



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

Processo nº 16682.721095/2013-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.190 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de maio de 2016
Matéria IRPJ E CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente REPSOL SINOPEC BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA *HOLDING*. LAUDO COM BASE NO RESULTADO DA EMPRESA OPERACIONAL COLIGADA.

Quando a norma estabelece como fundamento econômico do ágio o valor da rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, não faz qualquer distinção quanto à origem desse resultado. Se a empresa holding detém participação na empresa operacional com base na qual foi elaborado o laudo de avaliação, o resultado dessa última se refletirá naquela na mesma proporção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

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

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica REPSOL SINOPEC BRASIL S.A., referentes aos anos de 2008 e 2009, para a exigência de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 61.847.545,56, bem como a redução de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, nos montantes de R\$ 113.701.862,84 e R\$ 116.196.533,61, respectivamente.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL :

Segundo o agente fiscal, a REPSOL, empresa fiscalizada, deduziu indevidamente, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização de ágio, nos anos de 2008 e 2009, no montante de R\$ 72.365.897,62, em cada ano.

Ressalta a autoridade fiscal que o ágio foi derivado da incorporação da empresa REFISOL S.A, pela fiscalizada, em 07/06/2002, e que a incorporada detinha como único patrimônio 30% das ações da Refinaria Alberto Pasqualini REFAP S.A., as quais foram transferidas para a fiscalizada com o advento da citada incorporação.

Assevera que o único propósito da REFISOL foi servir de veículo para a transferência de 30% do capital social da REFAP para a fiscalizada, pois "(...) A REFISOL não tinha outro ativo, nem fatores de produção, logo o ágio não poderia ter como fundamento econômico a previsão de resultados futuros, como, de fato, não teve, pois o laudo de avaliação comprova que a perspectiva de resultados futuros está fundada no desempenho da Alberto Pasqualini REFAP S.A."

Destaca o autor do procedimento que a BDO Directa Auditores, responsável pelo laudo, efetuou a avaliação da REFISOL, em 30 de setembro de 2001, em R\$ 861.322.000,00, e que a própria fiscalizada justificou "a finalidade de estabelecer um valor de referência, face à necessidade de transferir 30% das referidas ações (da Alberto Pasqualini REFAP S.A.) para a Refisol S.A. para a posterior troca de ativos com a Repsol YPF Brasil S.A., como parte do acordo firmado entre a Repsol YPF SA., Repsol YPF Brasil S.A. e Petróleo Brasileiro S.A, Petrobrás Distribuidora S.A.BR e Downstream Participações S.A."

Ressalta o agente fiscal que a Downstream (holding, controlada pela Petrobrás S.A, que possui como ativos a empresa REFAP) foi criada em 27/11/2000 para facilitar a permuta de ativos entre a Petrobrás S.A. e a Repsol-YPF. A REFISOL, por sua vez, foi constituída em 22/11/2000, e tem como objetivo a participação no capital social de outras empresas. Em 06/02/2001, a Downstream transferiu 81.571.776 ações do capital social da REFAP para a REFISOL, a título de integralização de aumento de capital no valor de R\$ 81.570.776,00. As ações transferidas correspondem a 30% do capital social da REFAP. A fiscalizada, por seu turno, com a aludida incorporação da REFISOL, efetuou o competente registro contábil, com o lançamento de ágio de R\$ 723.658.976,22 que vem sendo amortizado à razão de 10% ao ano.

Aduz o auditor fiscal que os ajustes de equivalência patrimonial têm como premissa a neutralidade tributária e que, nesse contexto, é que deve ser interpretado o art. 386, inciso III, do RIR/1999.

Segundo o autor do procedimento, este dispositivo “*tem aplicação limitada aos casos em que o acervo vertido na fusão, cisão ou incorporação venha a efetivamente contribuir para a formação dos resultados sujeitos à tributação na empresa de destino. Tal ocorre apenas quando é absorvido o conjunto de fatores de produção que gera os resultados futuros esperados que deram fundamento ao ágio.*”

Assevera que, no presente caso, “*as atividades que geraram as expectativas de lucros futuros são todas desenvolvidas pela Refinaria Alberto Pasqualini REFAP S.A., cujo conjunto de fatores de produção permanece sob seu domínio e em nada contribui para a formação dos resultados tributáveis do interessado*”, e que, como a REFISOL tinha como único elemento patrimonial os 30% das ações da REFAP, transferidos ao interessado na incorporação, restou configurada a utilização de empresa veículo, através da qual a amortização do ágio, com base em previsão de resultados futuros, é usada para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSSL.

Ressalta, por fim, o autuante, que em decisão em processo administrativo fiscal sobre o mesmo tema, referente a anos-calendário anteriores, a DRJ/RJ1, no Acórdão 1232.483, se posicionou a favor da procedência dos autos de infração (transcreve a ementa do acórdão).

II. DA IMPUGNAÇÃO:

Cientificada dos autos de infração em 08/10/2013, a contribuinte, irressignada, apresentou, em 06/11/2013, a impugnação de fls. 204/228.

Ressalta que a glosa das despesas com ágio foi fundamentada na presunção de que a REFISOL seria uma mera empresa veículo, e na circunstância de que o ágio pago em sua aquisição (fundamentado em sua lucratividade futura) estaria relacionado indiretamente com as atividades desenvolvidas pela REFAP, investida da REFISOL.

Protesta, de plano, a impugnante pela improcedência da conclusão da Fiscalização pelos seguintes motivos:

1) a REFISOL não foi criada pela ora autuada, nem era uma simples empresa veículo, na medida em que sua existência teve um propósito econômico, que foi a segregação de ativos a serem permutados pelo grupo Petrobrás em operação totalmente transparente, entre partes não relacionadas, independentes, e consoante valores de mercado, atestado em laudo específico para esse fim;

2) Após a aquisição da REFISOL, a impugnante, observando o art. 385 do RIR/1999, procedeu ao desdobramento do valor da aquisição, entre investimento (R\$ 137.663.023,78) e ágio (R\$ 723.658.976,22), sendo que o ágio teve como fundamentação a perspectiva de lucros futuros (art. 385, § 2º, II, do RIR/1999);

3) Em 2002, a impugnante procedeu à incorporação da REFISOL, razão pela qual o ágio pago na sua aquisição passou a ser amortizado, à razão de 10% ao ano;

4) O art. 386, inciso III, do RIR/1999, estabelece que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação adquirida com ágio, cujo fundamento econômico seja o valor da rentabilidade futura, hipótese que ora se cuida, poderá amortizar o ágio em, no mínimo, 5 anos;

5) À luz da doutrina e dos recentes precedentes do do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a REFISOL não pode ser qualificada como *empresa veículo*;

6) A legislação tributária vigente não apresenta qualquer objeção quanto à utilização de *empresas veículos*, estando o contribuinte autorizado a organizar suas operações da forma que lhe parecer mais eficiente; e

7) O ágio pago pela impugnante na aquisição da REFISOL está efetivamente fundamentado na sua lucratividade futura, derivada de sua atividade, correspondente à sua participação na REFAP.

A seguir, presta a impugnante diversos esclarecimentos sobre as operações que resultaram na amortização do ágio, valendo destacar os seguintes aspectos:

“A REFISOL foi adquirida pela IMPUGNANTE através de permuta de ativos realizada com empresas do Grupo PETROBRÁS (PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.,

DOWNSTREAM PARTICIPAÇÕES S.A., e PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A. conforme documentos em anexo, Doc. Nº 03), a qual, à época, foi amplamente noticiada nos jornais de grande circulação do país.

Tal operação de permuta teve uma importância crucial para as empresas envolvidas: o propósito negocial da operação combinava o interesse da REPSOL da Espanha de entrar no mercado brasileiro, através de sua subsidiária no País (a IMPUGNANTE), e o do Grupo PETROBRÁS, de entrar no mercado argentino, em ambos os casos de forma sólida e competitiva. Ou seja, com a permuta de ativos realizada, se, por um lado, o Grupo PETROBRÁS adquiriu 12% do mercado argentino de combustíveis, por outro, a REPSOL YPF S.A. pôde entrar no mercado brasileiro de petróleo, através de sua subsidiária, a ora IMPUGNANTE.

Como medida preparatória da permuta de ativos, a IMPUGNANTE transferiu para a empresa denominada 5283 PARTICIPAÇÕES LTDA. os ativos na Argentina, a saber: (a) 219.144.038 ações da EG3 S.A. (equivalentes a 99,6109% de seu capital social); (b) 30.000 ações da EG3 ASFALTOS (equivalentes a 1,2% de seu capital social); e (c) 2 ações da EG3 RED S.A. (equivalentes a 0,0004% de seu capital social).

O mesmo se deu com o Grupo PETROBRÁS, que efetuou uma reorganização de seus ativos, com o objetivo de segregar aqueles a serem transferidos para a IMPUGNANTE.

Assim é que a Refinaria Alberto Pasqualini — até então uma unidade de negócios — foi transferida para a REFAP, empresa investida da DOWNSTREAM PARTICIPAÇÕES S.A.

A etapa subsequente para a segregação desse ativo foi a transferência, pela DOWNSTREAM PARTICIPAÇÕES S.A., para a REFISOL, de 30% do capital social da REFAP (justamente o percentual que seria objeto da permuta). A PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A. BR, por sua vez, transferiu para a empresa POSTOS ESTAÇÕES DE SERVIÇOS S.A., os ativos imobilizados e direitos contratuais de fornecimento de combustíveis, com centenas de postos de abastecimento.

Nesse sentido, a PETROBRÁS publicou fato relevante, dando conta não apenas da permuta a ser celebrada com a IMPUGNANTE, mas também da reorganização prévia dos ativos a serem permutados, acima mencionada, nos seguintes termos:

O laudo de avaliação elaborado pela BDO DIRECTA AUDITORES S/C da REFAP também explica como a DOWNSTREAM PARTICIPAÇÕES S.A., empresa que permutou as ações da REFISOL com a IMPUGNANTE, antes tinha transferido 30% do capital social da REFAP para a REFISOL (Doc. Nº 05):

(...)

Assim, a IMPUGNANTE permutou 100% das quotas da 5283 PARTICIPAÇÕES LTDA., nas seguintes proporções: 67,5% com a DOWNSTREAM PARTICIPAÇÕES S.A.; 20,2% com a PETROBRAS; e 12,3% com a PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A. BR, recebendo, em troca:

- 100% das ações da REFISOL (permutadas com a DOWNSTREAM PARTICIPAÇÕES S.A. (99,9993% do capital social), sendo que os outros 0,0007% foram recebidos pela IMPUGNANTE com a transferência da POSTOS ESTAÇÕES DE SERVIÇOS S.A.);*
- 10% dos direitos e obrigações sobre Albacora Leste (permutados com a PETROBRAS); e*
- 100% das ações da POSTOS ESTAÇÕES DE SERVIÇOS S.A. (permutadas com a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A. BR (99,9847% do capital social) e com a PETROBRÁS (0,0153% do capital social)).*

A operação de permuta de ativos também foi avaliada e relatada no parecer elaborado pela Deloitte Touche Auditores Independentes, referente às demonstrações financeiras da IMPUGNANTE relativas aos exercícios findos em 31/12/2001 e 2002, o qual deu conta, inclusive, da forma como tais ativos foram contabilizados.

(...)

Prosseguindo, assevera a impugnante que nem a lei nem os dispositivos regulamentares que tratam da amortização de ágio vinculam o aferimento da rentabilidade futura à existência de fatores de produção na sociedade adquirida, mas apenas determinam que as sociedades empresárias incorporadas, fusionadas ou cindidas tenham sido adquiridas com o 6 pagamento de ágio devidamente fundamentado, para que se possa proceder à amortização do ágio. Cita ensinamentos doutrinários.

A seguir, passa a suplicante a abordar o conceito de empresa veículo na ótica da atual jurisprudência do CARF.

Assevera que, no caso dos autos, o propósito negocial da operação realizada combinava o interesse da REPSOL da Espanha de entrar no mercado brasileiro, através de sua subsidiária no País (a impugnante), e o do Grupo PETROBRÁS, de entrar no mercado argentino, em ambos os casos de forma sólida e competitiva. Ou seja, com a permuta de ativos realizada, para o Grupo PETROBRÁS ingressar no mercado argentino de combustíveis, e, por outro lado, a impugnante participar no mercado brasileiro de petróleo.

Conclui, então, que, presente propósito indiscutivelmente empresarial, a REFISOL não pode ser considerada como uma empresa veículo.

Ademais, pondera a suplicante que, ainda que a REFISOL pudesse ser caracterizada como uma empresa veículo, se aplicaria o entendimento que

afinal prevaleceu nos acórdãos nos 1102-000.875 e 1301-001.224, segundo os quais, seguindo a recente tendência do CARF, reconheceu-se a legitimidade de amortização de ágio decorrente de reorganizações societárias, em que foram usadas as tais "empresas-veículos".

Ao final, pede a impugnante que sejam cancelados os autos de infração, restaurando-se os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, e cancelandose os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DF prolatou o Acórdão 03-60.745, tendo com base o Acórdão 12-32.583 proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro em processo que analisou o impacto dessas mesmas operações nos anos-calendário de 2005 e 2006, considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

*MATÉRIA JÁ DECIDIDA EM OUTRO PROCESSO.
APLICAÇÃO AO PRESENTE PROCESSO.*

Tratando-se de matéria já decidida no âmbito da primeira instância de julgamento, em outro processo administrativo, no qual foram examinados os efeitos tributários decorrentes dos mesmos atos e negócios jurídicos e concluiu-se pela procedência da mesma acusação fiscal em face do mesmo sujeito passivo, não compete a esta Turma de Julgamento reabrir a discussão, não lhe cabendo outra decisão que não a de aplicar aqui o que já foi decidido lá, sob pena de a presente impugnação configurar verdadeiro pedido de reconsideração, não previsto na lei processual administrativa, mormente porque, no presente processo, não foi suscitada qualquer questão preliminar ou prejudicial de mérito, além do fato de o recurso voluntário interposto naqueles autos se encontrar pendente de julgamento.

Devidamente cientificada, a interessada recorre a este colegiado ratificando as razões de mérito explanadas na peça impugnatória. Argúi, em preliminar, a nulidade da decisão primeira instância por cerceamento do direito de defesa pois, ao replicar o decidido em outro acórdão, teria deixado de apreciar as razões de defesa colocadas na impugnação.

É o relatório.

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 nulidade da decisão de primeira instância não merece prosperar. Ainda que o acórdão tenha tomado como base o decidido em outro processo – tratando da mesma matéria – houve a transcrição das principais partes que embasaram a decisão aqui prolatada, deixando claras as razões de decidir e os pontos de divergência com a defesa.

No mérito, de imediato importa registrar que, para fins de dedução das despesas com ágio, as premissas básicas 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 justificativa da Fiscalização para não aceitar a dedução das despesas com ágio voltou-se para o laudo de avaliação da Refisol S/A, incorporada pela autuada. De acordo com o Fisco, tendo em vista que as atividades que geraram as expectativas de lucros futuros seriam desenvolvidas pela REFAP (da qual a Refisol detinha 30% das ações) não haveria como imputá-las à Repisol pois o conjunto de fatores de produção lhe seriam estranhos. Assim, nos dizeres do Fisco, a Repisol seria meramente uma empresa veículo.

Em relação às premissas para dedutibilidade a questão da independência entre as partes é incontroversa e sequer foi cogitada pela Fiscalização como limitador. A decisão recorrida reconhece tal fato (ainda que com base em acórdão proferido por outra Unidade):

[...]

No caso concreto, tal fato não ocorreu. A Refisol S/A não foi criada pelo interessado, mas sim pelo grupo Petrobrás, e a Refisol S/A não serviu de instrumento para transportar o ágio, mas sim, para receber um ativo segregado do grupo Petrobrás (30% da Alberto Pasqualini Refap S/A) a ser transferido para o interessado, em razão da permuta de ativos.

[...]

Além de registrar a independência entre as partes, a transcrição supra mostra que a decisão recorrida estabelece que a Repisol foi utilizada não para transportar o ágio mas para receber um ativo segregado da Petrobras.

No meu sentir essa distinção não descaracterizaria a empresa veículo e a lide deveria ser analisada sobre esses moldes. Entretanto, a Fiscalização voltou-se ao questionamento do laudo e a decisão recorrida caminhou na mesma linha e ainda ressaltou que a classificação da Refisol como empresa veículo não seria relevante, conforme transcrição abaixo:

[...]

Todavia, toda essa discussão de se a Refisol S/A poderia ser ou não classificada como “empresa veículo” é irrelevante, pois o fato é que o único propósito da Refisol S/A foi servir de instrumento para transferir 30% do capital social da Alberto Pasqualini Refap S/A para o interessado. Sendo assim, e considerando que a Refisol S/A não tinha outro ativo e nem fatores de produção, o ágio não poderia ter como fundamento econômico a previsão de seus resultados futuros, como, de fato, não teve. Como já foi abordado anteriormente, o laudo de avaliação comprova que a perspectiva de resultados futuros está fundada no desempenho da Alberto Pasqualini Refap S/A.

[...]

Vê-se portanto que, com base na decisão recorrida, restou como questão impeditiva para a dedução o fato de que os resultados que serviriam de base para o cálculo da rentabilidade futura da Repisol pertenceriam à Refap.

A meu ver, o posicionamento do Fisco – e da decisão recorrida – só teria fundamento se não existisse qualquer vínculo entre a Repisol e a REFAP. Dito de outra forma, um incremento de rentabilidade na REFAP não poderia ter qualquer impacto na Repisol.

Ora, se a Repisol detém 30% da participação acionária na REFAP, os resultados dessa última se refletirão naquela na mesma proporção.

Quando a norma estabelece como fundamento econômico do ágio o valor da rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, não faz qualquer distinção quanto à origem desse resultado. Correta a interessada em argumentar que não há restrição quanto à natureza do ativo que gerará a rentabilidade.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Leonardo de Andrade Couto - Relator