



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

Processo nº	10283.005443/2007-04
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-001.406 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	03 de junho de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributário

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE DA CSLL. CSLL HIPOTETICAMENTE DEVIDA POR GLOSA DE DESPESAS. NÃO REDUÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL. DESCABIMENTO DA ADIÇÃO.

A partir do art. 1º da Lei nº 9.316/1996, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - é indedutível para efeito de determinação do lucro real. Para esse fim, o valor da contribuição registrado como custo ou despesa deve ser adicionado ao lucro líquido (contábil) do respectivo período de apuração. Descabe adicionar a CSLL que seria, hipoteticamente, apurada em face da glosa de despesas levada a efeito pelo Fisco, posto que tal contribuição em nada reduziu o resultado contábil.

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL. BENEFÍCIOS FISCAIS. NÃO INCLUSÃO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. DESCABIMENTO.

Ao recompor o lucro real, devem ser levadas em consideração as deduções do imposto que constam da DIPJ tempestivamente apresentada, especialmente diante da constatação da falta de qualquer justificativa para essa desconsideração e, ainda, da ausência de intimação à interessada para prestar esclarecimentos e/ou apresentar comprovantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, que indeferiu os pedidos veiculados através de manifestação de inconformidade apresentada contra a decisão da Delegacia da Receita Federal em Manaus/AM.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Versa o presente processo sobre declarações de compensação (fls.2/21) em que o contribuinte indica crédito referente a saldo negativo IRPJ ano-calendário 2004 no valor de R\$ 2.740.895,96 para compensar débito próprio. [...]

Por intermédio do Parecer DRF/MNS/SEORT 10283.005443/2007-04 e respectivo Despacho Decisório (fls.336/345), a unidade de origem considerou não homologadas as compensações declaradas em função da inexistência de direito creditório referente ao saldo negativo IRPJ ano-calendário 2004.

Em sua análise, a unidade de origem fundamenta o não reconhecimento do direito creditório a partir da conclusão de que os seguintes valores informados na DIPJ do contribuinte estão incorretos:

1. Amortização de Goodwill (R\$ 140.221.472,01): é inadmissível o surgimento do ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. A requerente pretendeu, através de uma manobra contábil com abuso de forma jurídica, beneficiar-se de forma a reduzir o lucro em detrimento do Fisco com a amortização

do ágio pago na transação, através da criação de uma sociedade (Nokia Holding do Brasil Ltda) que no jargão dos escritórios de planejamento tributário denomina-se "sociedade veiculo", já que sua única razão de existência é servir de veiculo a manobras jurídico contábeis meramente elisivas.

2. O procedimento de amortização do ágio pela requerente não teve fundamentação na legislação tributária porque a requerente, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora) é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda (incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos termos em que prescreve a legislação, podendo assim proceder à amortização em até sessenta meses como preconiza o normativo quando efetuasse a incorporação da investida, ou mesmo o contrário, a incorporação da investidora pela investida (incorporação às avessas — inc.II, §6º do art.386 RIR/99). Nem que pretendesse proceder de tal forma não poderia, pelas seguintes razões: primeiro, porque não haveria como serem avaliados, a valor de mercado, os bens da Nokia Holding do Brasil já que a mesma não possuía qualquer bem em seu patrimônio, exceto a participação adquirida posteriormente a sua criação na própria NG Industrial Ltda na qual sua sócia (Nokia Móible Phones Ltd) era também sócia majoritária com 51% das quotas; segundo, não seria razoável aceitar que uma empresa que teve vida efêmera (9 meses) e sem qualquer efetiva produção de bens ou serviços pudesse motivar um ágio com base em sua rentabilidade futura; terceiro, restaria apenas fundamentar o ágio em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, sem possibilidade de amortização nos termos do inciso II do art.386 do RIR/99.
3. A criação de uma empresa que durante sua breve existência realizou apenas uma única operação, não satisfaria à clássica trilogia da necessidade, normalidade e efetividade como atributos de uma despesa realizada sob normais condições a ensejar dedução no resultado apurado na incorporadora (inteligência dos arts. 299, 324, 385 e 386 do RIR/99).
4. Despesas de Royalties: [...].

Tendo tomado ciência do Parecer DRF/MNS/SEORT 10283.005443/2007-04 e Despacho Decisório em 17/04/2008 (fl.345), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 16/05/2008 (fls.368/409) e documentos anexos (Doc's 01 a 05 – fls.410/476), por intermédio de procurador (fls.421/422 e 486), alegando em síntese que:

1. As despesas glosadas apresentam todas as condições materiais e formais para serem reconhecidas como dedutíveis do Lucro Real;
2. A operação sob análise pode ser entendida em duas etapas:
 - A Nokia Holding do Brasil Ltda adquiriu participação equivalente a 49% do capital social detido indiretamente por Gradiente Industrial S.A na sociedade NG Industrial Ltda, gerando um ágio;

- CÓPIA*
- A NG Industrial Ltda passa a ser denominada Nokia do Brasil Tecnologia Ltda, incorpora a sua investidora (Nokia Holding do Brasil Ltda) e, a partir de então, passa a amortizar o ágio reconhecido por ocasião da aquisição da participação societária descrita na primeira etapa.
 - 3. A operação praticada coaduna-se com os dispositivos legais aplicáveis matéria, incorporados nos artigos 385 e 386 do RIR/99;
 - 4. A primeira etapa efetuada foi a aquisição de 49% da participação na NG Industrial Ltda por preço determinado em contrato de opção (um valor fixo de US\$ 400 milhões e um valor variável equivalente a 49% dos lucros auferidos entre 10 de outubro de 2000 e 31 de dezembro de 2000). Vale ressaltar que o valor do preço fixo estipulado foi determinado com base na rentabilidade futura da operação;
 - 5. A NG Industrial Ltda era uma Joint Venture societária entre a NMP e a Gradiente Telecom. Deve-se destacar que a NG Industrial Ltda já era, àquela época, uma das maiores fabricantes de telefones portáteis do Brasil e encontra-se ainda hoje em franca expansão;
 - 6. A Nokia Holding, ao contabilizar em seu balanço a participação adquirida, seguiu fielmente as determinações do que preconiza o artigo 385 do RIR/99; (transcreve referido artigo)
 - 7. O segundo passo pretendeu levar o ágio ao alcance de seu fundamento econômico, ou seja, a rentabilidade futura em que se baseou a fixação do preço. Dessa forma, a Nokia Holding, pessoa jurídica que adquiriu a participação com ágio baseado em rentabilidade futura, foi incorporada pela sociedade operacional Nokia do Brasil Tecnologia Ltda (nova denominação da NG Industrial Ltda). Essa etapa está perfeitamente em linha com o que dispõe o artigo 386 do RIR/99; (transcreve parte do art.386)
 - 8. O reconhecimento da indedutibilidade, por parte da fiscalização, deu-se com base em alegações completamente equivocadas, tanto a respeito das questões de fato quanto das questões de direito, sendo ilógicos ou baseados em meras presunções genéricas, sem qualquer base legal;
 - 9. A respeito da aquisição de 49% de participação na NG Industrial Ltda por Nokia Holding do Brasil Ltda, o parecer afirma que para que houvesse o direito à amortização do ágio seria necessário que a investida (NG Industrial Ltda), em razão de ser a incorporadora, demonstrasse que a participação adquirida na investidora (sic) apresentasse como fundamento econômico para o pagamento do ágio a rentabilidade futura da investidora (mesmo no caso da investidora ser incorporada pela investida);
 - 10. Tal afirmação não encontra qualquer fundamento lógico. Primeiro, porque a NG Industrial Ltda nunca adquiriu participação na Nokia Holding. O que ocorreu foi exatamente o oposto;
 - 11. É importante deixar bem claro que o ágio é constituído, reconhecido e verificado por ocasião da aquisição do investimento, pelo

- contribuinte que o adquirir, pela diferença entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido ponderado da participação adquirida;
12. Não é o artigo 386 do RIR/99 que determina quem deve avaliar e quem será o objeto da avaliação, para a determinação do ágio, e nem a posição adotada na operação societária engendrada; (transcreve ementa de Solução de Consulta da DISIT 07 e de acórdãos do Conselho de Contribuintes, assim como posição da doutrina);
13. No caso concreto, o valor do ágio contabilizado foi, como só poderia ser, computado pela diferença do valor entregue para a aquisição da participação de 49% de participação na NG Industrial Ltda. O fundamento para o pagamento do ágio foi a expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido, conforme se verifica da análise do doc.02;
14. As alegações procedidas pela fiscalização de que a Nokia Holding não teria condições de comprovar o fundamento do ágio, e que portanto o ágio não teria fundamento econômico, são completamente dissociadas da legislação vigente, pois o ágio é um conceito legal, definido no art.385 do RIR199 e o fundamento do ágio deve estar lastreado na participação adquirida;
15. Inexistia grupo econômico no momento da constituição do ágio. A opção irretroatável e irrevogável pela Gradiente Telecom S.A de aquisição de 49% da participação por ela detida na NG Industrial Ltda à NMP ou a quem esta designasse e esta designação se deu em favor da Nokia Holding;
16. Não se trata de confusão patrimonial, pois a Nokia Holding não exerceu um direito que era da NMP, mas um direito seu adquirido mediante a cessão da opção de compra irretroatável e irrevogável. Além disso, todas as partes envolvidas apresentam contabilidade regular, segregando seus ativos e passivos. A fiscalização, caso tivesse provas ou elementos para caracterizar a confusão patrimonial, deveria apresentá-las à requerente, quando menos para assegurar o seu direito de defesa;
17. Não há, na legislação, dispositivo que impeça a geração de ágio dentro do mesmo grupo econômico. Além disso, a aquisição da participação foi efetuada de pessoa jurídica estranha ao grupo econômico da Nokia; (transcreve ementa de acórdãos do CC sobre o assunto)
18. A presunção de existência de grupo econômico por ocasião da formação do ágio não é verdadeira, não podendo servir de fundamento para a glosa da amortização;
19. Os requisitos de normalidade, necessidade e efetividade são irrelevantes no presente caso. A operação de aquisição e posterior incorporação da investidora pela investida foi efetuada ao abrigo dos artigos 385 e 386 do RIR199, não lhe sendo aplicável o artigo 299 do RIR/99;
20. O artigo 299 dispõe sobre condições gerais de dedutibilidade. Como toda regra geral, sua efetividade está condicionada, caso a caso, à

inexistência de regra específica que verse sobre o tema de maneira objetiva; (transcreve parte de acórdão do CC sobre o assunto)

21. A afirmação de que houve abuso de forma é desprovida de qualquer fundamentação. Não há qualquer demonstração ou elemento no parecer que comprove a criação da Nokia Holding teve como única finalidade a realização de manobras jurídico contábeis meramente elisivas;
22. No ordenamento jurídico brasileiro, os limites para a estruturação das atividades e operações empresariais do ponto de vista tributário são definidos a partir de normas constitucionais. Destacam-se a livre iniciativa (inciso IV do art.1º da CF/88), o princípio geral da atividade econômica (parágrafo único do art.170 da CF/88), o direito à propriedade (inciso XXII do art.5º da CF/88) e o princípio da legalidade (art.150, I da CF/88) que é corolário do princípio da segurança jurídica (inciso II do art.5º da CF/88);
23. A atividade tributária é caracterizada pela tipicidade fechada, cabendo à lei definir em abstrato todos os elementos necessários à tributação, permitindo ao contribuinte identificar, de forma segura e confiável, qual o fato que, uma vez praticado, dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária, quem estará sujeito ao pagamento do tributo e qual o montante do tributo a ser pago;
24. O abandono do princípio da legalidade estrita conduziria a uma completa insegurança e ao arbítrio, em que não seria possível ao contribuinte prever as consequências tributárias de suas atividades e operações. Nesse contexto, não se pode obrigar o contribuinte, em suas atividades ou operações empresariais, a pagar mais tributo se há, dentro do ordenamento jurídico, alternativa lícita que lhe permite pagar menos tributos. O intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas;
25. Segundo o artigo 167 do Código Civil, para que haja dissimulação devem existir dois negócios jurídicos, um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira;
26. Somente no caso de haver dissimulação é que as autoridades tributárias estão autorizadas a desconsiderar a forma do negócio jurídico (art.116 do CTN), para atingir seu real e efetivo conteúdo;
27. No caso, não há que se falar em abuso de forma ou dissimulação. O que houve foi, de fato, a constituição de uma pessoa jurídica no Brasil (Nokia Holding), que posteriormente, no regular exercício de suas atividades, adquiriu do grupo Gradiente a participação societária na NG Industrial Ltda e foi, finalmente, incorporada pela requerente;
28. No caso, a controladora da Nokia Holding, Nokia Corporation, representando o grupo Nokia, com sede na Finlândia, tinha interesse em incrementar sua posição de investimentos no Brasil, acreditando que o mercado de telefonia celular no País teria um incremento significativo de vendas e lucratividade e que o País poderia

funcionar como um pólo exportador para as Américas. Para tal, criou uma empresa domiciliada no Brasil e aportou recursos;

29. Durante sua existência (9 meses), a Nokia Holding teve seus atos societários registrados na Junta Comercial de São Paulo, obtendo o NIRE nº 35.216.239.531 e foi registrada no CNPJ sob o nº 03.789.596/0001-49. Mais, abriu contas bancárias e realizou operações financeiras, além de adquirir participação acionária da NG Industrial Ltda da empresa Gradiente Telecom S.A;
30. Sua existência, estratégica para o grupo, permitiu a manutenção de recursos em reais no Brasil para a aquisição da participação dos 49% da NG Industrial Ltda, de maneira ágil e segura;
31. A forma adotada para a constituição da Nokia Holding do Brasil foi a prevista em lei;
32. Posteriormente, em razão do negócio praticado estar encerrado, o grupo entendeu por bem incorporar a Nokia Holding na sociedade operacional, visando reduzir a estrutura operacional mantida no Brasil;
33. Nada há de atípico ou anormal na constituição de uma holding por empresa estrangeira para a aquisição de participações societárias no Brasil ou na posterior incorporação desta holding pela empresa controlada. Não há nada de planejamento tributário aqui;
34. Diversas operações são assim feitas e divulgadas na mídia, de forma absolutamente corriqueira por estarem totalmente amparadas pelo sistema jurídico nacional; (transcreve notícias da imprensa sobre o assunto e trecho de acórdão do CC)

[...]

40. Requer seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, que seja julgado insubsistente o parecer exarado nesses autos e homologadas as declarações de compensação constantes deste processo.

Constam ainda dos autos os seguintes documentos que merecem destaque: cópia de folhas da DIPJ exercício 2005, ano-calendário 2004 (fls.22/88), telas do SINAL (fls.89/91), termo de intimação (fl.92), DCOMP retificadora 29963.72776.190907.1.7.02-3576 (fls.95/101), resposta ao termo de intimação (fls.105/106), cópia de instrumento de constituição da sociedade NG Industrial Ltda e instrumentos de alteração do contrato social (fls.107/232), termo de intimação II (fl.233/235), resposta ao termo de intimação II (fl.238), registros no SISBACEN sobre a remessa de royalties (fls.240/241), contrato de tecnologia entre NMP, Gradiente e NO Industrial e alterações (fls.243/288), termo de intimação III (fl.289), resposta ao termo de intimação (fl.290), tela resumo de dados cadastrais, quadro societário e alterações contratuais (fl.291), cópia do contrato de opção de compra exclusiva e irrevogável em inglês e português (fls.292/317), tela do CNPJ mostrando a incorporação da Nokia Holding por Nokia do Brasil Tecnologia (fl.318) e despacho (fl.488).

Juntamente com a manifestação de inconformidade, o contribuinte apresentou os seguintes documentos: instrumento de alteração contratual e procuração — Doc.01 (fls.410/424), Demonstrativo de Rentabilidade Futura da NG Industrial —

Doc.02 (fls.425/456), Termo de Cessão de Direitos e Obrigações do Contrato de Opção, da NMP à Nokia Holding —Doc.03 (fls.457/468), Balancete de 31/12/2000 da Nokia Holding do Brasil — Doc.04 (fls.469/471) e Protocolo de Justificação e Incorporação — Doc.05 (fls.472/476).

A 1^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, mediante o Acórdão nº 01-12.739, de 18/12/2008 (fls. 505/517), indeferiu a solicitação, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

AMORTIZAÇÃO ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez não comprovada a aquisição de participação societária com ágio, incabível a amortização.

DESPESAS COM ROYALTIES.

Tendo sido comprovada a procedência da dedutibilidade, nos termos da legislação em vigor, cabível a sua utilização.

LUCRO REAL. ADIÇÃO CSLL.

A CSLL deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

Ciente da decisão de primeira instância em 16/02/2009, conforme documento à fl. 520, e com ela inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário em 17/03/2009 (registro de recepção à fl. 521, razões de recurso às fls. 522/543), mediante o qual oferece, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

Ao historiar o ocorrido, por sua ótica, a recorrente afirma, sobre a decisão recorrida, que “*a dedutibilidade da amortização do ágio pela Recorrente não foi admitida porque não haveria sido demonstrado que a Recorrente possuiria participação na Nokia Holding — por ela incorporada — adquirida com ágio e, em consequência, não se enquadraria no permitivo do caput do artigo 386 do RIR/99*” e, ainda, que “*é importante salientar que este foi o único fundamento adotado pelo Acórdão DRJ/BEL nº 01-12.739 para afastar o direito da Recorrente de deduzir o ágio pago pela Nokia Holding — posteriormente incorporada pela Recorrente — quando adquiriu a participação societária na Recorrente. Nenhum dos outros motivos que determinaram sua glosa pela Fiscalização, conforme exposto no Parecer, foi acatado pelo Acórdão como razão para a indedutibilidade da referida amortização*”.

A interessada sustenta que os julgadores em primeira instância teriam compreendido os fatos de forma incorreta e, em decorrência, ao elencar a legislação aplicável, teriam deixado de relacionar o art. 8º da Lei nº 9.532/1997 e o § 6º do art. 386 do RIR/99, fundamentais para o correto deslinde da questão.

Passa, então, a reforçar os argumentos já trazidos em sede de impugnação, acerca da origem do ágio pago pela Nokia Holding pela aquisição de participação societária

(49%) na NGI. Tal ágio seria baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida, e teria sido efetivamente pago à Gradiente Telecom S.A., conforme documentos que especifica. A contabilização teria seguido fielmente as disposições do art. 385 do RIR/99. A seguir, a investidora (Nokia Holding) teria sido incorporada pela investida (NGI, já com sua atual denominação Nokia do Brasil Tecnologia Ltda), tudo em conformidade com o art. 386, caput, inciso III e § 6º, inciso II, do RIR/99.

Diante disso, reafirma que todas as condições para que a amortização do ágio seja admitida como dedutível teriam sido observadas.

A seguir, a interessada passa a combater a recomposição do Lucro Real, feita pelo acórdão recorrido, nos seguintes termos:

- a) Adição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: A recorrente afirma que o acórdão recorrido teria procedido à adição da CSLL que seria gerada por conta das glosas. Com base nos dispositivos legais que transcreve, sustenta que a CSLL indeudável do IRPJ é aquela reconhecida ou lançada como despesa. No presente caso, o valor da CSLL supostamente gerado pelas glosas efetuadas pela fiscalização não foi levado a resultado, pelo que entende indevida sua adição na recomposição do lucro real.
- b) Falta de inclusão dos benefícios fiscais: Ao recompor o Lucro Real e calcular o imposto supostamente devido, o acórdão recorrido teria deixado de incluir as deduções correspondentes a Operações de Caráter Cultural e Artístico (R\$ 1.000.000,00) e Programa de Alimentação do Trabalhador (R\$ 577.484,51), ambas consignadas na ficha 12A da DIPJ (fl. 32). Diante da ausência de qualquer menção aos motivos que levariam à desconsideração de tais valores, a recorrente entende tratar-se, aqui, de mero erro material, a ser corrigido nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/1972.

Requer, ao final, a procedência de seu recurso e a reforma parcial do acórdão recorrido, no que toca à dedutibilidade da amortização do ágio e demais pontos questionados, com a consequente homologação das compensações declaradas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Na ausência de preliminares, passo à análise do mérito.

Conforme visto no relatório que antecede a este voto, não mais está em discussão a dedutibilidade de despesas com royalties, admitida em primeira instância. O não reconhecimento do direito creditório alegado pela recorrente decorre, nesta fase processual, tão somente da glosa da amortização de ágio, além dos aspectos relacionados à recomposição do lucro real.

Ao tratar da matéria, a decisão *a quo* historia a legislação que entende aplicável (art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e art. 385 do RIR/99) para, a seguir, concluir pela inconsistência na amortização do ágio pela recorrente Nokia do Brasil Tecnologia Ltda., a qual incorporou a Nokia Holding do Brasil Ltda. Afirma textualmente que “*não consta dos autos que a Nokia do Brasil Tecnologia Ltda detinha participação na Nokia Holding do Brasil Ltda, adquirida com ágio*”.

Em que pese ser verdadeira a afirmação acima transcrita, entendo não ser este o cerne da questão. A operação de incorporação aqui referida, em que a Nokia do Brasil Tecnologia incorporou a Nokia Holding do Brasil, foi operação conhecida como “*incorporação reversa*” ou “*incorporação às avessas*”, na qual a investida incorpora a investidora. Era a Nokia Holding do Brasil (incorporada) quem detinha participação societária na Nokia do Brasil Tecnologia (incorporadora), adquirida com ágio em momento anterior.

A possibilidade de dedução do ágio, nas condições aqui discutidas, foi tratada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

[...]

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

Por sua vez, o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, referido no art. 7º, acima, possui o seguinte teor:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Ora, o art. 8º da Lei nº 9.532/1997 admite expressamente a possibilidade de amortização do ágio, ainda que a empresa incorporada seja aquela que detinha a propriedade da participação societária, ou seja, na situação de incorporação reversa, o que é precisamente a situação dos autos e não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido.

Aprofundando os exames, observo que o Parecer DRF/MNS/SEORT (fls. 338/346), o qual fundamentou o Despacho Decisório de fl. 347, tratou da matéria com mais detalhe.

O primeiro argumento ali invocado, de que o ágio cuja amortização é aqui discutida teria sido gerado internamente a um grupo econômico não subsiste. De fato, tenho por incontrovertido que a participação correspondente a 49% das quotas da NG Industrial (posteriormente Nokia do Brasil Tecnologia) foi adquirida por Nokia Holding do Brasil e alienada por Gradiente Telecom S.A. Adquirente e alienante pertencem, pois, a grupos empresariais distintos, respectivamente Nokia e Gradiente, e não encontro nos autos qualquer evidência de que em algum momento tenham compartilhado suas administrações ou controle societário. Tão somente, havia, em momento anterior, a sociedade na empresa então denominada NG Industrial, na qual o grupo Nokia detinha 51% e o grupo Gradiente 49%. A decisão de uma das partes de alienar à outra sua participação societária não pode levar à conclusão de que a operação teria ocorrido dentro de um mesmo grupo econômico. Acrescenta-se que, embora de forma tangencial, o acórdão recorrido já havia afastado esse fundamento (fl. 516).

Quanto à existência e fundamento do ágio, em si, o Parecer (fl. 343) sustenta que “*O procedimento de amortização do ágio pela Requerente não teve fundamentação na legislação tributária porque a Requete, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora), é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda (incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos termos em que prescreve a legislação [...]”.*

Ao examinar os autos, verifico que o Fisco, anteriormente ao Parecer, havia intimado a interessada a apresentar os documentos que considerava relevantes para a análise do direito creditório então empreendida. De particular interesse, as intimações de fls. 235/237 e 291. O próprio Parecer, preambularmente (fl. 339), reconhece que “*toda documentação solicitada foi devidamente apresentada e serviu de base para este parecer*”. Não obstante, a resposta da interessada a uma das intimações (fl. 238/239) afirma expressamente que apresenta, em anexo, o Laudo de Avaliação e o Protocolo de Justificativa e Incorporação, mas não encontro tais documentos na sequência dos autos. Na verdade, ao que parece o Parecer ignora tal documento, pelo que se depreende da seguinte afirmação (fl. 343): “[...] não seria razoável aceitar que uma empresa que teve vida efêmera de apenas nove meses (fls. 318) e sem qualquer efetiva produção de bens ou serviços pudesse motivar um ágio com base em sua rentabilidade futura [...]”. O laudo de avaliação somente surge nos autos com a manifestação de inconformidade (original e tradução juramentada às fls. 442/472), quando a interessada busca fazer prova de que o valor praticado na aquisição dos 49% da NG Industrial (e, em decorrência, o ágio registrado na operação) teria seu fundamento econômico na previsão de rentabilidade futura da investida (alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1598/1977).

O quadro acima conduz à conclusão de que nem o laudo de avaliação, muito menos seu fundamento econômico, foram decisivos para a negativa da Autoridade Administrativa da amortização do ágio. Muito embora a interessada tenha apresentado esse documento ainda na fase instrutória, ele sequer foi anexado aos autos naquele momento processual, nem o Parecer faz a ele menção, nem aos motivos que teriam levado a sua desconsideração. Em assim sendo, entendo que descabe invocar qualquer eventual ou hipotética irregularidade quanto a esse aspecto agora, em sede de recurso voluntário.

Finalmente, devo ressaltar que as provas dos autos levam ao convencimento de que a operação que originou o ágio (a aquisição, por parte da Nokia Holding do Brasil, de 49% das quotas de NG Industrial, até então de propriedade da Gradiante Telecom) foi firmada entre partes independentes, em condições de mercado, baseada em expectativa de rentabilidade futura da investida, cujo laudo não foi objeto de questionamento por parte da Administração Tributária. A segregação do valor do negócio em valor de patrimônio líquido e ágio decorre da aplicação direta da lei, e esses aspectos igualmente deixaram de ser questionados pelo Fisco. Acrescento que constam dos autos cópias dos assentamentos contábeis da recorrente com os lançamentos em questão, bem assim cópia de extrato bancário.

Na etapa seguinte ocorre a incorporação reversa, na qual a investida NG Industrial (já então com a denominação Nokia do Brasil Tecnologia) incorpora a investidora Nokia Holding do Brasil. Também aqui, conforme anteriormente examinado, a operação e seus efeitos tributários são previstos em lei, não havendo motivos para sua desconsideração.

Quanto a este ponto, portanto, deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

A seguir, devem ser examinados os dois questionamentos levantados pela interessada, no que tange à recomposição do Lucro Real, feita pelo acórdão recorrido.

1. Adição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A recorrente afirma que o acórdão recorrido teria procedido à adição da CSLL que seria gerada por conta das glosas. Sustenta que a CSLL indedutível do IRPJ é aquela reconhecida ou lançada como despesa. No presente caso, o valor da CSLL supostamente gerado pelas glosas efetuadas pela fiscalização não foi levado a resultado, pelo que entende indevida sua adição na recomposição do lucro real.

Esclareça-se que, em razão do voto até aqui proferido, não haveria qualquer glosa de despesas indedutíveis e, por consequência, igualmente inexistiria ajuste de CSLL que seria gerada por conta das glosas. Não obstante, tenho por oportunas as considerações a seguir.

Compulsando os autos, verifico que a recomposição do lucro real já havia sido feita pelo Parecer DRF/MNS/SEORT (fl. 345) e novamente pelo acórdão recorrido (fl. 517). A Autoridade Julgadora em primeira instância justifica sucintamente seu procedimento como segue:

A partir da Lei 9.316/96, art. 1º, a contribuição social sobre o lucro não é mais considerada como despesa dedutível para fins de apuração do lucro real, devendo ser adicionada ao lucro líquido.

Dessa maneira, não procede a alegação de que a CSLL não deveria ser considerada na recomposição do lucro real.

E mais adiante:

A recomposição do lucro real passa inicialmente pelo novo cálculo da CSLL visto que essa contribuição deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

A base legal para a adição da CSLL no cálculo do lucro real deve ser buscada no art. 1º da Lei nº 9.316/1996, *verbis*:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

O *caput* do dispositivo acima transcrito estabelece a indedutibilidade da CSLL para efeito de determinação do lucro real. Trata-se de alteração da situação até então vigente, visto que a CSLL, como despesa tributária que é, seguia a regra geral de dedutibilidade, ou seja, sendo despesa incorrida, necessária e usual, era admitida como redução da lucro líquido e, por via de consequência, também da base tributável do IRPJ. A partir da vigência do art. 1º, acima, a situação se alterou, por expressa disposição legal.

O parágrafo único disciplina o procedimento a ser adotado para dar efetividade à nova regra. Por certo que a CSLL continua sendo despesa incorrida, pelo que a redução do lucro líquido (lucro contábil) permanece. No entanto, a fim de neutralizar essa redução, o mesmo valor passou a ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do

lucro real. De se observar que o parágrafo único ressalta que a adição é dos valores da CSLL “*registrados como custo ou despesa*”, vale dizer, aqueles que reduziram o lucro líquido.

No caso concreto, o lucro líquido, ponto de partida para a determinação do lucro real, foi reduzido somente pelo valor da CSLL apurada e registrada pelo contribuinte em sua escrita contábil e na DIPJ. Esse valor deve ser adicionado para a determinação do lucro real, como de fato o foi, e quanto a isso não há controvérsia. No entanto, a CSLL que seria, hipoteticamente, apurada em face da glosa de despesas levada a efeito pelo Fisco em nada reduziu o resultado contábil, pelo que descabe sua adição. Procede a reclamação da recorrente, pelo que deve ser dado provimento ao recurso, quanto a este ponto, reconhecendo-se o descabimento da adição de R\$ 10.317.479,84 na recomposição do lucro real.

2. Falta de inclusão dos benefícios fiscais

Sustenta a recorrente que, ao recompor o Lucro Real e calcular o imposto supostamente devido, o acórdão recorrido teria deixado de incluir as deduções correspondentes a Operações de Caráter Cultural e Artístico (R\$ 1.000.000,00) e Programa de Alimentação do Trabalhador (R\$ 577.484,51), ambas consignadas na ficha 12A da DIPJ (fl. 32). Diante da ausência de qualquer menção aos motivos que levariam à desconsideração de tais valores, a recorrente entende tratar-se, aqui, de mero erro material, a ser corrigido nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/1972.

Compulsando os autos, constato que, de fato, na Ficha 12A da DIPJ (fl. 33) constam deduções do imposto devido nos montantes de R\$1.000.000,00 (linha 04 – *Operações de Caráter Cultural e Artístico*) e R\$577.484,51 (linha 05 – *Programa de Alimentação do Trabalhador*).

O Parecer DRF/MNS/SEORT (fl. 345), ao recompor o lucro real, já havia deixado de considerar as rubricas acima especificadas, sem qualquer referência aos motivos para tanto. O mesmo sucedeu com a decisão de primeira instância (fl. 517).

Acrescento que, entre as intimações feitas ao contribuinte para apresentação de documentos e esclarecimentos (fls. 93, 235/237 e 291) não encontro qualquer solicitação de documentos ou de comprovação, nem sequer menção às rubricas acima especificadas.

Vislumbro, então, duas possibilidades de explicar o ocorrido. A primeira seria uma inexatidão material (como pensa a recorrente), mero lapso da Autoridade Administrativa ao não incluir essas deduções na recomposição do lucro real, lapso que não teria sido observado e repetido pela Autoridade Julgadora em primeira instância. A segunda hipótese seria que esses valores teriam sido intencionalmente glosados, sem que fossem declinados os motivos ou a fundamentação legal para tanto, o que constituiria flagrante cerceamento ao direito da interessada ao contraditório e à ampla defesa. Em qualquer caso, deve ser dada razão à recorrente, quanto a este ponto, para reconhecer que os valores de R\$ 1.000.000,00 e R\$ 577.484,51 devem ser considerados como deduções válidas na recomposição do lucro real.

Em conclusão, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA