

Prezados Leitores:

A publicação **Nota Tributária # Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** tem por objetivo atualizar nossos clientes e demais interessados sobre os principais assuntos que estão sendo discutidos e decididos nesse órgão.

Nesta 112ª edição do nosso informativo, comentamos decisão em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) analisou a legitimidade da amortização de ágio baseada no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, estabelecendo critérios relevantes para a possibilidade de seu aproveitamento pelos contribuintes.

Comentamos, ainda, decisão na qual a CSRF analisou a possibilidade da tomada de crédito da Contribuição para o Programa para a Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) sobre serviços de movimentação interna de insumos, com base nos arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Para acessar diretamente o texto referente a cada um desses temas, clique:

**CSRF – Acórdão 9101-003.466 – Ágio**

**CSRF – Acórdão nº 9303-005.928 – Créditos de PIS e COFINS – Serviços de Movimentação Interna**

O escritório **Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** encontra-se à disposição dos clientes para esclarecer quaisquer dúvidas acerca dos julgados aqui relatados.

Esperamos que tenha uma boa leitura!

CSRF – Acórdão 9101-003.466 – Ágio

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.”

Em importante julgado, a CSRF analisou a legitimidade da amortização de ágio baseada no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, estabelecendo critérios relevantes para a possibilidade de seu aproveitamento pelos contribuintes. O julgado tratou de operações ocorridas antes da vigência da Lei nº 12.973/2014.

No caso concreto, analisou-se Recurso Especial interposto pela PGFN baseado na existência de divergência interpretativa sobre o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, contra acórdão que admitiu a possibilidade de amortização de ágio por companhia diversa da que adquiriu a participação societária com ágio. A divergência na interpretação desse dispositivo diz respeito à “possibilidade ou não de transferência de ágio apurado na aquisição de participações societárias de terceiros independentes, entre empresas do mesmo grupo, com posterior incorporação de sociedades e aproveitamento fiscal do ágio.”

Os autos de infração foram motivados pela alegação da Autoridade Lançadora de que a operação societária realizada teria sido efetuada com abuso de direito, entendimento esse que foi partilhado pela DRJ para julgar improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte. Ao analisar o Recurso Voluntário interposto contra a decisão que manteve os autos de infração, o CARF entendeu que não haveria abuso de direito na operação, tendo em vista que questões de índole societária justificam o modo como foi estruturada a aquisição de participação societária. Além disso, o CARF entendeu que o ágio não foi gerado internamente, isto é, dentro do mesmo grupo econômico, pois foi fundamentado em avaliação da rentabilidade futura de participação societária adquirida de terceiros não integrantes do grupo econômico do qual faz parte a Contribuinte.

Assim, o Recurso Voluntário foi provido pelo CARF, tendo a PGFN interposto Recurso Especial alegando divergências na interpretação do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 com relação à possibilidade de “transferência” do ágio, isto é, se o ágio pode ser amortizado somente pela pessoa jurídica que inicialmente adquiriu a participação societária (investidor originário) ou se qualquer pessoa jurídica que vier a incorporar a sociedade adquirida com ágio poderia amortiza-lo.

Ao analisar o Recurso Especial da PGFN, o Relator fundamentou seu voto na interpretação de que existem três critérios para amortização do ágio decorrentes da interpretação do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio; (ii) a lisura na avaliação da empresa adquirida; e (iii) a demonstração da expectativa da rentabilidade futura.

Ao analisar os argumentos específicos da PGFN, o Relator os rechaçou por entender que: (i) a possibilidade de amortização do ágio prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 não é benefício fiscal, não podendo ser interpretada em sua literalidade, segundo a qual o ágio poderia ser amortizado apenas pela pessoa jurídica da que efetuou o pagamento pela aquisição da participação societária; (ii) a interpretação finalística do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 permite que contribuinte diverso do que efetivamente pagou pela aquisição da participação societária possa amortizar o ágio, tendo em vista que a apenas ágios “forjados” não podem ser amortizados nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997; e (iii) a teoria do propósito negocial não tem fundamento legal e, mesmo que fosse válida, a economia fiscal seria um propósito negocial legítimo e não poderia ser utilizada para tornar inoponíveis ao Fisco certas operações.

Isto é, no entendimento do Relator, como o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 não determina que somente o investidor originário poderia amortizar o ágio, qualquer pessoa jurídica que incorporar a sociedade cuja participação societária tenha sido adquirida com ágio poderá amortizá-lo, desde que: (i) tenha ocorrido o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio; (ii) a avaliação da empresa adquirida tenha sido feita de maneira regular; e (iii) seja demonstrada a expectativa da rentabilidade futura.

O voto do Relator, contudo, foi vencido por voto de qualidade. O Conselheiro que redigiu o voto vencedor entendeu que o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 não permite o “aproveitamento tributário de ágio regularmente registrado por uma empresa e posteriormente ‘transferido’, por meio de operações de incorporação e de compra e venda, para outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico”.

No voto vencedor, parte-se da premissa de somente a pessoa jurídica que pagou pela participação societária adquirida com ágio poderia amortizá-lo, isto é, o investidor originário. Isso porque, no entendimento do Conselheiro que o redigiu, o ágio pago pode ter somente dois efeitos fiscais para tal investidor: (i) integrar o custo de aquisição do investimento para fins de apuração de eventual ganho de capital na sua alienação; ou (ii) ser amortizado, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, na hipótese de incorporação da sociedade adquirida pela própria sociedade adquirente.

A interpretação do voto vencedor é motivada por um critério econômico-contábil adotado pelo Conselheiro que o redigiu, o qual sustenta que, no momento da incorporação, a incorporadora passa a deter tanto o “lucro futuro” (resultado da avaliação da rentabilidade futura), bem como o investimento original, fundindo-se, assim, o “risco do investimento” e o “risco do empreendimento”. Somente nessa hipótese a legislação tributária permitiria que o contribuinte reconheça a “perda do capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à ‘mais valia’ (sic)”.

Além disso, o voto vencedor, apesar de desfavorável ao contribuinte, firmou uma premissa importante: para legitimidade da amortização do ágio, não é necessário que a aquisição da participação societária se dê exclusivamente com o desembolso de valores monetários (caixa), podendo ser efetivada por outros meios que impliquem variações patrimoniais.

Em síntese, de acordo com o voto vencedor, a presença do investidor originário na operação de incorporação (seja no papel de incorporador ou de incorporada) é a pedra de toque para amortização do ágio com base no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997. Além disso, o investidor originário deve ter “acreditado” no investimento e realizado um legítimo estudo da rentabilidade futura ter sido realizado e a participação societária por quaisquer meios que impliquem variações patrimoniais (caixa, permuta, emissão de ações etc.).

Assim, por voto de qualidade, a CSRF deu provimento ao Recurso Especial da PGFN, determinando a reforma do acórdão recorrido e, conseqüentemente, a manutenção dos autos de infração, firmando o entendimento de que o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 não permite o “aproveitamento tributário de ágio regularmente registrado por uma empresa e posteriormente ‘transferido’, por meio de operações de incorporação e de compra e venda, para outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico”.

CSRF – Acórdão nº 9303-005.928 – Créditos de PIS e COFINS – Serviços de Movimentação Interna

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO RELATIVO AOS SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA.

Geram direito a crédito da contribuição ao PIS, apurado nos termos da Lei 10.637/02, os serviços tomados de pessoas jurídicas para movimentação interna das matérias-primas.

Recurso Especial do Procurador Negado.”

O julgado em questão trata da possibilidade da tomada de crédito da Contribuição para o Programa para a Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) sobre serviços de movimentação interna de insumos, com base nos arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No presente caso, a Contribuinte, pessoa jurídica dedicada às atividades de exploração mineral e fabricação de silício-metálico e de Sílica-Fumê, transmitiu Pedido de Ressarcimento e, posteriormente, Declarações de Compensação (“PER/DCOMP”), almejando a quitação de débitos perante a Receita Federal do Brasil (“RFB”) com créditos de PIS não-cumulativo, apurados no quarto trimestre de 2004.

Contudo, sobreveio Despacho Decisório reconhecendo parcialmente os créditos transmitidos. A Receita Federal do Brasil (“RFB”) entendeu que alguns dispêndios da Contribuinte, incluindo os serviços de movimentação interna, não se enquadram como no conceito de serviço de insumo por não estarem diretamente atreladas ao processo produtivo.

No julgamento do caso pela Câmara Baixa do CARF, os Conselheiros reconheceram o direito creditório de PIS e COFINS sobre os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo. Porém, em contrapartida, não reconheceu o direito à correção dos créditos pela taxa SELIC.

O CARF entendeu que os serviços, utilizados para movimentação interna de insumos, como o carvão, o quartzo e o minério, devem gerar direito à crédito de PIS e COFINS, uma vez que são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, enquadrando-se na hipótese dos arts. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Diante do acórdão proferido pelo CARF, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, apontando divergência entre os conceitos de insumos, adotados pelas diversas Câmaras do Conselho, para fins de creditação de PIS e COFINS. Assim, questionou-se a possibilidade do direito creditório da Contribuinte relativo aos serviços de movimentação interna de matéria prima durante o processo produtivo.

Contudo, a CSRF manteve o entendimento da instância anterior, além de adotar o critério da essencialidade proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no Recurso Especial nº 1.246.317, que reconheceu direito a créditos de PIS e COFINS com base na essencialidade de bens ou serviços para a execução das atividades de uma pessoa jurídica.

No voto, os Conselheiros da CSRF adotaram o conceito intermediário – predominante no CARF –, que está dentro do critério da essencialidade do STJ, para considerar os serviços de movimentação interna como insumos, tendo em vista que tratam de dispêndios essenciais e diretamente ligados ao processo produtivo, sendo substancialmente necessários para a consecução da atividade da Contribuinte.

Importante notar que a CSRF nada disse acerca do critério, também definido pelo STJ, de relevância à atividade econômica (objeto social) da empresa, que é mais amplo do que a essencialidade ao processo produtivo, especialmente para empresas não industriais. Isto é, ao analisar os dispêndios de transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, a CSRF apenas verificou a essencialidade ao processo produtivo, como se esse fosse o único critério cravejado pelo STJ, o que é distante da realidade.

Deste modo, a CSRF negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda, por maioria de votos, reconhecendo a tomada de créditos de PIS e COFINS relativo aos gastos com serviços de movimentação interna de insumos.

**Equipe Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** (contato@schneiderpugliese.com.br)

