



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

Processo nº 16561.000027/2007-61
Recurso nº 164.875 Embargos
Acórdão nº **1302-00.355 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de setembro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS - EXS. 2003 A 2005
Embargante ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE. INOCORRÊNCIA.

Há que se manter a decisão embargada nos termos em que foi prolatada se o contribuinte, com fundamento na alegação de ocorrência de omissão e obscuridade, traz como suporte matérias não suscitadas no recurso voluntário ou que não concorreram para a solução da controvérsia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, **NÃO ACOLHER** dos embargos.

Marcos Rodrigues de Mello

Presidente

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Irineu Bianchi, Daniel Salgueiro da Silva, Eduardo de Andrade e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior.

Processo nº 16561.000027/2007-61
Acórdão n.º **1302-00.355**

S1-C3T2
Fl. 2

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração interpostos por ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S/A.

Em conformidade com o aludido pela embargante na peça de fls. 1.305/1.324, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao prolatar o acórdão nº 1.301-00.058 (sessão de 13 de maio de 2009), teria incorrido em omissões e obscuridades, relativamente à fundamentação da decisão que manteve a tributação sobre a variação cambial e a glosa dos dispêndios com ágio. Aduz ter havido erro de cálculo no auto de infração lavrado, devendo a correspondente retificação ser feita de ofício.

Nesse contexto, sustenta:

VARIAÇÃO CAMBIAL

- que, em obediência ao disposto no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, artigos 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 427 do RIR/99, deu à variação cambial o tratamento de neutralidade da equivalência patrimonial;

- que os embargos visam postular o exame da fundamentação acima referenciada, em especial a aplicação do art. 25, par. 6º, da Lei nº 9.249/95 e o art. 427 do RIR/99;

- que tal fundamentação não foi apreciada pela Turma Julgadora, de modo a esclarecer se ela deveria ou não proceder de acordo com o disposto no art. 427 do RIR/99, realizando a equivalência patrimonial previamente à baixa do investimento com o consequente tratamento previsto pelos artigos 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77, em atenção ao disposto no art. 25, par. 6º, da Lei nº 9.249/95, o que implicaria a exclusão da parcela da equivalência patrimonial;

- que o Acórdão busca tributar os valores au tuados como se fossem ganhos na alienação de investimento, olvidando-se que as contribuições ao PIS e a COFINS não incidem sobre a alienação de bens do ativo permanente nos termos do art. 3º, par. 2º, IV, da Lei nº 9.718/98, art. 1º, par. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, art. 1º, par. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e art. 15, I, da Lei nº 10.833/03;

- que não procede o entendimento do acórdão recorrido no sentido de tratar os valores au tuados como ganhos na alienação de ativo permanente, mas que, ainda que assim fosse, haveria de se enfrentar os dispositivos acima citados;

- que, ao prevalecer o entendimento de que se aplica o regime do art. 375 do RIR/99 e da MP nº 1.858/99 para o resgate do investimento no exterior, requer que a Turma Julgadora esclareça: a) se está aplicando retroativamente o disposto no art. 30 da MP nº 1.858, para alcançar a variação cambial registrada anualmente até janeiro de 2000, quando ainda

vigorava o regime de competência (art. 375 do RIR/99); ou b) se a aplicação do referido dispositivo deve colher somente as variações cambiais registradas a partir de janeiro de 2000;

- que se esclareça se para a parcela resgatada em 2004 a tributação da variação cambial referente ao ano de 2003 deveria ser tributada conforme o art. 7º da IN 213/02.

DESPESAS DE ÁGIO

- que o voto condutor da decisão embargada deixou de se manifestar sobre fundamentos apresentados no Recurso, introduzindo ainda um novo fundamento para a manutenção da autuação (alega que o RELATOR entendeu que a despesa de ágio seria indedutível porque decorreu de mais valia do patrimônio da própria empresa que se beneficiou de sua dedução, causa que, para ela, não havia sido invocada nem pela autuação nem pela decisão de primeira instância);

- que os fundamentos que demonstram a obrigatoriedade do registro do ágio quando a aquisição se dá por subscrição de capital não foram analisadas pela decisão embargada;

- que, apesar de conferir extrema importância ao relatório de avaliação econômica produzido pela empresa Ernst & Young (Laudo), o Acórdão embargado se omitiu em relação aos fundamentos de defesa apresentados a esse respeito, *“acatando o alegado unilateralmente pelo auto de infração”*;

- que os fundamentos de defesa relativos ao Laudo não foram, até o momento, apreciados;

- que se vale dos embargos para postular o exame dos fundamentos de fato e de direito apresentados na peça impugnatória;

- que a decisão recorrida omitiu-se em relação ao fundamento econômico da reestruturação empreendida por ela;

- que a alegação de que após a reestruturação societária a participação no Aché retornou aos mesmos donos originais corresponde a um erro de fato.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de embargos declaratórios, interpostos com base no pressuposto de ocorrência de dúvidas, omissões e obscuridades no acórdão nº 1.301-00.058 (sessão de 13 de maio de 2009), prolatado pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção deste Colegiado.

No presente processo foram formalizadas exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, relativas aos anos-calendário de 2002 a 2004, em razão da imputação das seguintes infrações: a) subavaliação de estoque final; b) ausência de oferecimento à tributação de variações monetárias ativas (variações cambiais); e c) glosa de despesas com ágio.

A infração descrita na letra “a” acima foi excluída pela decisão de primeiro grau, não tendo havido interposição de recurso de ofício, vez que o crédito tributário exonerado não ultrapassou o limite para tal. Assim, o acórdão ora embargado tratou, apenas, das irregularidades descritas nas letras “b” (variação cambial) e “c” (despesa de ágio).

O acórdão nº 1.301-00.058, em que a já referida Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, foi assim ementado:

RESGATE DE AÇÕES. VARIAÇÃO CAMBIAL – A variação cambial apurada em resgate de ações não se confunde com a flutuação cambial decorrente de ajuste de equivalência patrimonial, devendo, por expressa disposição de lei, ser submetida à incidência do imposto de renda e das contribuições sociais lançadas por via reflexa. Não obstante, a identificação de erro na determinação da matéria tributável impõe a devida correção por parte da autoridade julgadora.

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE – Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

JUROS SELIC – A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Em sede de embargos, a contribuinte argumenta que procura esclarecer dúvidas, omissões e obscuridades relacionadas a (*in verbis*):

i) fundamentação da decisão que manteve a tributação sobre a variação cambial na equivalência patrimonial na baixa de investimento no exterior; e

ii) fundamentação da decisão que manteve a glosa das despesas de ágio.

Sustenta, ainda, a embargante, ter havido erro de cálculo no auto de infração.

Pelas razões adiante expostas, o apelo não deve ser acolhido.

Em primeiro lugar, releva destacar que o remédio jurídico pretendido pela contribuinte (embargos declaratórios) constitui via estreita, cuja admissibilidade é condicionada à observância dos pressupostos indicados no artigo 65 da Portaria MF nº 256, de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nessa linha, a impetração de embargos limita-se às circunstâncias em que fique demonstrado que o acórdão:

a) contém obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos; e

b) omitiu ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Assim, ressalto que deve ser afastado todo e qualquer argumento trazido pela embargante com o intuito de rediscutir o mérito do pronunciamento feito pela Turma Julgadora, eis que inexistente, juridicamente, o dever de apreciação.

Passo, agora, a demonstrar a insubsistência das alegações da embargante.

VARIAÇÃO CAMBIAL

Alega a embargante:

...

4. O presente tópico trata do lançamento buscando a tributação da equivalência patrimonial correspondente à variação cambial em investimento no exterior. Nesse sentido, na fundamentação da DRJ, para manter a tributação sobre os aludidos ganhos, encontra-se no item 61, o seguinte:

...

5. Em razões de recurso, a embargante postulou o tratamento da matéria segundo o regime do artigo 25 da Lei 9249, observando o disposto no parágrafo 6º do referido dispositivo.

...

8. A decisão ora embargada manteve o lançamento, ao entendimento de que o fato de se tratar de resgate de ações ensejaria a tributação da variação cambial decorrente da equivalência patrimonial.

II.1. Da omissão do acórdão

9. Os presentes embargos se prestam a postular o exame da fundamentação contida nos itens acima, em especial a aplicação do artigo 25, parágrafo 6º, da Lei 9249 e o artigo 427 do RIR/99. Na medida em (que) o resgate de ações acarretou a baixa do investimento (e não direito de crédito), o artigo 427 deveria ser obedecido, o que foi feito pela Recorrida.

10. Este fundamento, data máxima vênia, não foi apreciado por essa Turma Julgadora...

11. Finalmente, há que se ressaltar que o Acórdão busca tributar os valores auferidos como se fossem ganhos na alienação de investimento, olvidando-se que as contribuições ao PIS e a COFINS não incidem sobre alienação de bens do ativo permanente nos termos do...

Aqui, como se vê, o que efetivamente a embargante pretende é que a matéria seja reapreciada segundo os fundamentos esposados no recurso voluntário, que, é bom que se ressalte, não guarda relação com os que serviram de suporte para os lançamentos tributários. Revela-se equivocada, também, como a seguir será demonstrado, a afirmação de que o acórdão embargado manteve o lançamento *ao entendimento de que o fato de se tratar de resgate de ações ensejaria a tributação da variação cambial decorrente da equivalência patrimonial*. No que tange às considerações acerca do PIS e da COFINS, tratam-se de argumentos só agora trazidos ao processo, não cabendo, assim, qualquer apreciação em sede de embargos.

O voto condutor da decisão embargada, relativamente à tributação da variação cambial, assinalou:

Em que pese uma certa variação na linha de argumentação, a contribuinte, em sede de recurso voluntário, basicamente renova as alegações oferecidas por ocasião da interposição da peça impugnatória.

O argumento central da Recorrente é de que a tributação da variação cambial, no caso vertente, não encontra respaldo na legislação de regência.

Nessa linha, sustentando que as variações cambiais geradas pela conversão para reais do patrimônio da controlada são capturadas no patrimônio da investidora por meio dos ajustes decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, afirma que referidos ajustes são neutros para fins fiscais por força do disposto no parágrafo 6º, do art. 25, da Lei nº 9.249/95.

A partir de tal assertiva, a Recorrente discorre sobre a legislação que disciplina a tributação dos lucros auferidos no exterior, reproduzindo, inclusive, manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido da intributabilidade da variação cambial relacionada a investimentos permanentes detidos no exterior.

Creio que os argumentos expendidos pela Recorrente não podem ser recepcionados.

Com efeito, ainda que se possa fazer algum reparo às considerações feitas pela Recorrente acerca da tributação da variação cambial atrelada aos ajustes decorrentes de equivalência patrimonial, a situação retratada nos autos é absolutamente distinta. Em consonância com o Termo de Verificação de fls. 813/830, a infração imputada à contribuinte está representada pelo não oferecimento à tributação dos ganhos cambiais auferidos em resgates de ações.

Tratando-se, pois, de realização do investimento, em consonância com a legislação tributária, torna-se necessário determinar o ganho ou a perda cambial correspondente, fazendo-se transitar pelo resultado fiscal a receita (ganho) ou a despesa (perda) apurada.

Releva observar que as flutuações cambiais derivadas dos ajustes de equivalência patrimonial, por não configurarem realização efetiva do investimento, têm sido objeto de ampla discussão neste Colegiado, vez que, com fundamento nas disposições da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, as autoridades fiscais as tem submetido à incidência do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Neste particular, amparado em pronunciamento do Ministério da Fazenda no veto parcial ao Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003 (art. 46 da Medida Provisória nº 135/03), tenho me manifestado pela exoneração dos créditos tributários constituídos (IRPJ e CSLL).

No caso ora submetido a exame, entretanto, o lançamento tributário teve por base, entre outras, as disposições do art. 375 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) e do art. 30 da MP nº 1.858-10/99 e reedições. O artigo 375 do RIR/99, por sua vez, tem por fundamento o preconizado pelo art. 18 do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 8º da Lei nº 9.249/95, art. 9º da Lei nº 9.718/98 e art. 30 da MP nº 1.858-10/99 e reedições.

Em conformidade com a citada legislação, as variações cambiais:

a) devem ser incluídas no lucro operacional;

b) quando negativas (perdas cambiais), podem ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional;

c) são consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso; e

d) devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o

lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando da liquidação da correspondente operação.

Observo, assim, que a situação tratada na peça acusatória, qual seja, variação cambial apurada em resgate de ações, é absolutamente distinta das flutuações cambiais determinadas em decorrência dos ajustes de equivalência patrimonial que, por pronunciamento advindo do próprio Ministério da Fazenda, dependeria de expressa previsão legal.

Apesar de entender que os diplomas legais antes citados, na hipótese da efetiva disponibilização de lucros auferidos no exterior e da ocorrência de variação cambial positiva, são aptos a servir de suporte para a incidência dos tributos e contribuições aqui tratados, sendo admissível a subtração do resultado negativo na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tenho me curvado ao pronunciamento do Ministério da Fazenda acerca da matéria, única e exclusivamente em razão da necessária observância dos ditames do poder hierárquico.

...

Adiante, naquilo que denominou OBSCURIDADE DO ACÓRDÃO, a embargante, trazendo premissa ausente no voto condutor da decisão combatida, vez que nenhuma alusão foi feita aos critérios utilizados pela autoridade autuante para determinar o montante tributável, tenta, mais uma vez, inovar em questões de mérito, trazendo argumentos contra a legislação que serviu de suporte para os lançamentos tributários.

No que diz respeito a tais argumentos, a exemplo das considerações acerca do PIS e da COFINS, cabe apenas observar que eles deveriam ter sido apresentados por ocasião da interposição das defesas anteriores (impugnação e recurso), não se podendo admitir que se possa alegar OBSCURIDADE em relação ao fundamento legal da autuação, quando em relação a esse mesmo fundamento, claramente descrito na peça acusatória, a contribuinte adotou linha argumentativa que em nada se assemelha a que agora traz por meio dos embargos interpostos.

Trata-se, pois, de inovação de argumento de defesa, que, atacando os critérios jurídicos considerados pela autoridade fiscal para determinar o montante tributável, busca tornar ilíquido e incerto esse mesmo montante.

À evidência, considerando a via eleita, inexiste espaço para que tais alegações possam ser apreciadas.

DESPESAS DE ÁGIO

Relativamente a esse item, desconsiderada a descrição tendenciosa e inadequada da estrutura do voto condutor da decisão embargada e a reiteração de argumento de defesa apreciado e afastado pelo citado voto condutor (a de que a decisão de primeiro grau teria alterado o fundamento do lançamento), a embargante afirma:

...

33. Nesse contexto, o voto deixou de se manifestar sobre fundamentos apresentados no Recurso, cuja apreciação é fundamental ao deslinde do feito, introduzindo ainda um novo fundamento para a manutenção da autuação, que não havia sido ventilado no processo até o momento.

Adiante, tece considerações acerca dos seguintes aspectos:

- que o Relator teria entendido que a despesa de ágio seria indedutível por decorrer da chamada incorporação invertida;

- que o acórdão teria sido omissos quanto ao conteúdo e alcance da expressão “aquisição” constante do artigo 385 do RIR/99 (aqui, a contribuinte faz referência aos itens 187 e seguintes da IMPUGNAÇÃO);

- que o acórdão embargado teria sido omissos em relação ao Relatório da ERNST & YOUNG (mais uma vez, a contribuinte faz referência aos argumentos esposados na peça de IMPUGNAÇÃO acerca da matéria, admitindo, de forma expressa, que não tratou do assunto do recurso por entender que a decisão de primeira instância havia consentido com o que ela havia alegado na impugnação);

- que o acórdão embargado teria se omitido em relação ao propósito negocial da operação;

- que teria havido erro de fato, vez que a participação transferida em 27 de março de 2003 não teria retornado aos antigos acionistas.

Apesar de não vislumbrar nos presentes autos a ocorrência das omissões apontadas, trago, como mero subsídio, a jurisprudência (pacífica) do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do Código de Processo Civil o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

Não obstante, fazendo uso da mesma metodologia adotada pela embargante, esclareço que o recurso voluntário por ela apresentado foi estruturado da seguinte forma:

I – SÍNTESE DA AUTUAÇÃO: por meio de seis tópicos, a contribuinte descreveu as infrações que lhe foram imputadas;

II – REFORMA DA R. DECISÃO PROFERIDA (i – RESULTADOS POSITIVOS DE VARIAÇÃO CAMBIAL) : por meio de quarenta e seis tópicos, a contribuinte trouxe argumentos relacionados à tributação da variação cambial, cujas alegações trazidas em sede de embargos já foram apreciadas;

II – REFORMA DA R. DECISÃO PROFERIDA (ii – ÁGIO): no presente item e subitem, constituídos por sessenta e dois tópicos, a contribuinte tratou, em vinte e um deles, de descrever os fatos, em outros seis, de descrever a autuação fiscal e as razões expendidas na peça impugnatória, em trinta e cinco, da decisão da qual recorria (em que, basicamente, sustentou que tal decisão tinha inovado na fundamentação da autuação, que inexistiria motivo para simular, e, em comentários finais, sintetizou os argumentos anteriormente expendidos);

II – REFORMA DA R. DECISÃO PROFERIDA (iii – A INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC PARA CÔMPUTO DOS JUROS MORATÓRIOS);

III – DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS; e

IV – PEDIDO

O voto condutor da decisão combatida, por sua vez, assinalou (relativamente ao ÁGIO):

DESPESA DE ÁGIO

No que diz respeito a esse item, a argumentação básica da Recorrente é de que empreendeu reestruturação visando segregação de ativos, inexistindo artificialismo na apuração do ágio, mas, sim, fiel observância das disposições da Lei nº 9.532, de 1997.

Nesse diapasão, pode-se destacar os seguintes pontos da peça recursal apresentada pela contribuinte:

- o crescimento e desenvolvimento de atividades desvinculadas do negócio central da empresa demandaram mudança na sua estrutura organizacional;

- o ingresso de sucessores nos quadros administrativos da empresa, a não profissionalização da administração e a concentração de negócios afeitos aos investimentos familiares, passaram a ser fonte permanente de conflitos e desentendimentos entre os sócios, colocando em risco a própria sobrevivência da empresa;

- para segregar o negócio farmacêutico dos que a ele não se vinculavam (em especial, atividades imobiliárias), foi eleita a empresa MAGENTA, que até hoje representa o braço imobiliário do Grupo;

- tendo sido conferida à MAGENTA participação integral no capital social da empresa, ela deveria receber em pagamento de dividendos os imóveis que lhe permitiriam dar curso às atividades imobiliárias;

- o ACHÉ foi conferido à MAGENTA pelo valor registrado nas três holdings familiares, que já contemplava ágio, de forma que não há que se falar que essa operação foi realizada com o objetivo de “criar” ágio;

- o valor pago pela MAGENTA, como a respectiva emissão de ações, estava de acordo com a avaliação do ACHÉ, realizada pela ERNST & YOUNG com base na perspectiva de rentabilidade futura;

- após a aquisição, a MAGENTA desdobrou o custo de aquisição em valor patrimonial e ágio, nos exatos termos do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda;

- subseqüentemente, tendo recebido os imóveis em pagamento de dividendos, a MAGENTA foi cindida, segregando-se os imóveis do investimento na atividade farmacêutica, enquanto a parcela relativa à participação na atividade farmacêutica foi incorporada ao ACHÉ;

- após a incorporação, o ACHÉ registrou o ágio que teve por fundamento econômico as perspectivas de rentabilidade futura (R\$ 583.247.482,99) em conta de ativo diferido para futura amortização e a parcela do ágio correspondente ao investimento na PRODOME (R\$ 30.010.000,00) à conta do referido investimento, conforme determina o art. 386, incisos I e III respectivamente;

- a insurgência fiscal contra a observância das regras da CVM é inócua, pois as regras e procedimentos seguidos pela empresa são também determinados pela própria legislação fiscal;

- o entendimento da Fiscalização no sentido de que a conferência do ACHÉ em integralização do capital social da MAGENTA não seria uma forma de aquisição não procede, pois, aquisição é qualquer forma translativa de propriedade e domínio, e a integralização de capital é uma forma de transferir a propriedade.

No que tange especificamente à decisão prolatada em primeira instância, a Recorrente sustenta que a autoridade julgadora houve por bem manter a autuação, abandonando as alegações constantes na peça impositiva e invocando a prática de simulação, que não havia sido cogitada em nenhum momento pela autuação (adita que o auto de infração sequer aplicou multa qualificada ao caso). Argumenta que a adoção de fundamentos jurídicos diferentes, pelo auto de infração e pela decisão recorrida, acarreta nulidade, além de violação ao art. 146 do CTN. Afirma que a decisão recorrida alega que houve simulação mas não a comprova, ao argumento de que poderia presumir a ocorrência de simulação, já que sua comprovação seria muito difícil. Aduz que nenhum dos atos praticados na reestruturação seria necessário para a alegada “criação do ágio”, pois este já existia antes mesmo de se dar a reestruturação societária.

Relativamente a esse item, a imputação da infração foi feita a título de ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, tendo sido consideradas as seguintes matérias tributáveis:

FG: 31.12.2003 – R\$ 17.250.000,00

FG: 31.12.2004 – R\$ 89.520.000,00

Como fundamento legal foram utilizados os arts. 249, 385, 386, 387 e 391, todos do RIR/99.

A controvérsia aqui, como se vê, cinge-se à possibilidade, frente à legislação do imposto de renda, da dedutibilidade da despesa de ágio promovida pela Recorrente.

Observo, de início, que, diante dos termos da imputação promovida pela autoridade fiscal, não se encontra em discussão nos presentes autos a legalidade ou legitimidade das operações realizadas pela contribuinte, mas, sim, se os efeitos fiscais delas decorrentes podem ser admitidos.

Para a solução da lide, creio que mereçam ser destacadas as seguintes considerações trazidas pela autoridade autuante (Termo de Verificação Fiscal – fls. 813/830):

1. Através da empresa ERNST & YOUNG foi procedida uma avaliação do patrimônio da Recorrente, em 04 de março de 2003. Referida avaliação, efetuada em razão de pedido formulado pela contribuinte, foi efetuada com base em informações contábeis e gerenciais fornecidas pela própria Recorrente, ou seja, os elementos colhidos e que seviram de base para avaliação foram tidos como verídicos a partir de informações prestadas pela contribuinte sem que fosse efetuada uma auditoria;

2. A empresa avaliadora (ERNST & YOUNG), diante da metodologia adotada, consignou, de forma expressa, que não assumia qualquer responsabilidade futura em relação à precisão dos dados utilizados;

3. Dos denominados ATIVOS NÃO OPERACIONAIS considerados pela avaliadora, o único investimento reavaliado foi concernente à empresa PRODOME LTDA., reavaliação essa promovida com base em laudo de avaliação emitido pela empresa RICHARD ELLIS e pelo valor de realização dos estoques;

4. Os sócios da Recorrente (VENTURA LTDA, PARTAGE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e MARVIC'S EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) transferiram, cada um, 4.500.000 ações, em 27 de março de 2003, para a empresa MAGENTA PARTICIPAÇÕES S/A (sediada no mesmo endereço da Recorrente e tendo os mesmos administradores), sendo que essas mesmas ações retornaram, em 1º de abril de 2003, isto é, após cinco dias, aos mesmos proprietários anteriores (VENTURA, PARTAGE e MARVIC'S);

5. No período em que ações ficaram em seu poder (de 27 de março a 1º de abril de 2003), a MAGENTA, com base no relatório elaborado pela empresa ERNST & YOUNG, promoveu os lançamentos contábeis absorvendo o resultado da avaliação patrimonial efetuada;

6. Em 1º de abril de 2003, os administradores da Recorrente e da empresa MAGENTA deliberam no sentido de verter, por meio de cisão parcial, parte do patrimônio desta última para a

Recorrente, tomando por base os valores patrimoniais retratados no relatório elaborado pela ERNST & YOUNG;

7. No documento PROTOCOLO DE CISÃO PARCIAL E INCORPORAÇÃO E INSTRUMENTO DE JUSTIFICAÇÃO ENTRE MAGENTA PARTICIPAÇÕES E ACHÉ, consta, entre as justificativas e considerações registradas, a seguinte informação: “que a Magenta, após a conferência de ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, emitidas pelo ACHÉ ao seu capital social, conforme AGE da Magenta, realizada em 27/03/2003, passou a deter o ágio existente no Aché”;

*8. Restou consignado ainda no referido documento: “que a cisão parcial da Magenta com a incorporação do acervo cindido pelo Aché, possibilitará a segregação final das atividades do Aché, bem como levará a este ágio referido que se justifica, na medida em que permitirá: 1) segregação das atividades atualmente exercidas pelo Aché, melhorando seu gerenciamento, administração e eficiência; e II) a melhoria das condições de capitalização e do fluxo de caixa do Aché, através do aproveitamento por parte deste, do **benefício fiscal** gerado pela amortização do mencionado ágio, motivo pela qual firma, o presente nos seguintes termos:”(GRIFEI);*

9. O ágio acima referenciado decorreu da avaliação promovida pela empresa ERNST & YOUNG;

10. Após 1º de abril de 2003, isto é, promovida a reorganização societária que possibilitou a criação do ÁGIO, a MAGENTA cede as ações para as proprietárias anteriores da Recorrente (VENTURA, PARTAGE e MARVIC’S), de modo que, após cinco dias, tudo volta ao estado anterior;

11. A empresa MAGENTA apresentou nos anos-calendário de 2001 e de 2002 declarações como INATIVA, e, após esses anos, se submeteu à incidência do imposto com base no lucro presumido;

O que se observa é que os administradores da Recorrente e de outras empresas a ela ligadas, em um prazo de cinco dias, tomando por base uma avaliação discutível do seu patrimônio, aproveitaram-se de uma reorganização societária para fazer surgir uma despesa vultosa, classificada como ÁGIO, e, a partir daí, reduzir o lucro tributável.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada por ela própria, fez refletir no seu ativo os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma reorganização societária, sem despende um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

Como salientado pela autoridade fiscal, o ágio objeto de amortização por parte da Recorrente, na forma como foi criado, representa a sua própria expectativa de lucro, nascida em decorrência da avaliação solicitada à empresa ERNST & YOUNG.

O que salta aos olhos é que, como bem ressaltou a autoridade fiscal, a intenção da Recorrente foi, paralelamente aos interesses estritamente societários, forjar a existência de um ágio para, a partir da conseqüente redução da incidência tributária, propiciar ganhos para os seus acionistas.

Note-se que a autoridade fiscal, ainda que tenha tratado o ágio apropriado como fruto de artificialismo, não questionou os motivos alegados pela Recorrente para promover as operações aqui tratadas, ou seja, diferentemente do arguido por ela, não se imiscuiu em seus negócios, declarando-os ilegais ou ilegítimos. Apenas e tão-somente demonstrou que os efeitos fiscais buscados pela empresa, a luz da legislação do imposto de renda, não poderiam ser admitidos.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almeja beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição de participação societária.

O argumento da Recorrente no sentido de que a autoridade julgadora de primeira instância teria mudado o fundamento jurídico do lançamento, a meu ver, merece reparo, pois, como se demonstrará adiante, tal ilação é apresentada fora do contexto em que os argumentos foram trazidos aos autos.

Com efeito, a referida autoridade, após explicitar de forma minuciosa os fatos que, segundo sua análise, demonstravam a absoluta impossibilidade de se admitir a dedutibilidade da despesa, fez considerações acerca dos institutos da elisão, evasão e simulação para retrucar afirmações apresentadas pela contribuinte em sua peça impugnatória, senão vejamos:

...

Adições não computadas na apuração do lucro real

Para se entender as operações que foram feitas e que resultaram na produção de ágio nas operações de transferência da totalidade das ações da Aché dos três sócios originais para a Magenta e, cinco dias depois, a nova transferência dessas mesmas ações novamente para os três sócios originais, deve-se fazer um cronograma das operações realizadas:

Em 04/03/2003 é feito relatório de avaliação econômica financeira da contribuinte pela empresa Ernst&Young (fls. 405 a 437). Dessa avaliação destaca-se, dentre todas empresas controladas pela Aché, a única a sofrer alteração de valor foi a empresa Prodome Farmacêutica. Esse investimento teve seu

valor aumentado com base no laudo efetuado pela empresa Richard Ellis, laudo esse que reavaliou o ativo imobilizado dessa empresa e o valor da realização dos estoques, concluindo pela valoração desse ativo em R\$ 30.010.000,00. Esse relatório da Ernst&Young considerou também os resultados obtidos pela Prodome no primeiro trimestre de 2003.

Em 27/03/2003 as três empresas sócias, Ventura Ltda, Partage Empreendimentos e Participações Ltda e Marvic's Empreendimentos e Participações S/A que detinham o controle acionário da Aché, passam a ser sócias da empresa Magenta Participações S.A com os mesmos 33,3% de participação e a Magenta passa a ter 100% das ações da Aché pela capitalização da Magenta com as ações da Aché.

Em, 01/04/2003, cinco dias depois, a empresa Magenta foi cindida parcialmente, retornando o controle acionário da empresa Aché para os mesmos sócios anteriores e nas mesmas proporções do controle que detinham antes da primeira transferência. O ágio obtido na primeira transação foi transferido junto com a Aché que, ao efetuar sua amortização, reduziu os lucros e, conseqüentemente, diminuiu o valor a ser tributado.

Desse modo, deve-se analisar nesse momento a questão da operação de transferência de ações para a empresa Magenta cujos sócios, cinco dias após a suposta aquisição, resolveram cindir a empresa Magenta de maneira tal que cada um dos antigos sócios da Aché recebeu de volta a mesma cota de ações que detinha na empresa Aché e, junto com essa "devolução" veio para a contabilidade da empresa Aché o conveniente bônus de R\$ 613.257.482,99, identificado pela contribuinte como ágio resultante da operação.

Dessa operação cabe apontar alguns aspectos relevantes.

A empresa Magenta tem os mesmos administradores - diretores que a empresa Aché, fato evidenciado pelo Protocolo de Cisão Parcial e Incorporação (fls. 448 a 456), firmado entre as duas empresas, cinco dias após a transferência da totalidade das ações da Aché para a empresa Magenta, cujos signatários do acordo são os mesmos para as duas empresas.

A alegada divergência entre sócios para a cisão da empresa Magenta não seria resolvida, se real fosse, com a cisão da empresa pois como já visto os diretores das duas empresas são os mesmos.

A empresa Magenta até 2003 apresentou DIPJ como inativa. Mesmo assim foi aceita como sócia das três empresas sócias da Aché, que transferiram a totalidade do capital votante da Aché para essa empresa que, embora tenha sido intimada pela Fiscalização, nunca esclareceu de onde retirou o dinheiro necessário para aquisição das ações da Aché, detalhe bastante relevante visto que, se as ações foram transferidas, somente com a contrapartida da emissão de ações da Magenta, cujos

diretores são os mesmos da Aché, não deveria haver ágio pois não haveria justificativa de “vender” para si mesmo um bem com ágio, a não ser que se visasse a produção de benefícios fiscais, como de fato aconteceu no caso presente. Além desses fatos, no brevíssimo tempo que deteve a totalidade das ações da Aché, a Magenta ainda recebeu dividendos da Aché, que foram “pagos” em imóveis, tendo passado à propriedade da Magenta os ativos imobiliários que a Aché detinha, segundo as palavras da própria impetrante.

Claro que nas operações feitas nada foi realmente adquirido, havendo tão somente a emissão de ações com ágio, por parte de uma empresa (Magenta), até então inativa, cujo valor de mercado somente teve alguma expressão após a brevíssima detenção durante 5 dias das ações da Aché, conforme se observa nas DIPJ apresentadas por ela (fls.465 a 495).

Ainda que a empresa vocifere contra a ação fiscal, querendo forçar a ocorrência uma venda efetiva, geradora de ágio, a realidade dos fatos contradiz sua versão.

A operação de emissão de ações da Magenta contra a entrega da totalidade de ações da Aché nunca poderia ser caracterizada como venda, e sim como integralização de capital mediante entrega de ações aos fornecedores do capital, representado pela Aché. Esses fornecedores representados pelas três empresas: Ventura, Partage e Marvic, continuam sendo donas da Aché, via Magenta, através das ações emitidas a cada uma delas.

Ora, se venda houvesse, as três empresas vendedoras deixariam de possuir a empresa Aché, o que não ocorreu, pois continuaram sendo sócias e acionárias da Magenta. Com a cisão parcial, a participação de cada sócia anterior no controle acionário da Aché voltou ao estado anterior nas mesmas exatas proporções no que tange o laboratório Aché, com a diferença que a parte imobiliária ficou com a Magenta à título de “dividendos pagos”.

Observa-se também que não houve apresentação de qualquer contrato de compra e venda pertinente à operação realizada.

Quanto ao argumento da empresa que a operação efetuada poderia ser considerada, não como entendeu a Fiscalização, uma simulação, mas na realidade, um planejamento fiscal, ou seja, elisão e não evasão fiscal, aborda-se a seguir alguns aspectos de tal tema.

As definições de elisão e evasão fiscal não são unânimes na doutrina, porém, existe consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos e evasão fiscal à sonegação ou simulação, que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação.

Assim, existem características que diferenciam elisão de evasão. Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de

modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se a ocorrência do fato gerador, seja retirando o contribuinte do campo de abrangência da lei ou simplesmente reduzindo o montante do tributo a pagar. Já a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, com utilização de meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para se furtrar ao pagamento de tributos.

...

(GRIFEI)

É certo que a autoridade julgadora de primeira instância viu, a partir dos fatos trazidos aos autos, muito além do que foi imputado pela autoridade responsável pelo lançamento, porém, isto em nada prejudicou o exercício do direito de defesa da Recorrente e, o que é mais importante, não invalida a fundamentação legal explicitada na peça acusatória.

Alega ainda a Recorrente que o ágio em discussão já se encontrava registrado nas empresas que controlavam o seu capital. Para comprovar tal afirmação, junta aos autos os documentos de fls. 1.245/1.247, representados por: a) correspondência encaminhada à empresa VENTURA HOLDING, por meio da qual foi solicitada a posição patrimonial relativa ao investimento mantido na Recorrente; b) correspondência em que a empresa VENTURA HOLDING informa que o valor devido por ela, em 25 de março de 2003, era de R\$ 328.500.093,08, assim desdobrados: Valor Patrimonial – R\$ 154.080.932,08; Ágio a Valor de Mercado – R\$ 10.309.293,00; Ágio por Rentabilidade Futura – R\$ 194.109.868,00; c) cópia da página do Livro Razão onde tais valores foram contabilizados; e d) cópia da ficha 38A (BALANÇO PATRIMONIAL) da DIPJ referente ao ano-calendário de 2002.

Referida documentação, a meu ver, não conduz à conclusão diversa da que se desenha no presente julgamento, vez que inexistente elementos complementares capazes de confirmar a origem dos ágios ali consignados. Ademais, a Recorrente não trouxe ao processo documentos que possibilitem averiguar os desdobramentos contábeis de tais montantes a partir do processo de reorganização que resultou na elevação do dispêndio que se pretendeu amortizar.

Com o devido respeito, a simples comparação do recurso voluntário com o voto condutor da decisão embargada é capaz de cristalizar a idéia de que a pretensão da contribuinte ao opor embargos não foi outra senão a de requerer, a partir do ingresso de novos argumentos, reconsideração do *decisum*, pretensão que não encontra sustentação nas normas processuais que disciplinam o contraditório administrativo.

Colaboram para tal conclusão os seguintes fatos:

a) a ilação de que o “Relator” entendeu que a despesa de ágio seria indedutível por decorrer da chamada incorporação invertida, não tem qualquer respaldo nos autos; e

b) as omissões apontadas (a exemplo do denominado ERRO DE FATO) não podem ser consideradas como tal, eis que as matérias referenciadas nos embargos, ou não representaram item relevante para a solução do litígio, ou simplesmente não foram trazidas em sede de recurso voluntário;

Assim, considerado todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NÃO ACOLHER os embargos declaratórios.

Sala das Sessões, em 01 de setembro de 2010

Relator Wilson Fernandes Guimarães