



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.723959/2015-76
Recurso Embargos
Acórdão nº 1201-006.882 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BUNGE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

EMBARGOS. OMISSÃO.

A omissão da decisão recorrida em apreciar questão de fato suscitada no Recurso Voluntário enseja o acolhimento dos Embargos para que o fato seja apreciado.

SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIQUIDAÇÃO.

Na há de previsão legal para suspensão do processo para aguardar o reflexo de eventual glosa de compensação de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Trata-se de matéria que deve ser ajustada na liquidação, se for o caso.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

correspondente, conforme preceitua o art. 142, do CTN. É dizer, é partir da data que determinada rubrica repercutiu na ocorrência do fato gerador, de forma a apurar-se um tributo menor que o devido, que tem início a contagem do prazo decadencial.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal.

Entende-se por documentos hábeis, aqueles que comprovam, incólumes de dúvidas, o teor, o aspecto material dos fatos escriturados. É dever do contribuinte apresentar a documentação comprobatória da despesa que pretende deduzir e demonstrar o vínculo entre os documentos apresentados e o que se pretende provar; não basta juntar aos autos um volume enorme de documentos e transferir para o julgador o ônus de buscar o respectivo vínculo.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE.

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido. Assim, havendo aquisição de participação societária de coligada ou de controlada junto a terceiros independentes com pagamento de ágio, deve ser admitida a amortização dessa parcela, nos termos dos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

ÁGIO. LAUDO. REQUISITOS. FORMALIDADES.

Eventual irregularidade no laudo - demonstração - deve figurar como elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impedem a dedução do ágio, o que não ocorreu no caso em análise.

ÁGIO. LAUDO OU DOCUMENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ECONÔMICOS. AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO. EXPECTATIVA CONTEMPORANEIDADE EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO SOCIETÁRIA.

Antes do advento da MP nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14, não existia dispositivo legal, próprio e expresso, quanto à temporalidade e à cronologia da produção e arquivamento de documento em que se demonstra o fundamento econômico do ágio registrado na contabilidade das empresas. A redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelecia que, na ocasião da aquisição da participação, deveria se desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido, na época da operação, e o ágio ou o deságio percebido na transação.

A isso soma-se a determinação do §3º do mesmo dispositivo, que impõe que o fundamento econômico do ágio deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração, não restando dúvidas da exigência de contemporaneidade de tal demonstração com a manobra de aquisição e seu correspondente gasto. Tendo sido o Laudo de Avaliação do investimento, que atesta a expectativa de rentabilidade futura, concluído meses após a operação de aquisição, e utilizando-se as datas bases das operações, e ratificados por estudos internos, não há que se falar em ausência de contemporaneidade.

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.

RECEITAS DE SUBVENÇÕES E INVESTIMENTOS, REQUISITOS. LC 160, DE 2017.

Nos termos do §4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973, com as alterações promovidas pela LC 160, de 2017, que têm efeitos retroativos, - frise-se - os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, considerados subvenções para investimento, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÃO. PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO (PPE). PROTEÇÃO CAMBIAL. DESPESAS COM HEDGE. DEDUTIBILIDADE.

Comprovado que os contratos na modalidade pré-pagamento de exportações (PPE) oferecem risco de variação cambial ao balanço patrimonial e estão alinhados à política de proteção cambial da recorrente que é condizente com suas

atividades operacionais e em valores inferiores aos riscos cambiais dos elementos do balanço patrimonial (sem caráter especulativo), são dedutíveis as perdas com cobertura (hedge).

CRÉDITO JUDICIAL DE PIS/COFINS. BAIXA. CUSTO DE ALIENAÇÃO. POSTERGAÇÃO.

Comprovado o reconhecimento como receita de créditos judiciais, este valor poderá ser apropriado como custo do ativo no caso de venda posterior. Por outro lado, a não apresentação de tais documentos não permite tal dedução.

Não há falar-se em postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência, nos termos do Parecer Normativo Cosit n. 2/96, ante a não comprovação de que a receita omitida em determinado período fora tributada em período posterior.

FCONT (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. CANCELAMENTO.

A apresentação de declaração (FCONT, 2010) zerada dentro do prazo legal e, posterior apresentação de retificadora, sob intimação, com informações não questionadas pela fiscalização, afasta a multa imposta. Penalizar a recorrente por apresentar tais informações, além ser contraditório com a intimação, seria um desincentivo à busca de informação. O importante para a fiscalização é a informação dos lançamentos sujeitos a ajustes decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT).

ECD (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. BASE LEGAL INCORRETA. CANCELAMENTO.

No caso de informação omitida, inexata ou incompleta, a base de cálculo é o valor das transações comerciais ou das operações financeiras omitidas, inexatas ou incompletas (inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013) e não a soma de débitos e créditos dos lançamentos com inconsistências.

ECD (2012). MULTA POR INCONSISTÊNCIA NA FORMA. CANCELAMENTO.

O Parecer Normativo RFB nº 3/2013 (item 4.7) dispõe que a apresentação dos arquivos digitais em forma diversa do que prescreve a legislação enseja a multa prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, por se tratar de norma específica. Ademais, erros nos arquivos digitais podem inviabilizar a auditoria contábil. Todavia, a Receita Federal, via Instrução Normativa nº 787, de 2007, e nº 1.420, de 2013, esposaram entendimento diverso no sentido de que a apresentação de ECD com incorreções ou omissões, acarretaria aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35. No caso, deve prevalecer o entendimento mais benéfico ao contribuinte em consonância com o art. 100 do CTN.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

No caso de lançamento conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz - IRPJ - deve ser aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo - CSLL - em razão de se tratar de exigências que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1201-006.195, 17 de outubro de 2023, por meio do qual a 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, que dava parcial provimento para manter a glosa do ágio; (ii) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para (ii.1) para reduzir as glosas de despesas de depreciação (item 3.2. do Relatório Fiscal) no montante de R\$ 16.987.225,28, conforme Relatório de Diligência; (ii.2) afastar a tributação das receitas de subvenções (item 3.3. do Relatório Fiscal) e (ii.3) exonerar a multa relativa a arquivos digitais (FCONT - 2010) no valor de R\$3.146.283,85 (item 3.6. do Relatório Fiscal); (iii) por maioria de votos, em considerar dedutíveis as despesas com hedge (item 3.4. do Relatório Fiscal), vencidos os Conselheiros Fábio de Tarsis Gama Cordeiro e Neudson Cavalcante Albuquerque, que mantinham a glosa dessas despesas e (iv) por maioria de votos, em manter a exigência da multa isolada sobre estimativas pagas a menor, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que exoneravam a multa isolada. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIQUIDAÇÃO.

Na há de previsão legal para suspensão do processo para aguardar o reflexo de eventual glosa de compensação de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Trata-se de matéria que deve ser ajustada na liquidação, se for o caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

correspondente, conforme preceitua o art. 142, do CTN. É dizer, é partir da data que determinada rubrica repercutiu na ocorrência do fato gerador, de forma a apurar-se um tributo menor que o devido, que tem início a contagem do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal.

Entende-se por documentos hábeis, aqueles que comprovam, incólumes de dúvidas, o teor, o aspecto material dos fatos escriturados. É dever do contribuinte apresentar a documentação comprobatória da despesa que pretende deduzir e demonstrar o vínculo entre os documentos apresentados e o que se pretende provar; não basta juntar aos autos um volume enorme de documentos e transferir para o julgador o ônus de buscar o respectivo vínculo.

ÁGIO. LAUDO. REQUISITOS. FORMALIDADES.

Eventual irregularidade no laudo - demonstração - deve figurar como elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impedem a dedução do ágio, o que não ocorreu no caso em análise.

RECEITAS DE SUBVENÇÕES E INVESTIMENTOS, REQUISITOS. LC 160, DE 2017.

Nos termos do §4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973, com as alterações promovidas pela LC 160, de 2017, que têm efeitos retroativos, - frise-se - os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, considerados subvenções para investimento, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÃO. PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO (PPE). PROTEÇÃO CAMBIAL. DESPESAS COM HEDGE. DEDUTIBILIDADE.

Comprovado que os contratos na modalidade pré-pagamento de exportações (PPE) oferecem risco de variação cambial ao balanço patrimonial e estão alinhados à política de proteção cambial da recorrente que é condizente com suas atividades operacionais e em valores inferiores aos riscos cambiais dos elementos do balanço patrimonial (sem caráter especulativo), são dedutíveis as perdas com cobertura (hedge).

CRÉDITO JUDICIAL DE PIS/COFINS. BAIXA. CUSTO DE ALIENAÇÃO. POSTERGAÇÃO.

Comprovado o reconhecimento como receita de créditos judiciais, este valor poderá ser apropriado como custo do ativo no caso de venda posterior. Por outro lado, a não apresentação de tais documentos não permite tal dedução.

Não há falar-se em postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência, nos termos do Parecer Normativo Cosit n. 2/96, ante a não comprovação de que a receita omitida em determinado período fora tributada em período posterior.

FCONT (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. CANCELAMENTO.

A apresentação de declaração (FCONT, 2010) zerada dentro do prazo legal e, posterior apresentação de retificadora, sob intimação, com informações não questionadas pela fiscalização, afasta a multa imposta. Penalizar a recorrente por apresentar tais informações, além ser contraditório com a intimação, seria um desincentivo à busca de informação. O importante para a fiscalização é a informação dos lançamentos sujeitos a ajustes decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT).

ECD (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. BASE LEGAL INCORRETA. CANCELAMENTO.

No caso de informação omitida, inexata ou incompleta, a base de cálculo é o valor das transações comerciais ou das operações financeiras omitidas, inexatas ou incompletas (inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013) e não a soma de débitos e créditos dos lançamentos com inconsistências.

ECD (2012). MULTA POR INCONSISTÊNCIA NA FORMA. CANCELAMENTO.

O Parecer Normativo RFB nº 3/2013 (item 4.7) dispõe que a apresentação dos arquivos digitais em forma diversa do que prescreve a legislação enseja a multa prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, por se tratar de norma específica. Ademais, erros nos arquivos digitais podem inviabilizar a auditoria contábil. Todavia, a Receita Federal, via Instrução Normativa nº 787, de 2007, e nº 1.420, de 2013, esposaram entendimento diverso no sentido de que a apresentação de ECD com incorreções ou omissões, acarretaria aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35. No caso, deve prevalecer o entendimento mais benéfico ao contribuinte em consonância com o art. 100 do CTN.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

No caso de lançamento conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz - IRPJ - deve ser aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo - CSLL - em razão de se tratar de exigências que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento.

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e apresentou embargos de declaração (fls. 18.738), sob o argumento de que o acórdão padeceria de **erro material** e **omissão**, nos seguintes termos:

O primeiro ponto a ser abordado diz respeito à erro material no dispositivo da ementa acerca do decidido quanto à amortização do ágio.

Pela leitura do voto a seguir transcrito verifica-se que, além de ser negado provimento ao recurso de ofício, foi dado provimento ao recurso voluntário, ratificando o afastamento da glosa sobre a amortização do ágio. Contudo, não constou do dispositivo da ementa o provimento do recurso voluntário quanto ao ágio amortizado, mas tão somente o desprovimento do recurso de ofício quanto ao ponto, merecendo, portanto, ser integrado.

Já o segundo ponto a ser abordado, diz respeito ao mérito, como a seguir demonstrado.

O voto condutor do acórdão ora embargado restou omissos sobre ponto que a embargante considera essencial ao deslinde da controvérsia. A Turma não se manifestou acerca da ausência de contemporaneidade da demonstração da expectativa de rentabilidade futura à transação, insere no §3º do art. 385 do RIR/99 (art. 20, do Decreto-lei nº 1598/1977). A Turma não se manifestou expressamente sobre o fato da demonstração - laudo - de avaliação econômica da Soceppar ser posterior à data da operação de aquisição pela Bunge.

(...)

Do acima transcrito, resta evidenciado o entendimento da Turma de “que eventual irregularidade no laudo - demonstração - deve figurar como elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio, o que, a meu ver, não ocorreu no caso em análise”. E registra, ainda, que “alinho-me aos trechos da decisão recorrida elencados acima, os quais considero adicionalmente como razões de decidir para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário”.

Outrossim, também resta incontroverso que o acórdão restou omissos no que diz respeito ao aspecto da contemporaneidade do laudo – demonstração – ao negócio jurídico, ponto fundamental para o caso concreto.

Na linha do decidido pela DRJ, independente da argumentação de que não há a exigência de que a comprovação se dê por meio de um laudo, porquanto anterior à Lei nº 12.973/14, é incontroverso que a lei já exigia nos termos do §3º do art. 385 do RIR/99, que o ágio com fundamento em rentabilidade futura “deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”.

Confirmando o entendimento da DRJ, o acórdão ora embargado, entendeu que “eventual irregularidade no laudo - demonstração - deve figurar como elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio”.

Contudo, o acórdão não se pronunciou acerca da necessidade de ser a demonstração contemporânea à transação, a fim de amparar o fundamento econômico do ágio com expectativa de rentabilidade futura.

É incontestável que a lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado de bens do ativo ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Apresentando verdadeira natureza de norma contábil-tributária, vê-se que o artigo 385 do RIR/99 estabelece que o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa.

Assim, em face do texto do artigo 385, tem-se, então, a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovado em um documento contemporâneo à transação.

Dessa forma, tendo em vista que as aquisições de SOCEPPAR e SOCEPPART ocorreram em outubro de 2006, sendo que os laudos/estudos/documentação que

supostamente embasaram essa aquisição foram elaborados apenas em novembro de 2007, isto é, quase um ano depois, não há que se falar em demonstração contemporânea, o que necessita ser enfrentado pela Turma.

A presidência admitiu os embargos, conforme despacho de fls. 18750/18756.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Os embargos são tempestivos e, por cumprir com as demais formalidades legais, deles conheço.

Conforme relatado, a PFN alega a existência de **erro material** e **omissão** no acórdão recorrido.

Quanto ao erro material, sustenta que não constou do dispositivo da ementa o provimento do recurso voluntário quanto ao ágio amortizado, mas tão somente o desprovimento do recurso de ofício quanto ao ponto, merecendo, portanto, ser integrado.

Com razão à embargante. Assim, entendo deve ser integrada a referida ementa para que conste ainda:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE.

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido. Assim, havendo aquisição de participação societária de coligada ou de controlada junto a terceiros independentes com pagamento de ágio, deve ser admitida a amortização dessa parcela, nos termos dos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

De outro lado, quanto à omissão, a embargante alega que não houve manifestação acerca da necessidade de contemporaneidade da demonstração que fundamentou o ágio, nos termos do artigo 385, §3º, do RIR/99, vigente ao tempo dos fatos.

Com efeito, da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que o relator adotou como premissa as razões de decidir adotadas pela DRJ, para concluir que a Lei 12.973/2014 foi um marco no tratamento fiscal do ágio, alterando as previsões específicas relacionadas à matéria.

Contudo, deixou o relator de transcrever excertos do acórdão da DRJ que trataram especificamente da análise da alegação de contemporaneidade:

3.1 Temporalidade do laudo de avaliação.

A impugnante alega que não há qualquer exigência ou requisito quanto à demonstração que o contribuinte deverá arquivar como comprovante da escrituração.

Especificamente quanto à extemporaneidade do laudo, defende que não há na lei comando que obrigue o contribuinte a elaborar o laudo após a aquisição, tampouco que condicione a amortização fiscal à elaboração prévia de laudo ou mesmo concomitante à operação.

Informa que o trabalho que suportou o desdobramento do custo de aquisição da Soceppar e da Soceppart reporta-se à data das aquisições e é isto que importa.

De fato, a lei não prescreve forma para a demonstração estabelecendo apenas que seja arquivada como comprovante da escrituração. Tampouco estabelece que o laudo deva ser anterior à aquisição. Confira-se a seguir:

DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

- valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
- ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

[...]

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

(Vigência)

valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)
(Vigência)

valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.(grifos meus)

A possibilidade de laudo para "convalidar" o acordo celebrado entre as partes não deveria causar espanto, é bem possível que assim o seja. O laudo viria consolidar todos os dados dispersos que lastrearam as discussões pré-aquisição, permanecendo arquivado à disposição do Fisco.

A Lei 12.973, de 2014, ao dar nova redação ao Decreto 1.598, de 1977, estabeleceu maiores formalidades para essa demonstração. Criou a necessidade da existência de um laudo elaborado por perito independente e de seu protocolo na Receita Federal do Brasil ou do registro de seu sumário em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação. Ainda assim, não exigiu que o laudo fosse elaborado previamente à aquisição.

Referido excerto bem transcreve o que penso acerca da matéria.

Nesse sentido, cabe a leitura do dispositivo legal aplicável à época:

Decreto-Lei n. 1.598/77:

Art. 20. (...) § 3º -O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Assim, nota-se que a lei usa a expressão demonstração, não havendo menção a nenhum laudo.

Como se observa, não há menção legal a laudo (mas tão somente deve haver algum tipo de demonstração dos fundamentos do ágio) e tampouco a data do laudo. O dispositivo tão somente se refere a um comprovante de escrituração. Diante da inexistência de exigência de qualquer formalidade para tal comprovante, ele pode ser uma apresentação em “power point”, planilhas ou até um memorando de uma página em que a avaliação do valor de uma empresa (valuation) tenha se dado em uma metodologia simplificada como múltiplos de lucro ou EBTIDA.

Nessa linha, Luís Eduardo Schoueri assinala a amplitude do termo demonstração, de modo que há uma ampla liberdade para comprovação dos fundamentos econômicos de tal aquisição, ou seja, poderiam ser utilizados apresentações, relatórios executivos e até planilhas (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários). São Paulo: Dialética, 2012. pp. 33-37).

Ainda que grandes operações de aquisição envolvam trabalhos de “due diligence”, a prática negocial de uma operação de aquisição irá depender muito mais do encontro das vontades dos alienantes e dos adquirentes do que da existência de uma avaliação praticamente certa do valor da participação adquirida.

Como não há disposição específica acerca do prazo do comprovante de escrituração, entendo que não haveria problemas em a comprovação ser concomitante ou até posterior à data de aquisição.

Nesse sentido o acórdão n. 1102-001.337, de 14/05/2024:

Numero do processo: 16561.720139/2017-12

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue May 14 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Jun 17 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 ÁGIO. LAUDO OU DOCUMENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ECONÔMICOS. AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO. EXPECTATIVA CONTEMPORANEIDADE EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO SOCIETÁRIA. Antes do advento da MP nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14, não existia dispositivo legal, próprio e expresso, quanto à temporalidade e à cronologia da produção e arquivamento de documento em que se demonstra o fundamento econômico do ágio registrado na contabilidade das empresas. A redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelecia que, na ocasião da aquisição da participação, deveria se desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido, na época da operação, e o ágio ou o deságio percebido na transação. A isso soma-se a determinação do §3º do mesmo dispositivo, que impõe que o fundamento econômico do ágio deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração, não restando dúvidas da exigência de contemporaneidade de tal demonstração com a manobra de aquisição e seu correspondente gasto. Tendo sido o Laudo de Avaliação do investimento, que atesta a expectativa de rentabilidade futura, concluído meses após a operação de aquisição, e utilizando-se as datas bases das operações, e ratificados por estudos internos, não há que se falar em ausência de contemporaneidade. 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.

Numero da decisão: 1102-001.337

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente Substituto (documento assinado digitalmente) André Severo Chaves - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscosode Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, AndréSevero Chaves, Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente Substituto). Ausente o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, substituído pelo Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

Nome do relator: ANDRE SEVERO CHAVES

Tanto é assim que a Lei n. 12.973/14 trouxe no texto legislativo a realidade das operações de aquisição de negócios, permitindo que o laudo (agora sim “laudo”) deverá ser arquivado até o último do 13º mês subsequente ao mês da aquisição.

Assim, a lei atualmente reconhece que a comprovação se dá em momento posterior. Dessa forma, o prazo para registro contábil oriundo da Lei n. 12.973/14 existe exatamente para que o adquirente possa ter acesso às informações suficientes para calcular o valor justo de ativos e passivos adquiridos, o que não é uma tarefa simples. Se a norma contábil determina esse prazo é porque reconhece a necessidade de o adquirente estar no controle das operações para que possa ter acesso às informações necessárias para mensurar e registrar de forma confiável o patrimônio adquirido.

Diante do exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto