias onde foram efetuados os depósitos judiciais, a título de IRPJ e de CSLL, que comprovariam ter a FICAP colocado à disposição do Juízo, a íntegra dos valores objeto de discussão (doc. 4, 5, 20 e 21 da impugnação) e conclui que não se pode falar em insuficiência de depósitos judiciais e tampouco se poderia falar em infração à legislação tributária.

A seguir aborda:

- a) Elisão fiscal – A lícita escolha do caminho não oneroso;
- b) A “interpretação econômica do direito tributário”
- c) Do abuso de forma;
- d) Do abuso de direito;
- e) Da simulação;
- f) Do negócio jurídico indireto;
- g) Do PN CST 46/87;
- h) Da CSLL – extensão dos efeitos
- i) Da jurisprudência;
- j) Da impossibilidade da cobrança dos juros moratórios, por conta da suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- k) Da impossibilidade da cobrança da multa de ofício de 75%: aduz que é ilegal a aplicação da multa de ofício quando existe depósito do montante integral e que agiu de boa-fé e não cometeu qualquer infração, bem como, foram desrespeitados os princípios da finalidade, razoabilidade e proporcionalidade

Ao final conclui:

(i) o Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser apreciado na maior brevidades possível;

(ii) merece ser decretada a nulidade do presente auto de infração tendo em vista que:

(a) a dedução do lucro líquido da parcela correspondente ao ágio amortizado em operação de incorporação de controladora por controlada — se encontra expressamente autorizada pela legislação tributária em vigor. Isto significa dizer que houve imprecisa indicação dos dispositivos legais hipoteticamente violados pela Recorrente;

(b) o agente fiscal não apresentou provas concretas da ocorrência de simulação, mas tão somente conjecturas, de conotação altamente subjetiva, o que inviabiliza a aplicação do PN CST 46/87 ao presente caso;

(c) a lavratura ocorreu enquanto vigente causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, representada pelo depósito judicial do valor integral do principal ora exigido, o que jamais poderia ter ocorrido, visto que não foi cometida qualquer infração pela FICAP passível de punição pelas D. Autoridades Fiscais;

(d) não haveria qualquer impossibilidade de se debater o tema na esfera administrativa, enquanto pendente a medida judicial em andamento perante os Tribunais Pátrios, em função do direito de petição assegurado na via administrativa;

(e) a documentação apresentada pela Recorrente comprovaria o depósito integral e em dinheiro dos valores de IRPJ e de CSLL, relacionados ao ano-calendário de 2008, nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.51.01.490315- 5, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional;

(iii) a FICAP implementou operação de reorganização societária que acarretou a redução da carga tributária incidente em suas atividades conforme expressa autorização legal constante do artigo 386 do RIR/99;

(iv) dentre as alternativas legais existentes para o aproveitamento do ágio, optou-se pela celebração de uma operação de subscrição em aumento de capital da FCP com ações da FICAP, seguida de incorporação da FCP pela FICAP;

(v) a realização da operação de subscrição em aumento de capital seguida da incorporação é legítima e real, tendo se revestido de todos os requisitos legais para sua validade;

(vi) de acordo com a legislação, doutrina e jurisprudência, é inquestionável o direito de o contribuinte escolher, dentre as alternativas legais válidas e legítimas, aquela que apresenta o menor ônus tributário para alcançar o mesmo objetivo;

(vii) o tratamento fiscal dispensado a cada etapa do negócio jurídico celebrado entre as partes estava expressamente previsto na legislação tributária. A FICAP, portanto, seguiu expressamente os dispositivos legais aplicáveis ao caso;

(viii) a fiscalização pretendeu tributar o negócio jurídico celebrado pela FICAP com base na interpretação econômica dos objetivos alcançados, tentando indiretamente aplicar a teoria de interpretação econômica do direito, teoria do abuso de forma e teoria do abuso de direito. Ocorre que todas essas teorias não encontram amparo no Sistema Tributário Nacional, não podendo ser validamente aplicadas pela fiscalização;

(ix) a simulação é questão de fato e não pode ser simplesmente alegada, tem que ser provada. Ademais, para que seja configurada a simulação, deve ser provada a ocorrência das hipóteses (vícios) expressamente previstas no artigo 167, §1º do Novo Código Civil. A fiscalização não comprovou a alegada simulação, sendo totalmente descabida sua argumentação;

(x) a FICAP não conferiu ou transmitiu direito a pessoas diversas das a quem realmente deveriam conferir ou transmitir (inciso I, §1º, do artigo 167 do Novo Código Civil). A FICAP não firmou qualquer documento que contivesse declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (inciso II, §1º, do artigo 167 do Novo Código Civil). A FICAP não utilizou documentos pós-datados ou ante-datados (inciso III, §1º, do artigo 167 do Novo Código Civil). Assim, em razão de nenhuma das hipóteses previstas no §1º, do artigo 167 do Novo Código Civil estar prevista no caso em análise, tem-se como demonstrada a total improcedência da argumentação fiscal. Em suma, o agente fiscal

não comprovou a suposta contradição entre a vontade da FICAP e a "vontade da lei";

(xi) o negócio jurídico indireto não se confunde com operações simuladas. A utilização de negócio jurídico indireto para se realizar negócios entre partes não relacionadas é permitida pelo ordenamento jurídico, sendo esta posição aceita e reconhecida pela melhor doutrina e jurisprudência;

(xii) o PN CST 46/87 não é aplicável ao caso em análise e não pode servir de base legal para a autuação em tela; (viii) a fiscalização pretendeu tributar o negócio jurídico celebrado pela FICAP com base na interpretação econômica dos objetivos alcançados, tentando indiretamente aplicar a teoria de interpretação econômica do direito, teoria do abuso de forma e teoria do abuso de direito. Ocorre que todas essas teorias não encontram amparo no Sistema Tributário Nacional, não podendo ser validamente aplicadas pela fiscalização;

(xiii) todos os argumentos expostos acima são também aplicáveis à CSLL, tendo em vista a não ocorrência de qualquer ato que pudesse comprovar a contradição entre a vontade da FICAP e a "vontade da lei". Assim, restou totalmente comprovada a improcedência da exigência da CSLL com base no argumento de que teria ocorrido uma simulação;

(xiv) em relação especificamente à CSLL, da mesma forma que com relação ao IRPJ, não é devida no caso em análise por força de expressa determinação legal (artigo 57 da Lei nº 8.981/95);

(xv) a jurisprudência reconhece, de forma pacífica, a validade e a legalidade da adoção de estruturas lícitas, ainda que fiscalmente mais vantajosas, para a celebração de negócios jurídicos, como no caso em análise;

(xvi) não subsiste a cobrança de juros de mora pois o depósito judicial integral dos valores de IRPJ e de CSLL, realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.51.01.490315-5, suspende a exigibilidade do crédito tributário e, portanto, afasta a mora da Recorrente; e

(xvii) tampouco subsiste a cobrança da multa de ofício, visto que não foi cometida qualquer infração passível de punição. Aliás, muito pelo contrário, a FICAP agiu de boa-fé e depositou em Juízo a totalidade dos valores de IRPJ e de CSLL relacionados ao ano-calendário de 2008, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Este é o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, Relatora

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata o presente recurso de litígio relacionado com a glosa de amortização de ágio do ano-calendário de 2008, em que a contribuinte se antecipou e impetrou mandado de segurança para garantir a amortização, tendo efetuado, segundo a acusação fiscal, depósitos judiciais insuficientes.

São várias os argumentos discutidos no recurso:

- a) diversas alegações de nulidades;
- b) que os depósitos judiciais são suficientes e representam a integralidade do crédito tributário;
- c) mérito da amortização do ágio;
- d) aplicação da multa de ofício de 75%, uma vez que foram efetuados depósitos judiciais e existência de boa-fé;
- e) impossibilidade da cobrança dos juros moratórios, por conta da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

De todas essas alegações há uma que me motiva a converter o julgamento em diligência, que é a relativa à suficiência dos depósitos. Isto porque se os depósitos forem suficientes, estaria suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em sua integralidade.

A contribuinte trouxe aos autos planilhas onde demonstra os valores apurados de CSLL e de IRPJ sem os efeitos da amortização de ágio e com os efeitos da amortização. Alega que a diferença foi depositada judicialmente, e por essa razão os depósitos representariam o montante integral do crédito tributário. Também trouxe aos autos cópias dos extratos das contas bancárias onde foram efetuados os depósitos judiciais.

Argüi que ao contrário do que diz a fiscalização, os depósitos judiciais não são insuficientes, isto porque, os autuantes partiram da premissa de que deveriam considerar como base de cálculo mensal, o valor fixo de R\$ 1.434.938,97 durante todo o ano-calendário, sendo que a FICAP considerou como base de cálculo a cada mês, o resultado contábil ajustado pelas adições e deduções previstas na legislação, dentre essas o valor de R\$ 1.434.938,97, razão pela qual a FICAP depositou nos meses do ano-calendário de 2008, os valores correspondentes à diferença verificada entre o valor que seria devido sem a amortização do ágio com o valor que seria devido com a amortização do ágio, não tendo apurado lucro tributável nos meses de maio, setembro, outubro, novembro e dezembro (mesmo sem a influência da amortização do ágio) e não apurou lucro tributável nos meses de fevereiro, maio, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro (com a influência da amortização do ágio).

Verifico que no auto de infração, a fiscalização compensou o prejuízo apurado no próprio período de R\$ 3.654.447,90, bem como, o mesmo valor de base negativa da CSLL,

também foi compensado, assim, essa não seria a causa da diferença entre os tributos apurados pela recorrente e os apurados pela fiscalização;

Constata-se que a fiscalização efetuou a apuração do imposto de renda e CSLL a pagar, sem levar em consideração as deduções, tais como, retenções dos tributos na fonte, pagamento de estimativas, entretanto, não explicou se esses valores foram aproveitados pela recorrente de alguma outra forma ou se não foram confirmados.

Também pode haver outras razões que expliquem parte da diferença entre ambos os cálculos.

Assim, o presente recurso não está em condições de ser julgado.

Concluo que o julgamento do recurso deve ser convertido em diligência, para que a autoridade fiscal com base nas informações existentes nos arquivos da Receita Federal e com base na escrita contábil e fiscal da interessada, verifique se os valores de IRPJ e da CSLL apurados pela recorrente nas planilhas apresentadas, estão ou não corretos, bem como, verifique se os depósitos judiciais efetuados são suficientes.

A contribuinte também deve ser intimada a apresentar certidão de objeto e pé relativa à ação judicial em que discute seu direito à amortização do ágio, bem como a apresentar a inicial do mandado de segurança.

A autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo a ser cientificado à recorrente, que poderá se manifestar se entender necessário.

Os demais argumentos da interessada serão apreciados posteriormente.

Do exposto, oriento meu voto para converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos acima expressos.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Relatora