



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

Processo n° 18471.000255/2006-95
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-002.842 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE RECURSO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Cabíveis os embargos de declaração para sanar omissão relativa à falta de análise de recurso de ofício.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NA ANÁLISE DE INFRAÇÃO. REJEIÇÃO.

Constatada inexistência de omissão na análise da infração relativa à glosa das despesas com prestação de serviços, os embargos devem ser rejeitados.

GANHOS DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO PELO VALOR CONTÁBIL. INEXISTÊNCIA DE GANHO TRIBUTÁVEL.

Inexiste ganho tributável quando o acervo líquido da empresa incorporada é transferido pelo mesmo valor contábil das ações extintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher parcialmente os embargos, para: (i) rejeitá-los na parte relativa à alegada omissão quanto às glosas das despesas com prestação de serviços; (ii) acolhê-los para sanar a omissão relativa à falta de análise do recurso de ofício, desse conhecer, e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Nelso Kichel e Roberto Silva Junior.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração (fls. 233 a 239) opostos pela Fazenda Nacional, em face do acórdão de recurso voluntário nº 101-97.117 (fls. 219 a 229) proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho, na sessão de julgamento realizada em 05 de fevereiro de 2009.

No referido julgado o Colegiado decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para restabelecer a dedutibilidade dos valores de R\$ 152.907,90 e R\$ 2.493.028,15.

O Acórdão ficou assim ementado:

"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."

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração em que alega a omissão no tocante à questão do recurso de ofício. Afirma que apesar de ter havido uma exoneração pelo órgão julgador de primeira instância, em montante superior a R\$ 1.000.000,00 não foi interposto o recurso de ofício. Assim, requer a devolução dos autos à primeira instância para interposição do recurso de ofício, ou caso se entenda desnecessária a devolução dos autos, seja apreciada a correção ou não da exoneração do crédito realizada pela DRJ/RJOI.

A segunda omissão apontada pela Fazenda Nacional nos embargos de declaração refere-se à falta de análise pelo acórdão embargado dos fundamentos concretos mencionados na decisão de primeira instância que justificaram as glosas realizadas pela fiscalização. Referida omissão foi assim demonstrada:

"8. Por sua vez, no voto-condutor do v. acórdão ora embargado, constou que a r. decisão de 1ª instância não acrescentou qualquer fundamento ou justificativa para manter a glosa, tendo se configurado "simples achismo" do autuante e de "elucubrações fantasiosas" o fundamento de que os pagamentos efetuados fossem considerados como resultados de exercícios futuros, litteris:

"Não é aceitável que os pagamentos efetuados pela recorrente sejam considerados como resultados de exercícios futuros baseados em simples achismo decorrente de elucubrações 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. Daí, temos inquestionável OMISSÃO ao não ter o v. acórdão ora embargado analisado os fundamentos concretos mencionados na r. decisão de 1ª instância, que justificaram a glosa, senão vejamos, *verbis*:

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 a 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 que (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."

10. Como se vê pelo trecho da r. decisão de 1ª instância acima transcrito (fls. 164), a turma julgadora invocou cláusulas contratuais, notais fiscais e respectivos demonstrativos para firmar o convencimento, não tendo o v. acórdão ora recorrido adentrado no mérito de analisar tais fundamentos."

11. Desta forma, merece ser sanada a OMISSÃO apontada, até porque não se trata de mero inconformismo da Fazenda Nacional no tocante ao julgamento deste ponto, mas, sim, da necessidade de se enfrentar fatos concretos trazidos na r. decisão de 1ª instância, nem que seja para afastá-los.

Em juízo de admissibilidade sumária, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção, constatou que a omissão havia sido objetivamente apontada pela embargante, e admitiu os embargos por meio do seguinte despacho:

"1) Omissão no Tocante à Questão do Recurso de Ofício

A situação de omissão está apontada objetivamente. Verifica-se que não houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir, qual

seja, recurso de ofício porque houve uma exoneração do crédito tributário superior a um milhão de reais pela DRJ/RJOI, ainda que não tenha efetuado o apelo.

2) Omissão Verificada no Tocante à Questão da Glosa que Recaiu sobre Despesas com Prestações de Serviços Efetuados

Tem cabimento transcrever excertos do acórdão embargado:

"Não é aceitável que os pagamentos efetuados pela recorrente sejam considerados como resultados de exercícios futuros baseados em simples achisnno decorrente de elucubrações 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."

A situação de omissão está apontada objetivamente. Verifica-se que não houve expressa manifestação do julgador sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir, qual seja, ao não ter o acórdão embargado analisado os fundamentos concretos mencionados na decisão de primeira instância, que justificaram a glosa que recaiu sobre despesas com prestações de serviços efetuados."

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

De acordo com o Termo de Intimação de fls. 230, os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional em 03/12/2009 (fls. 232), para ciência do Acórdão nº 101-97.117 pelo Procurador, o que se deu em 28/12/2009 (fls. 230).

Considerando que os embargos foram opostos em 29/12/2009 (fls. 233 a 239), dentro do prazo de 5 dias estabelecido pelo § 1º do art. 65 do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, tenho-os por tempestivos.

Nos embargos opostos a Fazenda Nacional alega a existência de omissão no acórdão embargado quanto à questão do recurso de ofício. Afirma que apesar de ter havido uma exoneração pelo órgão julgador de primeira instância, em montante superior a R\$ 1.000.000,00 não foi interposto o recurso de ofício.

De fato, o órgão julgador de primeira instância não recorreu de ofício da parcela exonerada, entretanto, por se tratar o recurso de ofício de requisito obrigatório para eficácia da decisão de primeira instância, nos termos do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/72, bem assim, que não há preclusão temporal pela inércia da autoridade em remeter o processo ao órgão superior, entendo desnecessário o retorno dos autos à autoridade julgadora para interposição do recurso e passo à análise do mérito.

Por concordar integralmente com as razões de decidir do Acórdão nº 12-12.359, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJOI, entendendo que não merece reparos à decisão nele exarada e nego provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator:

45 *No procedimento fiscal, a autoridade autuante verificou que o interessado (empresa incorporadora) não apropriou ao lucro real o montante de R\$ 28.776.199,20, correspondente à diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas (R\$ 214.483.016,10), que possuía da empresa incorporada (Liquid Carbonic Indústrias S.A.), e o valor do acervo líquido que as substituiu (R\$ 243.259.215,30), conforme laudo às fls. 116/119, quando da operação de incorporação.*

46 *Alega o interessado que a incorporação da empresa Liquid Carbonic se deu pelo valor contábil e desta forma não existe o ganho de capital apurado no procedimento fiscal.*

47 *Da análise da documentação acostada aos autos, verifica-se que o Laudo de Avaliação citado pelo interessado, datado de 01/02/2002, teve o fim específico de estabelecer o valor de mercado da empresa incorporada (fls. 116/119).*

48 *O Protocolo e Justificação da operação de incorporação (fls. 104/105), datado de 21/02/2002, definiu, no item "A", que o valor do patrimônio a ser incorporado seria apurado em Laudo de Avaliação a ser elaborado.*

49 *Através da segunda alteração de contrato social do interessado (fls. 94/103), datada de 27/02/2002, foi aprovado o referido Protocolo e Justificação, autorizada a versão do patrimônio líquido da incorporada, bem como nomeados os peritos para o avaliarem.*

50 *Em 01/04/2002, foi emitido o Laudo de Avaliação do acervo líquido da empresa incorporada (fls. 27/30 do anexo 1), onde se apurou o valor de R\$ 214.483.016,10, o qual foi aprovado pela terceira alteração de contrato social do interessado, datada de 01/04/2002 (fls. 106/115).*

51 *Nos casos de incorporação de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, será computado como ganho de capital a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor que as substituir do acervo líquido recebido pela incorporadora, conforme dispõe o art. 430 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999).*

52 *Da documentação que registrou a operação de incorporação, citada anteriormente, extrai-se que o acervo líquido foi recebido pela incorporadora ao valor de R\$ 214.483.016,10. O valor contábil das ações/quotas extintas, conforme informado pela autoridade autuante em seu Termo de Verificação II (fls. 81/85), também corresponde a R\$ 214.483.016,10, logo, não há que se falar em ganho de capital.*

53 *A autoridade autuante, ao apurar a infração, utilizou o Laudo de Avaliação que teve a finalidade de apurar o valor de mercado da incorporada (fls. 116/119). Tal documento, isoladamente, não resulta em ganho de capital, serve para comparar o registro contábil com o valor de mercado do acervo líquido.*

54 *A tributação do acréscimo patrimonial, nesse caso, somente ocorreria se o acervo líquido fosse incorporado ao patrimônio do interessado em valor*

superior ao investimento (ações/quotas de capital) que ele possuía na incorporada. Nos autos não há provas que permitam formar essa convicção.

55 *Ademais, no Laudo de Avaliação, utilizado pelo Auditor-Fiscal no cálculo do ganho de capital, verifica-se que o valor de mercado foi informado em moeda estrangeira e convertido pela taxa de câmbio de 31/01/2002.*

56 *Ocorre que a incorporação foi aprovada em 01/04/2002 (terceira alteração de contrato social - fls. 106/115) e, desta forma, o valor de mercado deveria ser novamente calculado, pela taxa de câmbio mais recente, o que poderia resultar em valor diverso do apurado anteriormente.*

57 *Sendo assim, com base na documentação acostada aos autos e nos termos da legislação de regência, entendo que a operação de incorporação, ora em análise, não resultou na apuração de ganho de capital, razão pela qual, nesse item, o lançamento tributário é improcedente.*

A segunda omissão apontada pela Fazenda Nacional nos embargos de declaração refere-se à falta de análise pelo acórdão embargado dos fundamentos concretos mencionados na decisão de primeira instância que justificaram as glosas realizadas pela fiscalização. Afirma a embargante que a decisão recorrida invocou cláusulas contratuais, notas fiscais e respectivos demonstrativos para firmar o convencimento, entretanto, o acórdão ora embargado não adentrou no mérito de analisar tais fundamentos.

Ao apreciar a questão, o acórdão embargado assim se manifestou:

"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 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

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.

Daí 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."

Assim, contrariamente ao alegado pela embargante, verifico que o acórdão embargado, da mesma forma que a decisão de primeira instância, analisou a documentação acostada aos autos, dentre elas os contratos, notas fiscais e respectivos demonstrativos, entretanto, chegou a conclusão diversa da pretendida pela embargante, ou seja, entendeu estar provado que os gastos foram efetivamente realizados, bem assim, que os documentos comprobatórios são hábeis e idôneos e as despesas correspondem efetivamente às atividades normais desenvolvidas pela recorrente, devendo, portanto, serem aceitas como dedutíveis.

Especificamente quanto à afirmação da decisão recorrida de que as despesas com prestação de serviços contribuiriam para a formação do resultado de mais de um exercício social e deveriam, portanto, ser ativadas, o acórdão embargado manifestou-se contrariamente ao decidido pelo órgão julgador *a quo*. De acordo com a decisão embargada, ainda que fosse cabível a glosa dessas despesas, com sua consequente ativação para posterior amortização, a fiscalização deveria ter admitido a amortização dos valores questionados nos anos base de 2002 a 2005, visto que as despesas ocorreram no ano-calendário de 2002, enquanto que a ação fiscal foi levada a efeito no ano-calendário de 2006.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por acolher parcialmente os embargos para: (i) rejeitá-los na parte relativa à alegada omissão quanto as glosas das despesas com prestação de serviços; (ii) acolhê-los para sanar a omissão relativa à falta de análise do recurso de ofício, desse conhecer, e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo