



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 18471.000255/2006-95
Recurso nº 156.310 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO
Acórdão nº 101-97.117
Sessão de 5 de fevereiro de 2009
Recorrente WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA – DRJ – RIO DE JANEIRO – RJ I

IRPJ – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – DEDUTIBILIDADE – Na incorporação de sociedade, com acervo líquido da sociedade incorporanda, o ágio anteriormente registrado pela controlada em seus investimentos em outras pessoas jurídicas e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro da investidora.

IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – Computam-se na apuração do resultado do exercício como dedutíveis, todos ou custos ou despesas que guardem correlação com a atividade explorada e que forem documentadamente comprovados. A dedutibilidade deve ser admitida quando necessária e compatível com a fonte produtora.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL – Aplica-se à exigência decorrente o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

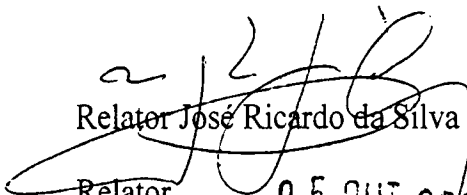
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para restabelecer a dedutibilidade dos valores de R\$ 152.907,90 e R\$ 2.493.028,15. Os Conselheiros Valmir Sandri e Sandra Maria Faroni acompanham o Relator pelas conclusões quanto a amortização de ágio (R\$ 152.907,90).

ANTÔNIO PRAGA



Presidente


Relator José Ricardo da Silva
Relator
05 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Walmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Júnior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente) e Antonio Praga (presidente da turma).

Relatório

WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 174/183), contra o Acórdão nº 12.359, de 16/11/2006 (fls. 159/1166), proferido pela colenda 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 86 e CSLL, fls. 90.

Consta do Termo de Verificação (fls. 81/85), as seguintes irregularidade fiscais:

- 1 – Custos, despesas operacionais e encargos não necessários, no valor de R\$ 1.134.427,00, apropriados ao resultado do exercício;
- 2 – Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa, no valor de R\$ 3.221.777,40;
- 3 – Ganhos e perdas de capital (participação extinta em fusão, incorporação ou cisão), no valor de R\$ 28.776.199,20.
- 4 – Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real (amortização de ágio), no valor de R\$ 152.907,90.

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação de fls. 125/153, na qual alega, em síntese, que:

- concorda em proceder aos ajustes na base de cálculo do Imposto de Renda, no que tange a infração 1 (integralmente, no valor de R\$ 1.134.427,00) e infração 2 (parcialmente, quanto ao valor de R\$ 728.749,25), totalizando R\$ 1.863.176,25 de infração não impugnada;
- o auto de infração é nulo, no que tange à CSLL, já que o mesmo foi de forma errada. O mesmo mencionou “falta de recolhimento” dos



valores que supostamente seriam considerados como Base de cálculo da CSLL;

- caso não seja declarada a nulidade do auto de infração da CSLL, concorda em proceder aos ajustes do saldo negativo da base de cálculo da CSLL, no que tange a infração 1 (integralmente, no valor de R\$ 1.134.427,00) e infração 2 (parcialmente, quanto ao valor de R\$ 728.749,25), totalizando R\$ 1.863.176,25 de infração não impugnada;*
- a incorporação da empresa Liquid Carbonic se deu pelo valor contábil, assim, não se verifica a possibilidade de ganho de capital no valor de R\$ 28.776.199,20;*
- ao incorporar a Liquid Carbonic Industrias S.A. torna-se sucessora de todos os seus direitos e obrigações, podendo, inclusive, deduzir os saldos de amortização de ágio existentes no patrimônio da incorporada;*
- os serviços prestados, pelas empresas Hermes Consultoria Representações Ltda, Gradus Serviços de Engenharia S/C Ltda e APS – Assessoria, Planejamento e Serviços S/C Ltda, no montante de R\$ 2.493.028,15, são despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.*

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142 do CTN e 10 e 59 do PAF.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não impugnada.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

BENS DE NATUREZA PERMANENTE. GASTOS.

As aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social devem ser ativadas, não podendo ser apropriadas diretamente ao resultado do exercício.

GANHOS DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIAL EXTINTA. INCORPORAÇÃO DA INVESTIDA.

A tributação do acréscimo patrimonial, nos casos de incorporação de empresa investida, ocorre quando o acervo líquido é incorporado em valor superior ao investimento (ações/quotas de capital) extinto.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO.

O ágio amortizado em período anterior à incorporação não pode ser utilizado pelo incorporador.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002

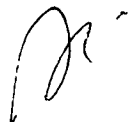
LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 29/12/2006 (fls. 173-v), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 31/01/2007 (fls. 174), onde expõe, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que o julgador de primeiro grau levou em conta apenas o aspecto contábil em relação à incorporação, o qual deve ser extensivo aos direitos e obrigações tributárias, inclusive àquelas controladas extracontabilmente, como é o caso dos saldos (devedores e credores) controlados na parte "B" do Lalur;
- b) que, no momento em que a recorrente incorporou a Liquid Carbonic Industrias Ltda., (investidora da XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda.), transportou para a parte "B" do seu Lalur, o saldo do ágio (do investimento na XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda) tributado anteriormente (adicionado e controlado na parte "B" da Liquid Carbonic);

 4

- c) que, em setembro de 2002, a White Martins incorporou a XYZ Distribuidora e Transportadora, que nesta ocasião, em decorrência da incorporação da Liquid Carbonic, ocorrida em abril de 2002, era controlada diretamente pela White Martins;
- d) que, em decorrência, o saldo do ágio amortizado e oferecido à tributação (controlado na parte "B" do Lalur), na incorporada (Liquid Carbonic), pelo princípio da sucessão universal (art. 227 da Lei n. 6404/76), deveria, também, ser reconhecido como direito da White Martins, para fins de aplicação dos artigos mencionados pelo ilustre julgador às fls. 166 (art. 391, c/c 426 do RIR/99) ou seja, além do saldo líquido contábil do ágio (valor original diminuído das amortizações) deve ser considerado também o valor do ágio já amortizado na empresa incorporada (Liquid Carbonic) no montante de R\$. 152.907,90;
- e) que, com relação aos serviços prestados pelas empresas APS Assessoria, Planejamento e Serviços S/C Ltda., e Gradus Serviços de Engenharia S/C Ltda., entenderam o julgadores que os gastos contribuiriam para a formação do resultado de mais de um exercício social;
- f) que a empresa APS Assessoria, foi contratada para assessorar, de forma permanente e continuada a recorrente em processos junto aos órgãos públicos, entendendo-se que os serviços se iniciam e terminam mensalmente, produzindo efeitos imediatos, devendo, portanto, ser considerados integralmente como despesa de cada mês de competência;
- g) que os pagamentos realizados para as empresas Hermes Consultoria Representações e Gradus Serviços de Engenharia, referem-se a contratação de empresas especializadas na aplicação de técnicas de melhoria de qualidade no âmbito operacional e administrativo, tais como: Six Sigma, 5 S, Kamban, etc;
- h) que essas técnicas sofrem alterações e influências das rápidas mudanças do mundo corporativo e, por isso, existe a necessidade constante da prestação de serviços de empresa do ramo;
- i) que, além do mais, não houve definição por parte do fisco nem do julgador, a respeito do prazo de amortização das despesas nos períodos subseqüentes, tampouco os procedimentos a serem observados na reconstrução do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator José Ricardo da Silva, Relator



O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Na presente instância, não foi argüida por parte da recorrente, qualquer preliminar a ser apreciada por este Colegiado, razão pela qual, o voto segue as matérias apresentadas no recurso voluntário.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

A acusação fiscal encontra-se descrita no Termo de Verificação (fls. 81) de forma muito resumida, conforme abaixo transcrito:

1.2 – Saldo de amortização de ágio (anteriores à incorporação) sobre o investimento da Liquid Carbonic Indústrias S/A na também incorporada XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda., excluído do lucro do exercício conforme Lalur, ainda que adicionado ao resultado dos exercícios anteriores, na incorporada Liquid Carbonic Indústrias S/A, não se justificando a exclusão na incorporadora, haja vista não ter transitado pelo resultado dos exercícios anteriores desta, ainda que a amortização seja dedutível pela natureza de seu fundamento (informado como rentabilidade futura), no valor de R\$ 152.907,90 (1.223.263,22 – 1.070.355,32), entretanto, amortizável somente a partir da incorporação.

Base Legal: Art. 250, inciso I, do RIR/99.

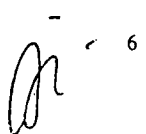
A norma legal que embasou a exigência fiscal. enseja as seguintes disposições:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

A fiscalização constatou que a recorrente amortizou ágio de participação societária (quotas da XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda), às quais pertenciam à empresa Liquid Carbonic Industrias S.A, sendo que esta última foi incorporada em 01/04/2002 pela recorrente (fls. 106/115). Tendo em vista que a amortização ocorreu em período anterior à incorporação, o Auditor-Fiscal procedeu à glosa da exclusão.

Ao apreciar a matéria, a turma de julgamento considerou que o ágio amortizado em período anterior a incorporação (março de 2000), como registrado no LALUR da recorrente às fls. 22 (amortização de ágio – XYZ em março de 2002) e fls. 23/24 (adição de R\$

 6

1.070.355,32 e exclusão de R\$ 1.223.263,22), produziu efeitos no resultado da empresa incorporada, que por sua vez refletiu no valor contábil do patrimônio líquido incorporado pelo interessado.

Afirma a decisão recorrida que a mera amortização do ágio não pode gerar efeitos fiscais, devendo o mesmo ser controlado à parte, para fins de cálculo do ganho de capital em eventual alienação do investimento, conforme disposto nos arts. 391 c/c 426 do RIR/1999.

Por seu turno, a recorrente insiste que, ao incorporar a Liquid Carbonic Industrias S.A. tornou-se sucessora de todos os seus direitos e obrigações, podendo, inclusive, deduzir os saldos de amortização de ágio existentes no patrimônio da incorporada.

Não resta qualquer dúvida que assiste razão à recorrente no sentido de que a empresa sucessora, no processo de incorporação, assume todos os direitos e obrigações da sucedida. Assim, o ágio de investimento registrado no patrimônio da empresa incorporada, na data da incorporação, pode ser amortizado pela incorporadora em períodos subseqüentes para se apurar o resultado contábil de acordo com o fundamento do ágio.

A ilustre autoridade autuante argúi que, tendo a recorrente incorporado a empresa Liquid Carbonic, a qual, por sua vez, possuía participação na empresa XYZ Distribuidora, não poderia a recorrente excluir do seu Lalur, os saldos de amortização de ágio correspondente ao investimento da empresa incorporada na empresa XYZ, pelo simples motivo que os questionados saldos de amortização não transitaram pelo resultado dos exercícios anteriores da empresa incorporadora, qual seja, a própria recorrente.

Tal afirmação não possui qualquer fundamento, eis que o artigo 227 da Lei nº 6.404/76, estabelece que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações.

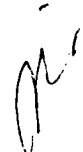
Assim, é assegurado o direito de a recorrente excluir do seu Lalur os saldos de amortização de ágio do investimento na empresa XYZ, ainda que referidas parcelas não tenham transitado em contas de resultado em períodos-base anteriores na empresa recorrente.

Dessa forma, a recorrente, ao incorporar a empresa Liquid Carbonic, tornou-se sucessora de todos os seus direitos e obrigações, sendo-lhe perfeitamente admitida a dedução dos valores correspondentes aos saldos de amortização de ágio.

No caso, a autoridade autuante não detectou nenhum ato simulado, antes, porém, admitiu a realização de todas as operações que relatou nos termos que seguiram o auto de infração, é dentro dessa perspectiva que o processo deve ser julgado.

Assim, dado ser a operação possível, as conseqüências contábeis são as que naturalmente resultam do ato, e as fiscais aquelas previstas na legislação de regência, vigente ao tempo em que esta se realizou.

Pois bem, no plano contábil, tendo havido a absorção da sociedade incorporanda, o ágio então registrado foi baixado e, em face de laudo que avaliara o patrimônio da sociedade a valor de mercado, este foi tratado como despesa dedutível na apuração do lucro real, em conformidade com o disposto na legislação de regência.

 7

Nessas condições, levando em consideração que a recorrente incorporou a empresa Liquid Carbonic e esta, por sua vez, possuía investimentos na empresa XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda., possui a recorrente o direito de excluir do lucro real o valor correspondente a parcela do ágio, na aquisição de investimento de empresa sucedida.

Por todo o exposto, o investimento da empresa Liquid Carbonic na empresa XYZ foi adquirido com ágio, o qual, na forma da lei, deveria ser amortizado proporcionalmente. No caso, sendo a empresa recorrente sucessora da empresa Liquid Carbonic, da mesma forma, sucedeu os direitos de amortização da sucedida Liquid Carbonic.

Voto pelo provimento do presente item.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA

A recorrente insurgiu-se contra a glosa que recaiu sobre despesas com prestação de serviços efetuados pelas empresas APS - Assessoria, Planejamento e Serviços S/C Ltda, no montante de R\$ 1.368.000,00, Hermes Consultoria Representações Ltda e Gradus Serviços de Engenharia S/C Ltda, no montante de R\$ 1.125.028,15.

A fiscalização realizou a glosa, sob entendimento de que os serviços prestados teriam aplicação também em períodos futuros, além de não estarem totalmente vinculados, no momento em que transitaram pelo resultado do exercício de 2002, à manutenção da fonte produtora de receitas, e portanto, deveriam ter sido registrados a débito de conta patrimonial ativa”.

Por ocasião da impugnação, a contribuinte justificou que os referidos serviços constituem despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, razão pela qual não devem ser glosadas.

Por seu turno, a turma julgadora de primeiro grau manteve a exigência sob os seguintes fundamentos:

Da análise do contrato celebrado entre o interessado e a empresa APS - Assessoria, Planejamento e Serviços S/C Ltda (fls. 35/42), verifica-se que o montante de R\$ 1.368.000,00 (12 parcelas de R\$ 114.000,00) se refere a despesas com prestação de serviços que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social (contrato item 1.1 “f” c/c item 6.2 “a” – fls. 37 e 40).

Da mesma forma, verifica-se através do objeto dos contratos celebrados com as empresas Hermes Consultoria Representações Ltda (fls. 43/44 e 53) e Gradus Serviços de Engenharia S/C Ltda (fls. 65 e 68), bem como através das notas fiscais e respectivos demonstrativos (fls. 45, 55, 67 e 68 e 73/80), que o montante de R\$ 1.125.028,15, também se refere a despesas com prestação de serviços que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.



Deste modo, nos termos do art. 179, inciso V, da Lei nº 6.404/76, os referidos gastos deveriam ser ativados e poderiam ser amortizados, conforme disposto no art. 325, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999).

Constata-se, portanto, que o fundamento da glosa não foi a desnecessidade da despesa, mas o fato de ter sido apropriada diretamente ao resultado do exercício.

Sendo assim, o lançamento referente a tais despesas apropriadas diretamente ao resultado do exercício, no valor de R\$ 2.493.028,15, é procedente.

De um exame dos documentos constantes dos autos, constata-se que a empresa APS – Assessoria, Planejamento e Serviços S/C Ltda., foi contratada para assessorar a recorrente, de forma permanente e continuada, no andamento de processos e de projetos, junto aos órgãos públicos, não havendo, portanto, qualquer motivo para que fossem imobilizados tais dispêndios, para posterior amortização.

Da mesma forma, em relação aos pagamentos efetuados por serviços prestados pelas empresas Hermes Consultoria Representações Ltda., e Gradus Serviços de Engenharia S/C Ltda., pois, como visto dos contratos e demais documentos, tratam-se de empresas prestadoras de serviços, contratadas com a finalidade de melhorar a aplicação de técnicas e de qualidade no âmbito operacional e administrativo da empresa.

A documentação acostada aos presentes autos milita em favor da tese defendida pela pessoa jurídica autuada, ou seja, está provado que os gastos foram efetivamente realizados, os documentos comprobatórios são hábeis e idôneos e as despesas correspondem efetivamente à atividade desenvolvida pela recorrente.

Por outro lado, as conclusões de que não atenderiam as condições de normalidade e usualidade por não considerá-las despesas do período, mas sim de exercícios futuros nas atividades da recorrente, entendo que não encontra guarida no contexto da situação em exame.

Evidentemente que foram gastos efetivados com a finalidade de melhoria de qualidade nas atividades da empresa, então, inferir-se daí que não são despesas inerentes ao período-base de competência e que devem ser ativadas para posterior amortização vai uma grande distância. Não há de desconhecer-se que normais tais despesas o são, até porque, como já frisado anteriormente, na atividade empresarial é necessária a constante melhoria de qualidade nas suas atividades e, no presente caso, é de se aceitar que a recorrente necessita dos serviços especializados como o melhor meio manter as suas atividades.

Não é aceitável que os pagamentos efetuados pela recorrente sejam considerados como resultados de exercícios futuros baseados em simples achismo decorrente de elocubrações fantasiosas do autuante.

O acórdão recorrido, sem acrescentar qualquer fundamento ou justificativa em consequência dos argumentos expendidos na fase impugnativa, manteve a exigência de crédito tributário.

 9

No caso sob exame, não há qualquer contestação sobre a efetividade dos gastos. Nesse sentido, deve-se mencionar o princípio denominado emparelhamento entre custos e despesas operacionais e as receitas geradas pelos serviços. Ou seja, nas atividades normais da pessoa jurídica, a contabilidade deve apropriar os custos ou despesas na medida em que são geradas as receitas.

Dai concluir que um determinado gastos realizado pela empresa, mais especificamente por serviços prestados para melhoria de suas atividades, deve ser registrado no ativo diferido sem qualquer fundamentação aceitável vai uma distância considerável.

A dedutibilidade de despesas e custos está condicionada a que os mesmos sejam operacionais, isto é, "*necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*". Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

Com a devida vênia, entendo que não pode a fiscalização ultrapassar os limites de suas atribuições para imiscuir-se nos objetivos negociais e modos procedimentais lícitos adotados por contribuintes, como se trata no presente caso.

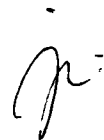
Assim, os serviços prestados cujos dispêndios foram registrados a débito do resultado do exercício, até prova em contrário, referem-se à atividades normais da pessoa jurídica, devendo, portanto, serem aceitos como dedutíveis.

Se mais não bastasse, ainda que fosse cabível a glosa das despesas com a decorrente ativação dos valores pagos para posterior amortização, deve-se ressaltar que as despesas ocorreram no ano-calendário de 2002, enquanto que a ação fiscal foi levada a efeito no ano-calendário de 2006, motivo pelo qual a fiscalização deveria ainda reconhecer a dedutibilidade em todos os períodos-base encerrados até então, ou seja, deveria a autoridade fiscal admitir a amortização dos valores questionados nos anos-base de 2002, 2003, 2004 e 2005, o que também não foi feito.

Entendo, pois, que assiste razão à recorrente, pelo que dou provimento a este item.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL

Aplica-se à exigência decorrente o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.



CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 5 de fevereiro de 2009


Relator José Ricardo da Silva