



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

Processo n° 16561.720026/2011-13
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-002.145 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria IRPJ
Embargante BUNGE FERTILIZANTES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA SUPRIR OMISSÃO.

Constatado que o acórdão foi omissivo, prolata-se nova decisão a fim de suprir a lacuna apontada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E AUSÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO A PARTIR DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

Comprovada a ocorrência de pagamento antecipado, e inexistindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

IRPJ/CSLL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DO ÁGIO.

1. O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.
2. Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).
3. A exceção trazida pelo *caput* do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II). A operacionalização de tal reestruturação de forma artificial, calcada em operações meramente formais e com fins unicamente tributários mediante utilização de “empresas veículo”, não possui o condão de alterar a verdade dos fatos, de modo a transformar o que deveria ser contabilizado como custo do investimento em amortização de ágio.
3. A amortização do ágio oriundo de operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.
4. Nesse cenário, o ágio artificialmente transferido não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos.
5. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente, no caso concreto, a transferência do ágio ao real investidor para fins de amortização. Tal cenário não se altera ainda que a sociedade veículo não tenha sido criada pela real adquirente, se, por mera interposição de tal pessoa jurídica no negócio realizado, advierem efeitos tributários distintos do que seriam esperados da real operação levada a efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos para suprir omissões no acórdão 1402-001.460, com efeitos infringentes, e reconhecer a extinção do crédito tributário atinente ao ano-calendário de 2005 em face da decadência, dando provimento ao recurso em relação a essa matéria, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele

Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto

Processo nº 16561.720026/2011-13
Acórdão n.º **1402-002.145**

S1-C4T2
Fl. 8.493

Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

CÓPIA

Relatório

Transcrevem-se excertos da Informação em Embargos por mim prestadas ao Presidente deste colegiado para fins de exame de admissibilidade dos embargos opostos pelo Contribuinte:

Trata-se de embargos de declaração opostos em 22 de junho de 2015 por BUNGE FERTILIZANTES S.A. (fls. 8397-8408) em face do acórdão n.º 1402-001.460, julgado na sessão de 08 de outubro de 2013. Conforme termos de fls. 8393-8394, o contribuinte foi cientificado de tal decisão em 18 de junho de 2015.

*Alega a embargante que o acórdão “embargado incorreu em **contradição** entre os fatos analisados e o direito aplicado, bem como entre as premissas adotadas e as respectivas conclusões; **omissão** em relação a aspectos essenciais para o julgamento da lide, que exigiam manifestação expressa e pronunciamento específico da autoridade julgadora; e **obscuridade** ao invocar questões que não têm qualquer relevância jurídica para o deslinde do caso concreto submetido a julgamento”.*

São esses os pontos abordados pela Embargante:

- Vício de omissão. A decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2005

Em relação à omissão, alega a Embargante que o acórdão é omissivo, em especial em sua parte dispositiva, quanto ao reconhecimento da decadência relativa ao ano-calendário de 2005. Alega que o então Conselheiro Relator, Carlos Pelá, acolheu a ocorrência de decadência quer em razão de considerar como início do prazo decadencial o período de formação dos ágios (entre 2000 e 2005), haja vista a ciência do auto de infração ter se dado somente em 12/12/2011. Em relação à matéria, o Conselheiro Relator foi vencido, sendo indicado para redação do voto vencedor o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Contudo, em relação ao ano-calendário de 2005, embora o voto do Conselheiro Relator também tenha acolhido a decadência em razão da ausência de fraude e existência de pagamento antecipado, a parte dispositiva do acórdão somente fez menção à rejeição de arguição de decadência, sem especificar se também englobava a decadência específica relativa ao ano-calendário de 2005. No mesmo sentido, o voto vencedor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto não abordou tal questão, sendo, portanto, omissão em relação à matéria.

Sobre o tema, alega ainda que a decadência em relação a 2005 é matéria conexa à aplicabilidade da multa qualificada (150%), penalidade essa que foi reduzida pelo colegiado para 75%.

Requer, assim, que os presentes embargos sejam acolhidos para que seja suprida a omissão da decisão, especialmente em sua parte dispositiva, para fazer constar que foi reconhecida a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2005.

- Vícios de omissão, contradição e obscuridade - a ausência de propósito negocial, a requalificação dos atos praticados pela impugnante em razão de suposta artificialidade e a falta de indicação de algum vício que macule os atos praticados.

Em relação aos cinco ágios cujas amortizações não foram admitidas pelo voto vencedor, quatro permanecem em litígio, haja vista que o crédito tributário relativo ao ágio denominado BIC (“ágio interno”) foi objeto de pedido de parcelamento.

Alega a Embargante que:

O voto vencedor, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, baseou sua conclusão em uma premissa, a de que a utilização de empresas veículos para viabilizar a amortização dos ágios não possuía propósito negocial além da economia fiscal, do que decorreria a artificialidade das operações analisadas. Ainda em decorrência disso, o r. voto condutor afirma que a autuação não seria uma desconsideração dos atos jurídicos, mas apenas requalificação desses atos.

*Ao assim agir, percebe-se a **omissão** da decisão em relação aos propósitos negociais indicados pela embargante em sua impugnação e recurso voluntário, bem como a **obscuridade** e **contradição** do raciocínio do voto vencedor.*

*No que atine à **omissão**, o voto condutor não teria analisado nenhuma das razões negociais apresentadas pela Embargante quer em sede de impugnação, quer em sede de recurso voluntário, razões essas que justificariam a utilização de sociedades de propósito específico no âmbito das operações analisadas.*

[...]

Em especial quanto ao “ágio Cajati”, esclarece que:

No caso do “ágio Cajati”, trata-se de operação que redundou na aquisição da empresa Fosfértil, do ramo de insumos de fertilizantes, detida pela empresa Vale do Rio Doce. Sobre esse ágio, o voto vencedor não se pronunciou a respeito do fato de que a estrutura societária que envolvia a Cajati controlando a Fosfértil existia antes da aquisição, de modo que não pode ser entendida como montada apenas para a obtenção de benefícios provenientes da amortização de ágio.

[...]

Em suma, são esses os argumentos entabulados pela Embargante.

Passo à análise do preenchimento dos pressupostos para sua admissibilidade.

DOS PRESSUPOSTOS PARA ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS

Nos termos do art. 65, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF (Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015) fui designado para me pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos opostos.

Pois bem, dispõe o art. 65 do RICARF que “Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.”

Os embargos opostos em 22/06/2015 mostram-se tempestivos, pois a ciência do acórdão se deu em 18/06/2015, uma quinta-feira, e, portanto, a contagem do prazo para oposição dos embargos iniciou-se na segunda-feira, dia 19/06/2015, tendo como data fatal para sua oposição o dia 23/06/2015.

Analizando os pontos levantados pela Embargante, entendo lhe assistir razão, em parte.

Passo a analisar cada um dos pontos abordados no recurso.

- Vício de omissão. A decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2005

Nesse ponto, os embargos merecem ser admitidos. Não porque o voto vencedor não tenha se pronunciado a respeito da decadência, mas sim porque o tema não foi alvo de debates no colegiado, sendo retratada na parte dispositiva do julgado somente o tema de decadência colocado em discussão perante a turma julgadora.

Como a matéria a respeito da decadência não se restringia aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005, haja vista a discussão se a contagem do prazo decadencial se iniciava à época da formação dos ágios ou no momento em que esses foram amortizados, após rejeição da tese acolhida pelo relator, não se chegou a discutir sobre a tese de decadência específica relativa ano-calendário de 2005, em especial se houve a ocorrência de dolo, fraude ou simulação bem como a existência ou não de pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial com base no art. 150, §4º, ou 173, I, ambos do CTN.

Como bem asseverou a Embargante, a multa qualificada cominada foi reduzida no julgado para 75%, afastando a tese de dolo, e, segundo voto vencido do relator haveria comprovação dos pagamentos antecipados. Veja-se excerto de tal voto:

A despeito do quanto exposto, considerando esta colenda turma que a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário ocorre com a amortização de cada parcela do ágio (e não com a sua apuração), ainda assim, é de se convir que existem períodos autuados alcançados pela decadência.

Em primeiro lugar, ao contrário do que afirmou a decisão recorrida, existe nos autos registro de pagamento antecipado de IRPJ e CSLL por parte da Recorrente no ano-calendário de 2005.

Em 2005, a Recorrente quitou estimativas de IRPJ e CSLL apuradas no mês de novembro, nos valores de R\$ 2.072.350,49 e R\$ 688.961,84, respectivamente. A estimativa de IRPJ está

devidamente informada na Ficha 11, Linha 12 (fl. 2530), bem como na Ficha 12A, Linha 17 (fl. 2531), ao passo que a estimativa de CSLL consta da Ficha 16, Linha 11 (fl. 2532), bem como da Ficha 17, Linha 52 (fl. 2533).

A estimativa de IRPJ no valor de R\$ 2.072.350,49 foi extinta por meio de compensação, ao passo que a estimativa de CSLL no valor de R\$ 688.961,84 foi quitada da seguinte forma: (i) pagamento de R\$ 424.238,19; e (ii) compensação de R\$ 264.723,65, conforme documentos anexados pela Recorrente ao recurso voluntário (fls. 8138/8142).

Posto isso, havendo pagamento antecipado e afastada a hipótese de dolo e fraude – como se verá em item específico deste voto –, aplica-se ao caso o prazo de cinco anos de que trata o art. 150, § 4º do CTN, conforme entendimento firmado pelo Egrégio STJ no REsp nº 973.733-SC, julgado em sede de recurso repetitivo (Art. 543-C do CPC), tornando-se, dessa forma, decisão vinculante àquelas proferidas por este Conselho, por força do que dispõe o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09.

No presente caso, portanto, o prazo decadencial para exigência do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2005 teve início em 31/12/2005, data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, e a ciência dos autos de infração só aconteceu em 12/12/2011, de modo que decaiu o direito do Fisco de exigir qualquer suposta diferença relacionada ao ano-calendário de 2005.

Ocorre que, conforme já esclarecido, o tema não foi alvo de debates no colegiado, e, por esse motivo, como não poderia deixar de ser, não há menção sobre a decadência específica do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2005, tanto na parte dispositiva do acórdão quanto no voto vencedor que redigi.

De todo modo, caracterizada a omissão, os embargos devem ser admitidos em relação a tal ponto.

- Vícios de omissão, contradição e obscuridade - a ausência de propósito negocial, a requalificação dos atos praticados pela impugnante em razão de suposta artificialidade e a falta de indicação de algum vício que macule os atos praticados.

[...]

- Ágio Cajati – omissão quanto à existência prévia da estrutura societária de controle de Fosfértil por Cajati

Especificamente em relação ao ágio denominado “ágio Cajati”, assim aduz a Embargante:

No caso do "ágio Cajati", trata-se de operação que redundou na aquisição da empresa Fosfértil, do ramo de insumos de fertilizantes, detida pela empresa Vale do Rio Doce. Sobre esse ágio, o voto vencedor não se pronunciou a respeito do fato de que a estrutura societária que envolvia a Cajati controlando a Fosfértil existia antes da aquisição, de modo que não pode ser entendida como montada

apenas para a obtenção de benefícios provenientes da amortização de ágio.

De fato, a omissão apontada pela Embargante procede. O voto condutor do aresto não atentou para o fato de que Cajati já era controladora de Fosfertil à época da aquisição, o que, em tese, altera substancialmente a questão atinente à utilização de empresa veículo.

Por decorrência, constatada omissão, o colegiado deve se pronunciar sobre a matéria, implicando a necessidade de admissão dos embargos em relação ao “ágio Cajati”.

CONCLUSÃO

Desse modo, entendo que os embargos devem ser parcialmente admitidos, nos seguintes termos:

a) inexistentes as omissões, as obscuridades e a contradição apontadas, não admitir os embargos, uma vez que improcedentes as alegações da Embargante, em relação:

a1) ao Ágio Andely e ao Ágio Bunge Participações (“BPART”) em razão de suposta omissão da análise dos propósitos negociais para utilização de empresas veículo e de obscuridade em razão da ausência de análise individualizada das operações;

a2) ao Ágio Bunge Participações (“BPART”) relativamente a supostas - omissão e obscuridade relativas aos fundamentos complementares do voto;

a3) ao suposto vício de obscuridade em relação à desconsideração dos negócios jurídicos praticados e a ausência de norma sobre propósito negocial como requisito para a validade de negócios jurídicos;

a4) ao pretense vício de contradição em relação à correta formação do ágio e sua impossibilidade de amortização.

b) admitir os embargos, uma vez que procedentes as alegações da Embargante, em relação:

b1) à omissão referente à decadência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2005;

b2) à omissão referente ao “ágio Cajati” no que diz respeito à existência prévia da estrutura societária de controle de Fosfertil por Cajati.

Isso posto, proponho ao Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que os embargos opostos por BUNGE FERTILIZANTES S.A. sejam PARCIALMENTE ADMITIDOS.

Os autos foram então encaminhados ao ilustre Presidente desta Turma, que acolheu integralmente a proposta de admissão parcial dos embargos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

DA DECADÊNCIA DOS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 31/12/2005

Conforme relatado, embora o voto condutor do aresto tenha enfrentado a questão específica da decadência em razão da conclusão quanto à ausência de dolo, fraude ou simulação, bem como a existência de pagamentos antecipados de IRPJ e CSLL, a turma deixou de debater o tema sob tal enfoque, limitando-se a discussão ao início da contagem do prazo decadencial com base na formação ou na amortização dos ágios em questão.

Tendo a multa qualificada cominada sido reduzida para 75% naquele mesmo julgamento, afastou-se a tese de dolo.

E, conforme já explanado no voto do Ilustre Conselheiro Carlos Pelá, há comprovação dos pagamentos antecipados (fl. 8138). Destaco novamente o excerto de tal voto:

A despeito do quanto exposto, considerando esta colenda turma que a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário ocorre com a amortização de cada parcela do ágio (e não com a sua apuração), ainda assim, é de se convir que existem períodos autuados alcançados pela decadência.

Em primeiro lugar, ao contrário do que afirmou a decisão recorrida, existe nos autos registro de pagamento antecipado de IRPJ e CSLL por parte da Recorrente no ano-calendário de 2005.

Em 2005, a Recorrente quitou estimativas de IPRJ e CSLL apuradas no mês de novembro, nos valores de R\$ 2.072.350,49 e R\$ 688.961,84, respectivamente. A estimativa de IRPJ está devidamente informada na Ficha 11, Linha 12 (fl. 2530), bem como na Ficha 12A, Linha 17 (fl. 2531), ao passo que a estimativa de CSLL consta da Ficha 16, Linha 11 (fl. 2532), bem como da Ficha 17, Linha 52 (fl. 2533).

A estimativa de IRPJ no valor de R\$ 2.072.350,49 foi extinta por meio de compensação, ao passo que a estimativa de CSLL no valor de R\$ 688.961,84 foi quitada da seguinte forma: (i) pagamento de R\$ 424.238,19; e (ii) compensação de R\$ 264.723,65, conforme documentos anexados pela Recorrente ao recurso voluntário (fls. 8138/8142).

Posto isso, havendo pagamento antecipado e afastada a hipótese de dolo e fraude – como se verá em item específico deste voto –, aplica-se ao caso o prazo de cinco anos de que trata o art. 150, § 4º do CTN, conforme entendimento firmado pelo Egrégio STJ no REsp nº 973.733-SC, julgado em sede de recurso repetitivo (Art. 543-C do CPC), tornando-se, dessa forma, decisão vinculante aquelas proferidas por este Conselho, por força do que

dispõe o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09.

No presente caso, portanto, o prazo decadencial para exigência do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2005 teve início em 31/12/2005, data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, e a ciência dos autos de infração só aconteceu em 12/12/2011, de modo que decaiu o direito do Fisco de exigir qualquer suposta diferença relacionada ao ano-calendário de 2005.

Isso posto, voto por acolher os embargos com efeitos infringentes para reconhecer a extinção do crédito tributário atinente ao ano-calendário de 2005 em face da decadência, dando provimento ao recurso em relação à matéria.

DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO CAJATI

A fim de melhor evidenciar os detalhes da operação em questão, transcrevo a seguir excertos do relatório do acórdão embargado a respeito do tema:

Em 28/04/2003, Maria Cristina Cescon Avedissian e Marcos Rafael Flesch, advogados, constituíram a DIJON PARTICIPAÇÕES LTDA (DIJON), com capital de R\$ 100,00, divididos em 100 quotas (ela com 99 e ele com 1).

Em 24/10/2003, Maria Cristina cedeu suas 99 quotas para a COMPANHIA PAULISTA DE FERROS LIGAS (CPFL, empresa controlada pela Companhia Vale do Rio Doce - VALE), que, por sua vez, subscreveu e integralizou o aumento de capital da DIJON com ações da FERTILIZANTES FOSFATADOS S.A. (FOSFÉRTIL). O capital da DIJON passou a ser de R\$ 66.259.900,00.

Ainda no mesmo dia 24/10/2003, a CPFL alienou 66.259.899 quotas representativas do capital da DIJON para a BF. A operação foi amplamente divulgada, inclusive, por meio de “fato relevante” publicado pela VALE.

Após a compra das ações pela BF, a denominação da DIJON foi alterada para CAJATI PARTICIPAÇÕES LTDA. (CAJATI). Nessa operação, a BF registrou o pagamento de ágio, referente ao investimento adquirido na CAJATI, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

A CAJATI tinha seu patrimônio composto por investimento em outra empresa do ramo de fertilizantes, a FOSFÉRTIL, cuja aquisição era de interesse da Recorrente. O ágio registrado pela CAJATI tinha como fundamento a expectativa de rentabilidade futura da FOSFÉRTIL.

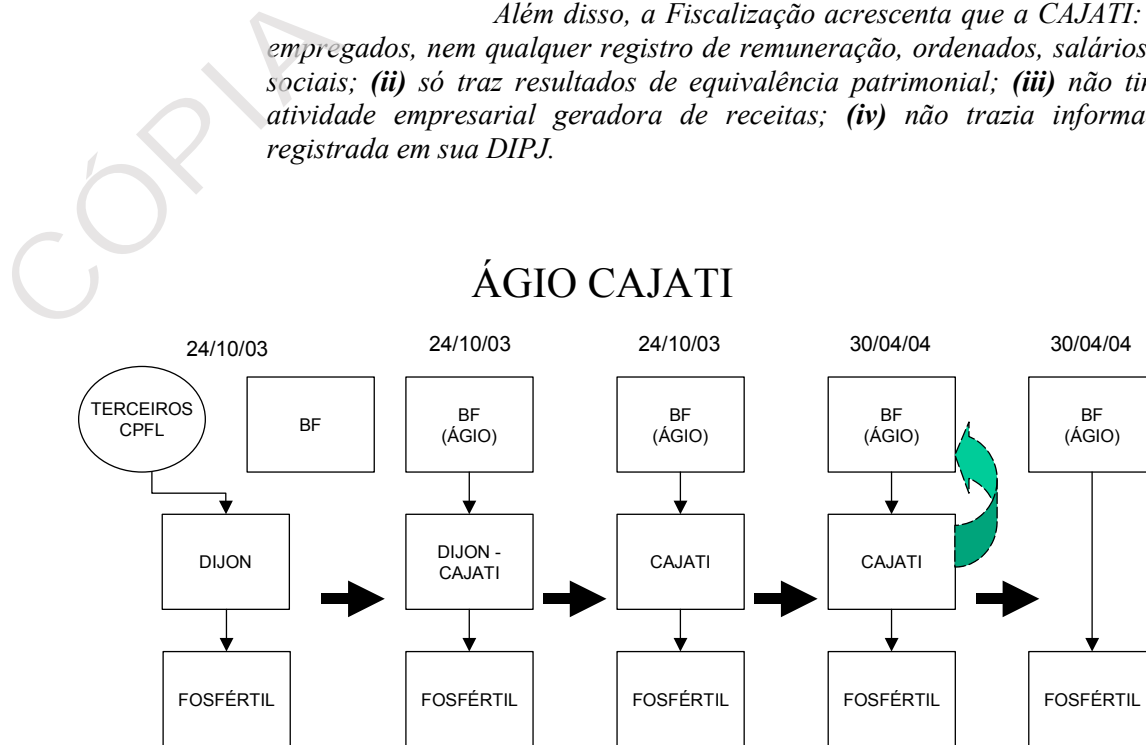
Em 30/04/2004, a BF incorporou a CAJATI.

Como as ações da FOSFÉRTIL eram o único ativo permanente da CAJATI, a Fiscalização concluiu que a única função da CAJATI foi a de servir como empresa veículo, para possibilitar a dedução do ágio na BF.

O principal indício que fundamentou as conclusões da autoridade fiscal foi o fato de a CPFL ter integralizado um aumento de capital na DIJON (CAJATI), no mesmo dia em que foi formalizado o contrato de compra e venda das quotas desta empresa, com a participação que detinha na FOSFÉRTIL. Outro indício

foi a divulgação, pela VALE, de “fato relevante” no qual estava registrado que a VALE vendeu, por meio de sua subsidiária CPFL, as ações da FOSFÉRTIL para a BF por R\$ 240 milhões.

Além disso, a Fiscalização acrescenta que a CAJATI: (i) não tinha empregados, nem qualquer registro de remuneração, ordenados, salários ou encargos sociais; (ii) só traz resultados de equivalência patrimonial; (iii) não tinha qualquer atividade empresarial geradora de receitas; (iv) não trazia informação de ágio registrada em sua DIPJ.



Em resumo, após descrever as operações praticadas, acima resumidas, a fiscalização glosou as amortizações fiscais, questionando, de um modo geral, os seguintes pontos, em sua maior parte comum a todas as operações:

[...]

- Citando Marco Aurélio Greco, alega que a criação de uma pessoa jurídica tem que ter algum propósito negocial, não podendo ser efêmera. Sustenta ainda, que empresas veículo não tem a finalidade típica das empresas, tal como prevê o Código Civil;

[...]

[...]

- a utilização de empresa veículo revela a total falta de propósito negocial e inexistência de fundamento econômico das transformações societárias praticadas;

- Não houve causa econômica outra, além da economia fiscal, para a criação dessas empresas. Tanto é assim, que logo após cumprirem sua função foram extintas por incorporação. Não há, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, o ânimo das partes de exercer uma determinada atividade econômica.

- As operações de reestruturação em tela se afastam de uma reorganização natural no momento em que foram constituídas empresas, totalmente subordinadas ao grupo, com administradores comuns, localizadas no mesmo endereço, com contador comum, sem empregados, todas tendo como única função real transferir ágio para possibilitar sua dedução. Portanto, foi utilizada via indireta (constituição de empresas veículo) com o único objetivo de contornar a restrição da legislação tributária para buscar o benefício fiscal.

[...]

- Os agentes deixaram patente que a intenção foi a de impedir a ocorrência do fato gerador e a de excluir ou modificar suas características essenciais, tudo para tentar livrar a fiscalizada do IRPJ e da CSLL, como se infere, em suma, dos seguintes elementos:

a) constituição e utilização de pessoas jurídicas como "empresas veículo" que não tiveram outra finalidade se não a de transportar o ágio para possibilitar a amortização após incorporações;

[...]

c) essas empresas nunca tiveram empregados e tiveram sede no mesmo endereço, na Av. Maria Coelho Aguiar, n.º 215, Bloco D, 5º andar, o mesmo da fiscalizada;

d) as empresas foram extintas por incorporações, após terem cumprido sua função;

e) todas as pessoas jurídicas envolvidas eram subordinadas ao Grupo Bunge, que controlou todo o processo;

f) Roberto Correia Sampaio era contador da CAJATI, BIPART, BPART, ANDELY, BB e BF;

g) todas as pessoas jurídicas possuíam representantes legais ou administradores que eram diretores de empresas do Grupo Bunge;

h) as empresas domiciliadas no exterior foram todas representadas pela mesma procuradora, a sra. Hildegard Gutz Horta, que muitas vezes também constou como representante/diretora das empresas veículo;

[...]

j) Nas DIPJ AC 2007, AC 2008 e AC 2009, apesar de haver local próprio para registrar a amortização de ágio (Fichas 6A linhas 38, 43 e 47, respectivamente), a BF registrou essas amortizações, indevidamente, em outras despesas financeiras, em clara tentativa de dificultar a constatação dessas amortizações. Isso vale também para as amortizações da CAJATI, BIPART e ANDELY;

[...]

n) integralização das quotas da CAJATI com as ações da FOSFÉRTIL e venda das quotas no mesmo dia, restando claro que se tratou de compra de ações pela BF.

Por tudo isso, concluiu a Fiscalização que a arquitetura do esquema que se desenhou, apesar de aparente legalidade com a formalização e com o registro de atos em órgãos apropriados deve ser vista como causa planejada para turvar a visão do Fisco, impedindo-o de ter conhecimento da redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação (fls.7533/7616), sustentando, em síntese: (i) decadência; (ii) dedutibilidade das despesas com amortização com ágio, registrado em diversas empresas do Grupo Bunge; (iii) impossibilidade de aplicar multa qualificada; (iv) impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada; e, (v) impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Para provar os fatos expostos pleiteia a realização de diligência.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 22/06/2012, acordaram os membros da 4ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, indeferir as preliminares de diligência e de decadência; e, no mérito, negar provimento à impugnação [...]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a autuada apresentou recurso voluntário (fls. 8038/8135), repisando os argumentos de sua peça impugnatória e acrescentando novos, os quais são, essencialmente:

1) os fatos geradores de 2005 foram alcançados pela decadência (art. 150, § 4º, do CTN), sendo que não cabe a imputação de dolo ou fraude, pois, além de válidas, as operações foram feitas às claras, divulgadas ao mercado e com conhecimento do BACEN e da CVM;

2) além disso, uma vez que o prazo decadencial no presente caso deve ser contado a partir da operação societária que deu origem ao registro inicial do ágio, decaiu o direito do fisco questionar as operações que geraram os ágios, pois os fatos se deram há mais de cinco anos (mais de dez, em alguns casos). Lembrado que, a fiscalização não contesta a quantificação das deduções, mas, sim, a validade do ato, para fins fiscais; como as primeiras amortizações foram deduzidas há mais de cinco anos, a unicidade de efeitos desses atos não permite que as amortizações dos últimos cinco anos sejam invalidadas;

3) o regime jurídico aplicável (i) não admite a dedução das amortizações do ágio, nos termos dos arts. 20 e 25 do Decreto-lei nº. 1598, mas (ii) admite a dedução, nos casos dos arts. 7º e 8º da Lei nº. 9532, que configuram vantagem fiscal criada para favorecer o ágio nas privatizações;

4) a decomposição do custo em valor do PL e ágio ou deságio é obrigatória, assim como a amortização de deságios, sendo facultativa apenas a amortização de ágios;

5) o princípio da legalidade e a regra de que o intérprete não pode distinguir onde a lei não distingue são suficientes para afastar as objeções à dedução das amortizações quando se reúnem investidora e investida, por meio de fusão, incorporação ou cisão;

6) no presente caso, a fiscalização justificou a glosa no simples fato de que foram utilizadas empresas veículo nas operações em que os ágios foram apurados, o que não tem qualquer fundamento.

7) não basta identificar uma empresa de curta duração ou uma empresa veículo na reorganização societária para que se considere a amortização do ágio apurado como inválida. É preciso analisar o contexto geral da operação.

8) não cabe questionar a utilização de empresa veículo na hipótese em que o contribuinte pode atingir idêntico objetivo com a incorporação direta. Nessa linha, cita a jurisprudência do CARF nos casos Tele Norte (AC 1301-000711), Editora Ática (AC 101-97027) e Santander (AC 1402- 00802).

9) o voto condutor do acórdão recorrido invoca a “Lei de Gerson” e o princípio da solidariedade para questionar a amortização fiscal dos ágios em questão, o que demonstra a existência de pré-concepções distorcidas sobre os enunciados dos artigos 7º e 8º da Lei 9532. O regime fiscal de amortização do ágio decorre diretamente da lei e as autoridades julgadoras não podem partir da pré-concepção de que todos os contribuintes agem de forma ilícita. Os eventuais abusos devem ser combatidos caso a caso e não por meio de generalizações. Além disso, no direito constitucional brasileiro outros princípios como o da legalidade, da proteção à propriedade privada, da vedação ao confisco e segurança jurídica impedem que o intérprete confira voz ativa ao princípio da solidariedade.

10) a lógica que informa o art. 7º da Lei nº. 9532 parece ter sido ignorada pela DRJ/SPO. Ao adquirir o investimento, a investidora remunerou os vendedores por lucros futuros, devidamente projetados por meio de laudo de avaliação (v.g. fluxo de caixa descontado). Esses lucros futuros, se efetivamente auferidos, serão submetidos ao IRPJ e à CSLL. Porém, há de se reconhecer que, para a sociedade investidora, não há acréscimo patrimonial enquanto ela estiver apenas recuperando o custo de aquisição do investimento, o que inclui o valor pago a título de ágio. Por isso, como não há acréscimo patrimonial efetivo, a legislação tributária determina que essa parcela do custo de aquisição (ágio) seja amortizada em consonância com a perspectiva de rentabilidade futura.

Com base nisso, é fácil constatar que o MEP é a justificativa que embasa a impossibilidade de amortização fiscal do ágio enquanto ainda não tiver sido realizada a operação de incorporação, fusão ou cisão entre as pessoas jurídicas envolvidas. É certo que o MEP consegue captar reflexos positivos do lucro da investida na investidora. Porém, considerando que esses reflexos positivos não são tributados pelo IRPJ e pela CSLL, não haveria porque permitir a dedução fiscal do ágio que originou as receitas de equivalência patrimonial.

Por outro lado, com a incorporação, fusão ou cisão, os lucros provenientes das atividades empresariais desenvolvidas pela empresa sucedida ainda não representam um resultado positivo efetivo para a sucessora, tendo em vista que ela

pagou um preço superior ao valor do patrimonial para que tivesse direito aos referidos lucros.

Assim, dito de outro modo, os lucros futuros passarão a ser tributados na empresa sucessora e, caso não seja admitida a amortização dos dispêndios anteriormente efetuados a título de ágio (parte do custo de aquisição), contra as receitas que os fundamentaram (rentabilidade futura), proceder-se-á à tributação de uma não renda.

Por tudo isso, acertadamente a lei tributária determina que, a partir do momento em que há a reunião entre as pessoas jurídicas, o ágio poderá ser amortizado no lapso temporal de projeção dos resultados.

Assim é que, a rigor, essa amortização não configura favor ou benefício fiscal, posto que a lei pressupõe que com a incorporação, fusão ou cisão, o empreendimento lucrativo passará a compor o resultado da sucessora.

Nessa lógica, a empresa sucessora não tem qualquer ganho até que recupere o ágio que pagou e por isso, ainda que a amortização do ágio tenha surgido para fomentar o “Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal”, não se pode negar que, sob os pontos de vista lógico e teleológico, o tratamento tributário conferido pelos artigos 7º e 8º da Lei 9532 está absolutamente condizente com o aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda, sendo incabível falar em benefício fiscal.

Explica as operações, da seguinte forma:

[...]

CAJATI

Esse ágio decorre de operação real e efetiva de aquisição de participação societária, realizada entre partes independentes, integrantes de grupos econômicos distintos (Bunge e VALE), com efetivo pagamento de preço.

Não houve qualquer questionamento quanto a respeito do valor do ágio e tampouco sobre seu fundamento econômico.

Com efeito, estão presentes todas as condições que dão ensejo à amortização fiscal do ágio, na forma da Lei n.º 9532, ainda que tenha sido utilizada empresa de curta duração.

O único questionamento da fiscalização diz respeito ao papel da Cajati na operação. No entanto, não há vedação à utilização de empresa de curta duração, salvo quando, por meio deles, se pretende um fim ilícito, o que não é o caso.

Vale registrar que a DIJON, cuja denominação social foi posteriormente alterada para CAJATI, foi constituída pela CPFL, que integralizou sua participação no capital social com as ações da FOSFÉRTIL. Portanto, a “empresa veículo” foi constituída por terceiros.

Em seguida, a CPFL vendeu sua participação societária na CAJATI para a Recorrente por preço superior ao valor patrimonial, com o conseqüente registro do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura; e, posteriormente, a CAJATI foi incorporada pela Recorrente, o que deu início a amortização fiscal do ágio.

Portanto, como se vê, a Recorrente poderia claramente ter adquirido as ações da FOSFÉRTIL para então incorporá-la. Ou seja, sob o ponto de vista estritamente fiscal, a dedução da amortização do ágio poderia ser conseguida por outros caminhos, independente da utilização de empresa veículo. Logo, a CAJATI é irrelevante para a amortização do ágio.

Por trás dessas operações tidas como inválidas e abusivas pelo fisco, há efetiva operação de aquisição de participação societária entre partes independentes, e na qual o ágio foi baseado em expectativa de rentabilidade futura.

A reorganização teve propósito negocial a par do resultado fiscal.

A CAJATI foi sociedade de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem longa existência.

Destarte, não merece acolhida a afirmação da DRJ/SPO no sentido de que teria havido uma operação de “casa e descasa”. Nesse tipo de operação uma das partes entra com quotas ou ações da empresa que será vendida e a outra parte entra com o dinheiro, mediante o aporte de recursos financeiros, via aumento de capital. Passo seguinte, as partes de “divorçam” mediante operação de cisão, sendo que cada qual leva consigo o ativo da outra parte (i.e. a empresa fica com o dinheiro e a outra com a participação societária). Com efeito, no presente caso, o pagamento de R\$ 240.000.000,00 foi feito diretamente para a CPFL, como consta na página 57 do TVF, e não integralizado na Cajati.

[...]

A respeito de tal operação, assim pronunciou-se a PGFN em suas contrarrazões a PGFN atacou o laudo de avaliação (elaborado posteriormente à aquisição), bem como a interposição de CAJATI na operação de compra e venda entre Fosfertil e CPFL (Vale). Conclui, assim, que a criação da CAJATI serviu apenas como instrumento para possibilitar a dedutibilidade da despesa referente ao ágio amortizado, sem qualquer propósito negocial.

Pois bem, conforme já abordado nas informações prestadas em embargos, o ágio CAJATI possui uma peculiaridade: tal empresa já era controladora de Fosfertil à época da aquisição.

Reproduzo novamente os organogramas e fluxos que demonstram os passos que compõem a operação:

se a estrutura pré existia, ou não, à data dos negócios, como foi no ágio CAJATI, em que a integralização de capital realizada por CPFL em DIJON/CAJATI se deu na mesma data da alienação das ações de CAJATI para a Recorrente.

Não há dúvidas que a real operação foi realizada entre a Recorrente e CPFL (Vale). Veja-se, por oportuno, passagens do voto da decisão recorrida que muito bem evidenciam a interposição de CAJATI/DIJON na operação realizada entre CPFL (controlada de Companhia Vale do Rio do Doce – CVRC) e a Recorrente:

Cabe lembrar que em 28/04/2003, 2 advogados constituíram a Dijon Participações Ltda. (DIJON), com capital de R\$ 100,00, um deles com 99% de participação.

Na 1ª alteração, em 24/10/2003, a sócia majoritária cedeu suas quotas para a Companhia Paulista de Ferros Ligas (CPFL) controlada indireta da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD). Na mesma data, a CPFL utilizou ações da FOSFÉRTIL para aumentar em R\$ 66.259.800,00 o capital da DIJON.

Ainda na mesma data, na 2ª alteração, a CPFL cedeu suas 66.259.899 quotas para a BF. E, ainda no mesmo dia, a CPFL vendeu todas as suas quotas da DIJON para a BF, por R\$ 240.000.000,00.

O item 2.4 do contrato de venda menciona a propriedade das ações da FOSFÉRTIL, in verbis:

"... por meio da 1ª alteração ... da SPE (Dijon), a vendedora (CPFL) aumentou o capital social da SPE, integralizando-o mediante a conferência das ações da Fosfertil ... a transferência das ações da Fosfertil da vendedora para a SPE i) ainda não foi protocolada na JUCESP ... e ii) ainda está pendente de registro nos livros do Bradesco, instituição depositária das Ações da Fosfertil ...".

A cláusula 4 do contrato de venda previa que as partes deveriam publicar avisos e fatos relevantes e, de fato, na mesma data (24/10/2003), a CVRD, publicou que:

"... sua subsidiária ... CPFL ... concretizou hoje a venda de ações da Fertilizantes Fosfatados S.A. (Fosfertil) para a BF por R\$ 240 milhões".

O item 4.2 do contrato de venda remetia à compradora (BF) a responsabilidade pelo registro na JUCESP da 1ª e 2ª alteração na DIJON e por transferir, junto à instituição financeira depositária das ações da FOSFÉRTIL, o registro da propriedade das ações para a DIJON.

[...]

Esta [Cajati] apresentou uma OPA de ações ordinárias da FOSFÉRTIL, devido ao aumento da participação da BF no capital da FOSFÉRTIL, cujo item 1.2 menciona que a BF celebrou em 24/10/2003 contrato de compra de quotas pelo qual adquiriu da CPFL a totalidade do capital da CAJATI, e indiretamente das ações por ela detidas da FOSFÉRTIL. O item 1.3 se referia à obrigatoriedade dessa OPA, pois as ações ordinárias adquiridas representavam mais de 1/3 do total em circulação.

Os itens 2.2.1 e 2.2.2 consignavam que o preço de compra ofertado seria o mesmo pago pela BF nas ações da FOSFÉRTIL e que as negociações entre a BF e a CVRD, partes não relacionadas, foram realizadas em bases comutativas (arms length). Mas, note-se que:

Já o relatório de rentabilidade futura foi endereçado à BF;

2 - as ações da FOSFÉRTIL eram o único ativo permanente da CAJATI;

3 - o diário de 2004 foi assinado pelo administrador e pelo contador da BF e da BB.

As DIPJ (AC 2003 e 2004) da CAJATI mostram que ela:

1 - não tinha empregados, nem qualquer registro de remuneração, ordenados, salários ou encargos sociais;

2 - só trazia resultados de equivalência patrimonial;

3 - não tinha qualquer atividade empresarial geradora de receitas;

4 - não trazia informação de ágio. Portanto, o que ocorreu, de fato, foi a venda das ações da FOSFÉRTIL, que eram de propriedade da CPFL, para a BF. Há abundantes provas do fato.

[...] a CAJATI foi constituída para isso, pois todas as tratativas e publicações, conduzidas pela BF e/ou BB, davam conta do verdadeiro negócio: a venda da FOSFÉRTIL para a BF. Conclui-se que, também neste caso, foram utilizadas formas jurídicas para escapar à regra geral de indedutibilidade do ágio, ferindo, assim, o espírito da lei. Em resumo: não havia outro conteúdo negocial na CAJATI que não o da economia fiscal a ser gozada pelo GB, por meio da BF, razão pela qual a glosa deve ser mantida, [...].

Salienta-se que sem a utilização de DIJON/CAJATI não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado no acórdão embargado. Nesse contexto, é de pouco relevo se a “empresas veículo” efetivamente operava, ou se sua existência foi efêmera, ou mesmo se já preexistia no momento da aquisição e já com o investimento que se desejava adquirir compondo seu ativo, como é o caso. O importante para a caracterização como *conduit company* foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si, bem como os efeitos tributários daí decorrentes. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada.

Entendo necessário, ainda, rebater o argumento contido no voto vencido no sentido de que a dedução da amortização do ágio poderia ter sido conseguida por outros caminhos, independente da utilização de empresa veículo, como, por exemplo, a Recorrente ter adquirido diretamente a FOSFÉRTIL para então incorporá-la. Conforme já consta no bojo do voto condutor do aresto embargado a artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, que talvez nunca seja alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio.

Por esses motivos, voto por acolher os embargos de declaração para suprir a omissão constatada, mantendo, contudo, a decisão de negar provimento ao recurso quanto a amortização dos ágio CAJATI.

Processo nº 16561.720026/2011-13
Acórdão n.º **1402-002.145**

S1-C4T2
Fl. 8.510

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por acolher os embargos para suprir omissões com efeitos infringentes para reconhecer a extinção do crédito tributário atinente ao ano-calendário de 2005 em face da decadência, dando provimento ao recurso em relação à matéria.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

CÓPIA