



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

Processo n° 13005.001065/2009-11
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1302-001.494 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2014
Matéria ÁGIO
Embargante ALLIANCE ONE BRASIL EXP DE TABACOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

EMBARGOS. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NÃO DEMONSTRADAS. REJEIÇÃO.

Rejeitam-se os embargos se não existente a omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou omissão de ponto sobre o qual devia ter-se pronunciado a turma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Eduardo de Andrade. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

Relatório

Trata-se de apreciar embargos de declaração opostos por ALLIANCE ONE BRASIL EXP DE TABACOS LTDA em face do acórdão nº 1302-000.991, proferido por esta turma na sessão de 03/10/2012, no qual este colegiado decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Vencidos os conselheiros Paulo Cortez, Marcio Frizzo e Diniz Raposo.

Ciência em 04/01/2013. Protocolização dos embargos em 11/01/2013.

Alega a embargante existência de omissão e contradição.

Segundo alega a embargante:

a) na página 31 da impugnação a embargante menciona o incorreto enquadramento da acusação, contrariamente ao que afirma o acórdão embargado, onde se lê, *verbis*, “*cumprе mencionar que o desconhecimento das dd. Autoridades fiscais sobre os efeitos fiscais do ágio na aquisição de ativos e da constituição de provisão retificadora desses ágio fica claro na própria acusação fiscal, na medida em que as dd. Autoridades fiscais atacam a exclusão do LALUR decorrente da reversão da provisão retificadora, que sequer tem efeitos fiscais.*”. Assim, deve ficar afastada a preclusão temporal;

b) ultrapassada esta preliminar, a decisão recorrida, ao rejeitá-la, incorre novamente em contradição com a justificativa da decisão. Isto porque o enquadramento da infração não foi de dedução indevida, mas de exclusão indevida na apuração do lucro real. Este enquadramento não tem pertinência com a acusação fiscal, pois a embargante não realizou qualquer exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativo à amortização do ágio. A embargante sustenta que o enquadramento da infração fiscal não tem relação com a acusação fiscal. Assim, há contradição entre os fundamentos (acusação de despesas indevidas de amortização do ágio e enquadramento de exclusão indevida na apuração do lucro real) e a conclusão da decisão (rejeição do pedido de nulidade do lançamento fiscal);

c) A despeito de concluir pela existência de fraude e simulação, não foi demonstrado na decisão recorrida a ocorrência dessas infrações. Na decisão embargada se lê que o lançamento fiscal foi mantido sob justificativas de falta de propósito negocial, complexidade desnecessária das operações, efeitos nulos da operação e curto lapso temporal entre as operações, justificativas que não são aptas a comprovar a existência de fraude e simulação. Alega que houve propósito negocial para as operações, a estrutura adotada era legítima, e as operações causaram efeitos reais nas operações. A desconsideração dos efeitos fiscais representa, tendo em vista que a estruturação foi aprovada pelo CADE, uma usurpação da competência legal do CADE.

Pede, ao final, acolhimento dos embargos para o fim de sanarem as falhas do acórdão e, por consequência, que se dê provimento ao recurso voluntário da embargante.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

Os embargos são tempestivos, e em face da alegação de omissão e contradição, deles conheço.

Relativamente à contradição entre a decisão do acórdão embargado e ao alegado pré-questionamento da questão relativa à preliminar de nulidade por erro no enquadramento legal, vale dizer que a passagem mencionada como descritiva do mencionado pré-questionamento se encontra (fls.1188) sob o título “A provisão retificadora do ágio – Resultado econômico-financeiro nulo”. É com base na contabilização da provisão retificadora do ágio que a então impugnante tentava demonstrar erro na alegação feita pela fiscalização de que o negócio não teria qualquer efeito econômico ou financeiro para as empresas envolvidas no certame.

Ocorre que esta acusação foi feita pelo fato de que no entender da fiscalização teria havido uma aquisição de R\$507.000.000 (quinhentos e sete milhões de reais) sem que nenhum pagamento tivesse ocorrido, em especial quando a Intabex Netherlands B.V. alienou sua participação na Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda para a Meridional de Tabacos Ltda pelo valor de mercado acima, desdobrado em R\$268.324.917,57 (valor de PL registrado na contabilidade) e R\$238.675.082,43 (a título de ágio na aquisição), consoante fls.1644. E em seguida, conforme apontou a fiscalização, o passivo de R\$507.000.000 foi debitado, creditando-se em contrapartida o capital social no mesmo valor, com histórico que mencionava aumento de capital social.

A acusação relativa a resultado econômico-financeiro nulo é expressa pela fiscalização nos seguintes termos, *verbis* (fl.1646):

16. Repare que nos lançamentos citados não há menção de conta Caixa ou Bancos, pois é isso mesmo, essas transações foram meros registros contábeis e alterações contratuais, sem movimentação financeira de um único centavo.

A seguir, e após discorrer sobre os lançamentos contábeis envolvendo o lançamento do ágio e da provisão retificadora do ágio, a fiscalização segue para suas conclusões, afirmando, *verbis* (fls.1647/48):

EFEITOS ECONÔMICOS DA OPERAÇÃO SIMULADA

21. Diante dos elementos apresentados até o momento, sobretudo pelas manifestações trazidas pela fiscalizada, percebe-se que não houve qualquer motivação econômica plausível que amparasse a operação de compra e venda da totalidade das cotas de capital da Alliance One Exportadora de Tabacos

Ltda, negócio este que teria sido realizado entre Intabex Netherlands B. V. e Meridional de Tabacos Ltda. Isto posto, resta ainda averiguar se a dita operação negocial gerou algum efeito econômico-financeiro para as partes envolvidas ou para empresa como entidade, antes e após a incorporação.

1 °) Inocorrência de Movimentação Financeira:

Conforme demonstrado anteriormente, a operação de compra e venda, registrada com total de R\$ 507.000.000,00, não gerou qualquer movimentação financeira, ficando simplesmente adstrita aos registros contábeis e às alterações dos contratos sociais.

2°) Efeitos Contábeis Nulos: No tocante a esta operação societária de compra e venda de cotas, os lançamentos contábeis registrados na empresa Meridional de Tabacos Ltda foram aqueles citados nos itens 13 a 15 acima, pinçados os principais para cá, com o intuito de facilitar a visualização:

São essas acusações que vieram a ser rebatidas na impugnação, pela ora embargante, nos seguintes termos:

cumpre mencionar que o desconhecimento das dd. Autoridades fiscais sobre os efeitos fiscais do ágio na aquisição de ativos e da constituição de provisão retificadora desses ágio fica claro na própria acusação fiscal, na medida em que as dd. Autoridades fiscais atacam a exclusão do LALUR decorrente da reversão da provisão retificadora, que sequer tem efeitos fiscais.

Ou seja, o argumento se destinava a demonstrar que a acusação estava equivocada ao criticar um *resultado econômico-financeiro nulo* e se baseava no fato de que a provisão retificadora não tem efeitos fiscais, sendo mera formalidade societária. Vale dizer que esta alegação, nestes termos, não foi acolhida no acórdão embargado, que, no seu corpo destaca, *verbis*:

Inegável, também, a falta de substrato econômico para o surgimento do ágio. Afinal, com a incorporação da MERIDIONAL pela ALLIANCE BRASIL, o investimento que deu origem ao ágio não refletiu nenhum gasto efetuado pela MERIDIONAL (adquirente do investimento) e/ou nenhum ganho auferido pela INTABEX (alienante). Não houve circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a sua existência. Não é falso afirmar, assim, que nunca houve ágio decorrente de investimento, tendo ele sido criado de forma artificial. Desta forma, não pode haver dedutibilidade na sua amortização.

Todavia, no recurso voluntário, a questão da provisão retificadora é novamente levantada, agora sob preliminar de nulidade, em que se passou a pedir a nulidade do auto de infração por erro de enquadramento. Vejamos o texto no recurso voluntário (fls.1026/27):

Como demonstrado em sede de impugnação, a não compreensão das dd. autoridades fiscais sobre esse – diga-se, absolutamente correto – procedimento contábil adotado pela Meridional e posteriormente pela Recorrente gerou dois efeitos bastante relevantes para o desfecho do presente processo administrativo.

O primeiro foi a equivocada conclusão de que a operação de compra e venda das quotas da Recorrente pela Meridional teria

tido resultado econômico-financeiro nulo, o que, como será demonstrado novamente a seguir, não é verdade.

O segundo, e mais relevante na análise desta preliminar de nulidade do auto de infração, foi o incorreto enquadramento da suposta infração cometida pela Recorrente como “exclusão indevida do lucro real”.

Ou seja – a despeito de a exclusão do lucro real estar diretamente relacionada à reversão da referida provisão, como será demonstrado detalhadamente a seguir, e não especificamente à amortização do ágio questionado pelas dd. Autoridades fiscais, as dd. autoridades fiscais entenderam que a infração supostamente cometida pela Recorrente seria a de ter excluído valores a título de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Esse equívoco foi repetido na decisão de primeira instância, o que se verifica na leitura da própria ementa da decisão, que consigna a manutenção do lançamento fiscal com a “glosa das exclusões indevidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Assim, diante da permanência desse equivocado enquadramento da suposta infração fiscal cometida pela Recorrente, mesmo após a decisão de primeira instância, a Recorrente não pode deixar de apontar esse vício que certamente implica a própria nulidade do lançamento fiscal.

Veja-se que o argumento é desta feita levantado não para o anterior efeito de contrastar a acusação de que as operações teriam gerado resultado econômico-financeiro nulo, mas para atacar a própria higidez do auto de infração, que seria, então, nulo, por erro no enquadramento.

Assim, acolhendo o argumento da PFN de que tal questão estaria preclusa, por não ter sido oportunamente manifestada na impugnação, o acórdão embargado rejeitou a preliminar de nulidade nos seguintes termos:

A recorrente argüi preliminarmente que há erro no enquadramento, pois as autoridades legais, embora desejassem questionar a amortização do ágio acabaram por questionar a provisão retificadora do ágio, consubstanciada em exclusão indevida no LALUR desta. A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões, aduz que o argumento não foi ventilado na impugnação, não devendo, portanto, ser conhecido pelo colegiado.

De fato, na manifestação de fls. 701/743 (impugnação do contribuinte) nenhuma alusão ao referido argumento é encontrada, sendo indicativo seguro de que a matéria de fato somente vem a ser postulada em grau recursal.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a matéria não expressamente contestada na impugnação é considerada não impugnada, não podendo dela conhecer o colegiado de segunda instância. No caso vertente, a matéria de que se trata é

eminente de direito, não cabendo sequer cogitar das hipóteses excepcionadas no art. 16, vez que restritas à prova documental não oportunamente apresentada por motivo de força maior, relativa a fato ou direito superveniente ou destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Desta forma, sou pelo não conhecimento de tais alegações motivado pela sua preclusão temporal. Caso o colegiado, todavia, decida em sentido contrário, passo à análise dos argumentos expendidos pela recorrente.

Cabe ressaltar que embora o voto prosseguisse na análise dos argumentos, a turma, por unanimidade de votos, decidiu rejeitar a preliminar de nulidade, acolhendo o fato de que o pedido de nulidade baseado na provisão retificadora somente foi apresentado no recurso voluntário.

Deste modo, não há contradição ou sequer omissão quanto a esta matéria no acórdão embargado, que analisou os argumentos da recorrente, tendo, contudo, decidido em sentido contrário a seu desejo. Vê-se, novamente, agora em sede de embargos, que a questão é reiterada, pretendendo-se que o argumento seja agora visto sob o enfoque da contradição.

Não me parece seja o que se dá no presente caso, não havendo qualquer contradição entre as premissas adotadas e a conclusão a que chegou o acórdão, no tocante à rejeição da preliminar.

A embargante alega nova contradição, existente ao se rejeitar a preliminar de nulidade, porquanto, as conclusões a que chega o acórdão embargado destoam da fundamentação legal a que chegou a fiscalização. Em outras palavras, haveria contradição entre os fundamentos (acusação de despesas indevidas de amortização do ágio e enquadramento de exclusão indevida na apuração do lucro real) e a conclusão da decisão (rejeição do pedido de nulidade do lançamento fiscal).

A questão é recorrente e se refere ao mesmo tópico anterior, sob outra ótica, porém. Aqui a embargante, atacando a decisão tomada no acórdão recorrido em rejeitar a preliminar de nulidade, vê contradição entre esta decisão e o fato de que a acusação de despesas indevidas de amortização do ágio e o enquadramento de exclusão indevida na apuração do lucro real destoam entre si. Seria, então, uma contradição, porque a decisão adotada não guardaria harmonia entre suas premissas, já que a peça fiscal conteria uma contradição em si que não fora aceita pelo acórdão.

A questão não é hábil contudo a propiciar retificação no aresto embargado. Isto porque o colegiado, ao decidir pela rejeição da preliminar, sequer passou a analisar tal questão que não é, assim, controversa. Assim, não sendo controversa, não há litígio a ensejar contradição. Veja-se que o voto-condutor tratava da matéria, mas somente se ultrapassada a preliminar de nulidade, o que não ocorreu. Vejamos:

Desta forma, sou pelo não conhecimento de tais alegações motivado pela sua preclusão temporal. Caso o colegiado, todavia, decida em sentido contrário, passo à análise dos argumentos expendidos pela recorrente.

Consoante afirma a recorrente, a despesa com ágio é dedutível do lucro líquido do exercício. Todavia, entende que a

fiscalização quis glosar exclusão indevida do lucro real. Neste sentido passa a discorrer que a fiscalização não quis tributar a despesa com ágio deduzida mas a provisão retificadora constituída para neutralizar a amortização do ágio no resultado do período, a qual se constitui em receita a ser excluída para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ora tal afirmação desvirtua totalmente de tudo aquilo que a fiscalização afirma em seu Relatório da Ação Fiscal e no auto de infração. Em nenhum momento a fiscalização demonstra querer tributar a exclusão de tal provisão e, aliás, o que foi muito bem compreendido pela recorrente em sua defesa, posto que logrou se defender de todas as acusações feitas, demonstrando que havia compreendido o teor das acusações.

A simples exposição dos fatos destes autos é suficiente para demonstrar que a preliminar destoa dos itens em pauta. Toda a acusação fiscal investe contra a dedução da amortização do ágio. A idéia de que a fiscalização questiona a provisão criada para neutralizar o ágio é retórica da recorrente, não se sustentando nos fatos processuais. Pelo contrário, no Relatório de Ação Fiscal a fiscalização expressamente declina os dispositivos que tratam da amortização do ágio (art.385, 386, RIR/99). Os lançamentos fiscais envolvidos com a amortização do ágio são expressamente descritos também naquele documento. Por fim, toda a trama desenvolvida no Relatório encadeia os fatos no sentido de demonstrar uma simulação na criação do ágio.

Assim, não vejo qualquer contradição no acórdão embargado a ensejar reparo. Não pode haver contradição se a matéria sequer foi conhecida pelo colegiado. Trata-se, a meu ver, de tentativa de se reapreciar a matéria, agora por meio dos embargos.

O terceiro ponto levantado nos embargos é a suposta contradição e omissão que existiria pelo fato de a despeito de concluir pela existência de fraude e simulação, não ter sido demonstrado na decisão recorrida a ocorrência dessas infrações, que manteve o lançamento fiscal sob justificativas de falta de propósito comercial, complexidade desnecessária das operações, efeitos nulos da operação e curto lapso temporal entre as operações.

A assertiva, todavia, não merece guarida, porquanto o acórdão recorrido concluiu pela presença de simulação, atacando os pontos em que a viu, em especial na geração de ágio interno, e baseou-se em jurisprudência do Carf acerca da manutenção da multa qualificada na presença de simulação.

E para isto utilizou-se a recorrente, em conluio com demais empresas do grupo, de uma série de atos societários que embora tiveram fim equivalente ao que seria obtido por meio de incorporação direta, permitiram a criação do ágio que a recorrente desejou amortizar. E tal criação artificial nada mais é do que uma simulação, vez que a vontade declarada dos atos praticados diverge da vontade real desejada pela recorrente. Com efeito, procurou-se fazer parecer real um investimento inexistente com o fim específico de gerar uma vantagem fiscal indevida.

Tendo em vista que a reestruturação societária planejada com antecipação e executada com grande cuidado, como macro-operação que foi, conteve em seu bojo as ações destinadas a simular a criação de um ágio inexistente, interno ao grupo, é evidente que tais ações foram praticadas dolosamente, não se podendo argüir inocência quanto à finalidade pretendida – reduzir o montante de impostos, mediante a declaração fraudulenta de vontade em negócios jurídicos societários efetuados dentro do grupo econômico.

[...]

No mesmo sentido segue forte jurisprudência do Carf. Vejamos:

Acórdão nº 10196066 do Processo 10735003228200533

[...]

No mesmo sentido

Acórdão nº 10195168 do Processo 10768015727200162

[...]

No mesmo sentido

Acórdão nº 10323441 do Processo 10980009452200618

Assim, não há como alegar-se que a matéria não foi tratada ou foi tratada de forma contraditória. Quanto á desconsideração dos efeitos fiscais, tal matéria encontra-se albergada na competência da autoridade administrativa, *ex vi* dos art. 118, 149, do CTN, art. 72 da Lei nº 4.502/64 e art.44 da Lei nº 9.430/96, não havendo qualquer invasão nas prerrogativas do CADE, porquanto a matéria não foi apreciada sob o ângulo da violação à ordem econômica, mas tão somente quanto a seus aspectos tributários, concernentes à competência deste órgão colegiado, nos termos do RICARF.

Desta forma, voto para conhecer dos embargos e rejeitá-los.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator