



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

Processo n° 16643.720008/2013-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.133 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria IRPJ E CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos de amortização de ágio tida como indevida corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez. Não há que se falar em contagem da caducidade a partir da operação em que foi gerada o ágio pois, nesse momento, anda não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária como decorrência da dedução indevida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO REFLEXO. REPLICAÇÃO DA DECISÃO DO PROCESSO PRINCIPAL.

Por se tratar de lançamento tido como reflexo, aplica-se à autuação da CSLL o resultado do julgamento no processo tido como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

CÓPIA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Mateus Ciccone, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os quais, conforme cópias constantes de fls. 1661/1.683, formalizaram crédito tributário no valor de R\$ 78.635.447,80 (fl. 1660), aí incluído principal, multa de ofício de 150% e juros de mora.

A irregularidade decorreu da amortização de despesas com ágio tida como indevida pela Fiscalização, pela utilização de empresa veículo sem propósito negocial que não o de criar condições artificiais para reduzir a carga tributária.

As operações sob exame foram:

- em 30/07/2004, a empresa RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens Ltda adquiriu 100% do capital social da MINOG PARTICIPAÇÕES, no valor de R\$ 100,00;

- em seguida, na mesma data, a MINOG PARTICIPAÇÕES teve alterada sua razão social para MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES;

- em 12/08/2004, a empresa RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens Ltda aumentou o capital social da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA de R\$ 100,00 para R\$ 199.823.629,00, por meio de remessa no valor de R\$ 196.215.162,54 a título de integralização do capital social subscrito pela sócia RIGESA. Parte do capital social subscrito foi ainda integralizado por meio de crédito detido pela sócia RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens Ltda contra a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA;

- também em 12/08/2004, foi assinado o contrato referente à compra das ações da TILIBRA S/A Produtos de Papelaria, pertencentes a 18 pessoas físicas da família Coube, no valor total de R\$ 217.350.000,00, que foram adquiridas documentalmente pela empresa MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES; assinaram o contrato os Srs. Paulo Tilkian (Diretor Presidente da RIGESA), Samuel Coleman Ice (Vice Presidente da Divisão de Produtos Primários da RIGESA) e Vanderlei Sakavicius (Diretor Adjunto Financeiro da RIGESA).

- em 29/10/2004, a empresa RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens Ltda aumentou o capital social da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA de R\$ 199.823.629,00 para R\$ 214.701.483,00, sendo integralizado o valor de R\$ 14.877.753,94, de acordo com a 3ª alteração do contrato social, “por meio de crédito em moeda nacional na conta corrente da sócia RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens Ltda”. Entende-se, segundo o contrato social, que a integralização teria sido em dinheiro, a partir de valores disponíveis na conta corrente da RIGESA. Instada a comprovar a efetiva integralização, o fiscalizado informou que o valor referia-se a um crédito da RIGESA contra a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, decorrente dos cheques para pagamentos adicionais aos vendedores das ações da TILIBRA, no valor de R\$ 8.621.128,00, bem como dos custos e despesas relativos à aquisição da TILIBRA, no valor de R\$ 6.256.626,00;

- em 30/10/2004, ocorreu a operação societária de incorporação reversa, de forma que a TILIBRA incorporou a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES (que foi sua controladora por pouco mais de 2 meses), o que implicou a extinção da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES, e a contabilização do ágio (decorrente da aquisição da TILIBRA) no ativo da própria TILIBRA.

A Fiscalização questionou a legitimidade da dedução do ágio nos seguintes termos:

- Embora documentalmente o comprador das ações da TILIBRA seja a empresa MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES, o pagamento aos sócios vendedores deu-se por meio de cheques emitidos pela RIGESA em favor da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES (a título de integralização do capital social subscrito), assinados no dia 11/08/2004, e endossados em favor de cada um dos 18 sócios vendedores, no dia 12/08/2004, de forma que o dinheiro sequer chegou a passar pela conta bancária da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES. Aliás, cabe salientar que a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES sequer chegou a ter conta bancária no período, conforme informou o próprio fiscalizado.

- Portanto, documentalmente, a empresa veículo MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES, a partir da integralização de seu capital social pela RIGESA (por meio dos cheques que foram em seguida endossados aos sócios vendedores da TILIBRA), teria adquirido as ações da TILIBRA, passando a ser a controladora da TILIBRA. O ágio sobre o investimento foi então registrado na contabilidade da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES, no valor de R\$ 187.704.356,34 (conforme Demonstração Financeira do período findo em 1 de novembro de 2004, resposta ao item 6 da Intimação N° 1, e linha 27 da Ficha 45A da DIPJ 2004 – AC 2004).

- Em seguida, a empresa MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES Ltda foi incorporada pela investida (TILIBRA), caracterizando a operação societária conhecida como incorporação reversa ou “às avessas”, a qual passou a registrar em sua contabilidade o denominado “ágio de si mesma”.

- Essa operação teve o condão de transferir o ágio decorrente da aquisição da TILIBRA (investida) para o ativo da própria empresa investida, com o fito de tornar esse ágio dedutível, nos termos do artigo 386, caput e inciso III, e parágrafo 6º, inciso II do RIR.

- O presente caso não demanda da fiscalização maiores esforços para provar a falta de propósito negocial das operações societárias em pauta, uma vez que há farta documentação comprobatória da existência apenas formal da empresa veículo MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES, e o próprio fiscalizado delineou com clareza as etapas do planejamento tributário abusivo que levou a cabo.

- Evidentemente, a aquisição da TILIBRA pela RIGESA possuiu propósito negocial e razões estratégicas de mercado. Não é disso que se trata. O que não possuiu propósito negocial nem substância econômica foi a aquisição da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES (originalmente MINOG) por R\$ 100,00, pela RIGESA, e todos os atos societários subsequentes que conduziram à aparência de que o investidor seria a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES, e que este investidor teria sido em seguida incorporado por sua investida (TILIBRA), de forma que o ágio decorrente da aquisição das ações da TILIBRA seria dedutível, uma vez que teria ocorrido a hipótese do artigo 386, parágrafo 6º, inciso II do RIR: a incorporação do investidor pela investida.

- Ainda que não houvesse as demais evidentes ilicitudes (utilização de empresa veículo para aquisição de investimento com ágio e posterior incorporação reversa, sem substância econômica ou propósito negocial), não haveria como a fiscalização admitir que o Laudo de Avaliação apresentado (pós-datado) fosse documento hábil para justificar a dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas de amortização de ágio.

Em relação à multa qualificada, a Fiscalização sustenta que A fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial das operações societárias em pauta e, ainda que não tenha confessado o intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, evidenciaria o planejamento tributário abusivo.

Intimada do feito, a interessada apresentou impugnação onde faz uma explanação do fatos sob a ótica da defesa. Em síntese apresenta as seguintes razões de defesa:

- Afirma que a MWVP foi utilizada pelo grupo MeadWestvaco para atuar como empresa holding do grupo no Brasil prática essa que possibilitaria maior controle e flexibilidade em operações posteriores;

- Sustenta que a MWVP arcou com todas as despesas direta e indiretamente ligadas à aquisição da impugnante, inclusive o custo das ações;

- Assim, não haveria qualquer irregularidade no procedimento e a incorporação da MWVP pela impugnante garantiria o direito à amortização do ágio;

- Sustenta a validade dos estudos de rentabilidade futura afirmando inexistir determinação legal para especificação da data do laudo. Mesmo que assim o fosse, defende que esse prazo não seria o da aquisição da participação societária mas sim o da incorporação;

- Reclama pela inexistência de situações que justificassem a imposição da multa qualificada e argui a ocorrência da decadência; e:

- Afirma ser incabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP prolatou o Acórdão 14-49.683 considerando o lançamento integralmente procedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa;

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial só é aplicável para o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas não para verificar atos pretéritos cujos efeitos tributários repercutem nos anos seguintes.

ÁGIO. CONSTITUIÇÃO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. IRPJ. CSLL.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada uma empresa veículo (incorporada em curto espaço de tempo), para, em nome dela, serem adquiridas ações com ágio, pago com recursos obtidos em função da própria incorporadora.

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito comercial e não apenas uma opção empresarial dos interessados, sob pena de se interpretar extensivamente uma norma concessiva de um benefício, hipótese vedada pelo art. 111 do CTN.

ÁGIO. COMPROVANTE DE ESCRITURAÇÃO. RENTABILIDADE FUTURA.

A amortização do ágio pago só se justifica, para fins fiscais, quando este tem por fundamento a expectativa de rentabilidade futura (projeções de resultado), que deve ser demonstrada ao tempo do pagamento do ágio e de sua escrituração, requisitos os quais não se logrou comprovar no presente caso.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de simulação e a conseqüente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, formalmente, por meio da constituição e posterior incorporação de “empresa veículo”, uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei nº 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este colegiado ratificando em essência as razões expeditas na peça impugnatória.

Processo nº 16643.720008/2013-93
Acórdão n.º **1402-002.133**

S1-C4T2
Fl. 2.215

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A arguição de decadência não merece qualquer crédito. Chega ao nível do absurdo a concepção de que, em casos como o presente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial seja a data da operação em que foi gerado o ágio. No entendimento da recorrente, nesse momento nasceria o direito da sociedade amortizar o ágio.

Pelo visto foi criada a figura da decadência presumida, ou seja, ciente da operação societária que gerou o ágio, a Fiscalização necessariamente deveria presumir que o sujeito passivo iria fazer a dedução indevida em momento posterior. Em outras palavras, mesmo que a pessoa jurídica não fizesse qualquer amortização, o Fisco teria que constituir o lançamento no quinquênio seguinte à operação, pois ela poderia mudar de idéia. Totalmente despropositado.

A jurisprudência apresentada não socorre a defesa. Os acórdãos 1103-00.001 e 107-07.819 tratam de situações nas quais foram alterados valores em períodos atingidos pela decadência. No caso do acórdão 107-09.545 houve erro na apuração do ágio. Por fim, em relação ao acórdão 1402-00.993, que corresponderia exatamente ao assunto aqui em discussão, o relator foi vencido quanto à posição ali externada.

No mérito, no que se refere à amortização de ágio importa ressaltar que a regra geral é a INDEDUTIBILIDADE DOS VALORES.

Registre-se ainda que, para fins de dedução das despesas com ágio, as premissas básicas – ainda que outros requisitos possam se fazer necessários caso a caso - a serem verificadas são: a independência entre as partes, a efetiva existência do ônus que justifique o ágio e a ausência de empresas veículo com fins exclusivamente tributários.

A operação que gerou o ágio foi a aquisição da Tilibra (recorrente) pela pessoa jurídica Meadwestvaco Brasil Participações Ltda (MWVP). Posteriormente, a Tilibra incorporou a MWVP no processo de incorporação reversa e passou a amortizar o ágio.

Não houve questionamento em relação à independência entre as partes no que se refere à operação que gerou o ágio. O efetivo dispêndio também ocorreu, mesmo com a ressalva do Fisco de que o ônus tenha sido da RIGESA e não da MWVP. No que se refere à utilização de empresa veículo, é fato que merece análise específica.

Pelo exame dos autos constata-se que a MWVP caracteriza-se plenamente como empresa veículo, cujo único objeto real foi possibilitar o benefício da amortização do ágio para a recorrente através de sucessivas operações societárias descritas pormenorizadamente no Termo de Verificação.

A própria recorrente admite tal fato, ainda que sustente a legalidade do procedimento. Assim se manifestou na peça recursal:

Antes de mais nada é importante ressaltar que a utilização da empresa veículo não resultou em um novo ágio ou na utilização em duplicidade do ágio pago. Muito pelo contrário, como será demonstrado abaixo, a estrutura utilizada gerou o registro unicamente do ágio pago sobre a aquisição das ações da Recorrente e a sua posterior utilização, assim como teria ocorrido em outras estruturas viáveis.

A utilização da empresa veículo é fato que isoladamente não seria motivo suficiente para descaracterizar os efeitos da operação quanto à geração do ágio. Entretanto, na presente situação entendo que o procedimento do sujeito passivo nos moldes realizados teve como escopo o contorno da legislação que trata da matéria no que se refere fundamentalmente às circunstâncias que, em ocorrendo, permitam a amortização do ágio.

Quem efetivamente adquiriu a Tilibra foi a pessoa jurídica Rigesa. Como bem ressaltou a autoridade lançadora, ocorreria o permissivo legal para dedução do ágio caso a Rigesa tivesse incorporado a Tilibra ou vive-versa. Ao que tudo indica, tal procedimento não seria de interesse dos envolvidos.

Pela similitude dos casos, faço minhas a explanações do Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO proferidas no bojo do voto condutor do acórdão 1402-001.460:

[...]

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu §6º, II, do RIR/99,

[...]

Isso, porque, o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento (efetivo o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura) não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição –, ou mediante amortização, desde que haja

incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

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, talvez nunca 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.

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar os seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

[...]

Do exposto, entendo correta a decisão recorrida e nego provimento ao recurso voluntário nessa questão.

Em relação à multa de ofício, no entendimento da autoridade lançadora, o procedimento do sujeito passivo visou exclusivamente driblar as restrições legais de amortização do ágio, caracterizando a conduta fraudulenta.

Não concordo com o posicionamento do Fisco. Há que se diferenciar a verificação do cumprimento dos requisitos para que uma operação feita pelo sujeito passivo gere os efeitos a que se destina das situações nas quais a própria existência da operação é questionada.

Quanto aos requisitos formais, a utilização de empresas veículo não foi objeto de questionamento. A ausência de propósito negocial impediu que a interessada usufrísse das reduções tributárias daí decorrentes mas, ratifica-se, as operações não foram tidas como simuladas ou inexistentes. Sob essa ótica não vejo elementos que justifiquem a qualificação da multa.

De todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Processo nº 16643.720008/2013-93
Acórdão n.º **1402-002.133**

S1-C4T2
Fl. 2.217

CÓPIA