



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

Processo nº 10380.012952/2006-04
Recurso nº 164.474 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1202-00.461 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de janeiro de 2011
Matéria CSLL
Recorrentes INVESTLUZ SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DA HORA DA LAVRATURA. NULIDADE. DESCABIMENTO.

A omissão da hora da lavratura, no corpo do auto de infração, não acarreta a nulidade do lançamento.

RECEBIMENTOS. DESDOBRAMENTO E RESGATE DE AÇÕES. DIVIDENDOS. DESCARACTERIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INCLUSÃO.

Não possuem a característica de dividendos, os recebimentos percebidos pela investidora relativos ao desdobramento e resgate de ações com a utilização de lastro proveniente da Reserva Especial de Ágio, registrada como Reserva de Capital no Patrimônio Líquido da investida. Os rendimentos assim recebidos devem fazer parte do resultado do exercício apurado segundo a legislação comercial, base de cálculo da CSLL, aplicando-se à essa contribuição as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ.

RECURSO EX-OFFÍCIO. ERRO MATERIAL.

Nega-se provimento ao recurso interposto pela autoridade julgadora “a quo”, quando a decisão recorrida identificou, corretamente, a ocorrência de erro material na apuração da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado eletronicamente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Flávio Vilela Campos, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Géo Verçoza e Gilberto Baptista.

Relatório

Trata o presente processo da lavratura de Auto de Infração para a exigência da CSLL, acrescida da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, pela taxa Selic, relativo ao ano calendário de 2001, o que totalizou um valor lançado de R\$ 5.946.790,03, fls. 03 a 07.

De acordo com a descrição dos fatos constantes do item 6 do Termo de Verificação Fiscal-TVF, de fls. 13/14, a exigência decorreu de procedimento de verificações obrigatórias, tendo sido constatada a falta de adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, dos valores recebidos de sua investida – COELCE- Companhia Energética do Ceará- à título de “Demais Rendimentos”, cuja adição somente foi efetuada pela autuada na determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Segundo relatado pela fiscalização no item 3 do TVF, fls. 12, a COELCE teria informado em sua DIRF, a título de "Demais Rendimentos", os valores correspondentes ao "Desdobramento e Resgate de Ações" pago pela COELCE (investida), a seus acionistas (entre eles a autuada), como meio de compensar o impacto negativo ocorrido no fluxo de dividendos advindo da amortização do ágio na incorporação, pela COELCE, de sua antiga controladora (Distriluz).

A ANEEL e a CVM teriam condicionado a aprovação da incorporação se adotado mecanismo de compensação aos acionistas minoritários com o objetivo de anular o impacto negativo no fluxo de dividendos da Companhia, que seria provocado pela diminuição do lucro líquido em decorrência da amortização contábil do ágio. Assim, foi criado o mecanismo de "Desdobramento e Resgate de Ações", por meio do qual a Companhia aumenta o seu número de ações com base no valor patrimonial antes do desdobramento e o respectivo resgate de ações com o pagamento aos acionistas, utilizando como lastro a própria Reserva Especial de Ágio (Reserva de Capital).

Tal valor foi contabilizado na COELCE da seguinte forma:

D = Ágio (Ativo Imobilizado)

C = Reserva Especial de Ágio (Reserva de Capital - Patrimônio Líquido)

Quando do pagamento aos acionistas (entre eles a autuada) da Reserva Especial de Ágio (PL), foi efetuado o seguinte lançamento contábil:

D = Reserva Especial de Ágio (Patrimônio Líquido)

C = Caixa

Segundo a autuada, por possuir “natureza de dividendos”, os valores não transitaram pelo resultado na COELCE (investida) e também, apesar de ser um “rendimento”, não deveria transitar no resultado da autuada (investidora). Conseqüentemente, não houve reconhecimento de receita relativa a esse recebimento na sua contabilidade.

A adição ao lucro líquido efetuado pelo agente fiscal correspondeu ao que consta no demonstrativo do quadro da fl. 41, nos seguintes valores:

AC – 2001 - R\$ 20.924.903,16

AC – 2002 – R\$ 21.256.076,04

AC – 2003 – R\$ 23.718.085,68

Nos anos-calendário de 2002 e 2003, não foi exigido crédito tributário, tendo a autoridade fiscal se limitado a reduzir a base de cálculo negativa da CSLL declarada pelo sujeito passivo, pela adição dos valores correspondentes à infração mencionada.

Após a ciência do Auto de Infração, a empresa apresentou sua impugnação, mediante arrazoado, de fls. 46 a 66, apresentando as seguintes alegações nos termos do que consta em parte do relatório do Acórdão da DRJ/Fortaleza, de fls. 174 a 182, que a seguir adoto e transcrevo em parte:

“1. em sede de preliminar, argúi a nulidade do procedimento fiscal, por ofensa às formalidades necessárias à constituição do crédito tributário, previstas nos artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, em razão de não haverem sido mencionadas a data e a hora da lavratura do AI, nem constar a indicação do cargo do autor do feito;

2. já no mérito, a Impugnante esclarece que sua atividade fundamental é a participação em outras empresas, conforme seu estatuto social, e é nessa condição que recebe os dividendos decorrentes de participações societárias em empresas controladas e coligadas, tidos como relevantes pela legislação tributária, os quais devem ser registrados como diminuição do valor do investimento avaliado pelo patrimônio líquido, conforme dispositivos citados;

3. aduz que o pagamento recebido da sociedade controlada COELCE, através do procedimento contábil de "desdobramento e resgate de ações", foi realizado nesse sentido, e procura demonstrar a não-incidência tributária da CSLL sobre aquele fato econômico, **em razão de seu caráter de dividendos e/ou valores destinados a restabelecer o patrimônio investido pela ora Impugnante naquela sociedade, por meio da operação denominada resgate de ações pelo valor patrimonial;**

4. em longo arrazoado, a impugnante historia a operação que deu azo ao recebimento do valor pago por sua controlada, bem como a legislação que ampara a tese esposada, a qual foi acatada pela Administração Tributária, conforme solução

de consulta formulada pela COELCE, nos termos do PAF nº 10380.100554/2004-74 (cópia anexa); nesse sentido, arremata a defesa que:

"(...) afigura-se absolutamente desprovida de base legal a pretensão da D. Autoridade Argentária de tributar pela CSLL os valores recebidos pela Impugnante, que têm inequivocamente a natureza jurídica de (1) dividendos e/ou (2) de valores com o fito de restabelecer o patrimônio investido pela Impugnante naquela controlada (resgate de ações pelo valor patrimonial).

"O fato é que em razão de sua natureza jurídica estão expressamente excluídos da tributação pela CSLL, também por força de norma legal expressa." (original destacado);

4. quanto à acusação fiscal de que deixou de efetuar a adição na base de cálculo da CSLL do montante correspondente à amortização de ágio em investimento adicionada na determinação do lucro real, cujo teor reproduz, a Impugnante assevera ser improcedente, posto que derivou de entendimento equivocado da autoridade autuante, que já foi, inclusive, rechaçado pelo Conselho de Contribuintes, no julgado que menciona;

5. segundo ela, é correta a conclusão daquele tribunal administrativo, pois, embora as normas da CSLL e do IRPJ sejam comuns em inúmeras ocasiões, toda cobrança de tributo deve se originar de lei específica, sendo que a aplicada pelo autor do feito, no AI ora combatido, é restrita ao IRPJ; para a defesa, a adoção de forma analógica da legislação do IRPJ à contribuição social aqui tratada, com base no artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995, somente é admissível para favorecer ao contribuinte, sob pena de violar o disposto no artigo 108, do Código Tributário Nacional (CTN), que veda o emprego da analogia para se fazer incidir o tributo."

Para melhor entender o mecanismo de incorporação, que culminou na amortização do ágio, transcrevo parte da peça impugnatória, fls. 58/59, que explica como ocorreu a operação:

"Neste sentido, COELCE, controlada da ora Impugnante, iniciou a amortização do ágio objeto da incorporação pela própria COELCE, de sua controladora, Distriluz Energia Elétrica S.A (Distriluz), nos idos de 1999, conforme foi amplamente explicado e aferido pela Secretaria da Receita Federal no bojo da Consulta Tributária PAF nº 10380.100554/2004-74.

No entanto, por força de posicionamento lícito da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a COELCE teve que adotar o seguinte mecanismo (Resposta a Consulta Tributária PAF nº 10380.100554/2004-74, fls. 82):

"9. O processo de incorporação da Distriluz pela COELCE foi submetido à prévia aprovação da ANEEL (tendo sido aprovado nos termos da anexa Resolução nº 269/99) e da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a qual condicionou a sua aprovação à adoção de mecanismo de compensação aos acionistas minoritários com o objetivo de anular o impacto negativo no fluxo de dividendos da Companhia, que seria provocado pela diminuição do lucro líquido em decorrência da amortização contábil do ágio (originalmente apurado na aquisição das ações da COELCE pela Distriluz e transferido para a COELCE como resultado da incorporação definitiva).

10. Para anular o dito impacto negativo no fluxo de dividendos, mencionado pela CVM, a COELCE adotou e vinha praticando o mecanismo de "desdobramento e resgate de ações", por meio do qual a Companhia aumenta o seu número de ações com base no valor patrimonial antes do desdobramento e o respectivo pagamento aos acionistas, utilizando como lastro a própria Reserva Especial de Ágio (Reserva de Capital)."

Assim, a COELCE, efetuou pagamento a todos os seus investidores, inclusive á ora Impugnante, por intermédio do mecanismo de "desdobramento e resgate de ações", vertendo para seus acionistas valores que de outra forma seriam enquadráveis como dividendos."

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 08-11.298da DRJ/Fortaleza, de fls. 174 a 182, contendo o seguinte ementário:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE 4130 PROCEDIMENTO. VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE VINCULADA - BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VALOR RELATIVO À AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO - CONSTATAÇÃO DE ERRO SANÁVEL NA FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.

Não confirmados os vícios que estariam contidos no auto de infração, descabe a preliminar de nulidade suscitada. Na apreciação do litígio, o julgador administrativo de 1º grau deve observar o disposto no artigo 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. As irregularidades, incorreções e omissões que não decorrem de ato praticado por agente incompetente ou de decisão prolatada com cerceamento do direito de defesa não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Lançamento Procedente em Parte

Os principais fundamentos utilizados no acórdão recorrido se resumem nos seguintes pontos, transcritos em parte do voto condutor:

"I - Da Preliminar de Nulidade do Feito.

(...)

Com efeito, observa-se do AI às fls. 03/06 que, ainda que preenchido posteriormente à impressão do documento, estão lá assinaladas a data e a hora de sua emissão; ademais, a simples indicação da data da ciência por parte do sujeito passivo esta sim, relevante no processo administrativo supriria a omissão verificada, não acarretando qualquer prejuízo ao direito de defesa da Contribuinte.

Quanto à ausência de indicação do cargo do autor do feito, os próprios dispositivos dados como infringidos (artigos 10 e 11, do Decreto nº70.235, de 1972), prevêm a alternativa de indicação de sua função, restando atendido aquele requisito na peça vestibular, que a menciona, além da matrícula funcional do AFRF atuante.

Assim, é de se concluir que não procede a preliminar suscitada pela defesa.

II - Do Mérito.

(...)

2. Da Obrigatoriedade de Adição dos Valores Correspondentes à Amortização de Ágio na Apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Com a devida vênia da ilustre divergência, não é esse o meu entendimento acerca da matéria, pois, ao determinar a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ à CSLL, conforme dispõe o dispositivo acima, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum.

Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - toma-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Também não seria necessário nem, tampouco, é questionado pela doutrina a ausência de um comando legal que autorize o ajuste daquele lucro para excluir os resultados positivos de participação societária e de amortização de deságio de investimentos relevantes, na determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente por adoção do artigo 57, da Lei nº 8.981 em questão, que, no caso, decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos referidos ganhos à margem da incidência tributária.

Em sentido contrário, como a legislação do IRPJ determina a adição dos resultados negativos de participação societária e dos valores referentes à amortização de ágio de investimentos relevantes na determinação do lucro real, objetivando igualmente a que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, em conformidade com a intenção do legislador de mantê-los distanciados da tributação das aludidas operações, agora pelo lado da redução da base imponible.

No caso do ágio, a obrigatoriedade de se efetuar o ajuste tem, inclusive, uma justificativa econômica, qual seja, a de que, ao adquirir o investimento por uma quantia superior ao seu valor patrimonial (por qualquer dos fundamentos), a pessoa jurídica investidora antevê uma lucratividade futura que jamais sofrerá qualquer tributação. E, como a amortização posterior do sobre-preço pago na aquisição (ágio), nas situações disciplinadas pela legislação, determina um registro a débito da conta de resultado, em contrapartida à respectiva baixa contábil, torna-se necessário um ajuste na escrituração fiscal, por meio da adição do valor deduzido, para restabelecer o resultado isento de interferência daquela dedução.

Esclareça-se que não se trata de utilização de analogia para exigir tributo não previsto em lei, vedado pelo artigo 108, do CTN, como alegado pela defesa, posto que a obrigatoriedade de efetuar o aludido ajuste na base de cálculo da CSLL é decorrência natural do tratamento contábil e tributável previsto na lei para os investimentos relevantes da pessoa jurídica realizados em outras sociedades, e se acha devidamente autorizada pelo artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995.

3. Da Constatação de Equívoco na Quantificação do Crédito Tributário.

Observa-se pelo demonstrativo de fls. 41 que, para o ano-calendário de 2001, a autoridade autuante identificou uma base de cálculo apurada a menor pela Contribuinte no montante de R\$ 20.924.903,16, que, somada algebricamente à base de cálculo (negativa) declarada de R\$ 18.621.106,61, perfaz o montante de R\$

2.303.795,55; o referido valor constitui a (nova) base impositiva retificada de ofício, sobre a qual deveria incidir a CSLL, mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento), vigente no período.

No entanto, como se pode constatar do demonstrativo de apuração da CSLL de fls. 05 (anexo ao AI), o valor da contribuição apurado foi a própria base de cálculo, sem que tivesse resultado da aplicação da alíquota sobre essa base.

Assim, é de se retificar o lançamento, para reduzir o montante da CSLL devida, de R\$ 2.303.795,55 para R\$ 207.341,60 (R\$ 2.303.795,55 x 9%), conformando-o à correta quantificação do crédito tributário decorrente da infração apurada.”

Em razão do valor do crédito tributário cancelado ter sido superior ao valor do limite de alçada, a DRJ/Fortaleza **recorreu de ofício** a este CARF, de acordo com o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações posteriores.

Irresignada com a decisão proferida pela DRJ, a empresa apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, mediante arrazoado, de fls. 188 a 215, repisando praticamente as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo

O recurso voluntário é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia principal do presente processo diz respeito em esclarecer a natureza jurídica dos valores recebidos pela autuada a título de "Desdobramento e Resgate de Ações", utilizando como lastro a Reserva Especial de Ágio (Reserva de Capital), fl.193, criada na empresa investida quando da incorporação às avessas da sua antiga controladora. Além disso, definir se ditos valores compõem a base de cálculo da CSLL, nos mesmos moldes do que a autuada efetuou em relação ao lucro real, base da apuração do IRPJ.

Preliminar de nulidade do Auto de Infração

Quanto à preliminar de arguição de nulidade do Auto de Infração, por ofensa às formalidades previstas no artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações (PAF), em razão de não terem sido mencionadas a data e a hora da lavratura do Auto de Infração, nem constar a indicação do cargo do autor do feito, entendo não assistir razão à recorrente.

Para melhor análise, convém transcrever o citado art. 10 do PAF, acerca dos elementos essenciais que devem constar no Auto de Infração:

Art. 10. O **auto de infração** será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifei)

No exame do Auto de Infração lavrado, e entregue à autuada, fls. 82, pode-se verificar a existência de todos os elementos exigidos pelo art. 10 acima transcrito, com exceção da hora da sua lavratura. Todos os demais elementos constam do ato administrativo, inclusive os reclamados pela autuada, referente à data e ao cargo do servidor autuante.

Em relação à data, verifica-se que a mesma encontra-se preenchida ao final do Auto de Infração, no local destinado à ciência da contribuinte, como sendo o dia 21/12/2006. Com efeito, entendo que essa data supre a ausência da mesma no início do documento, onde também existe local determinado para o seu preenchimento, de modo que a data que se encontra ao final do Auto poderá ser considerada perfeitamente válida para todos os efeitos, não trazendo nenhum prejuízo ao contribuinte.

Já a denominação do cargo do autuante reclamado pela defesa, pode ser verificado no referido documento que o mesmo se encontra logo acima do nome do servidor autuante, com o dizer “Auditores-Fiscais da Receita Federal”, servidor que detém a competência legal para a lavratura do auto de infração, nos termos do art. 6º e seu parágrafo único da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, nada podendo ser reclamado nesse sentido.

Com relação à falta de indicação da hora da lavratura do auto de infração é de se dar razão ao recorrente, uma vez que a mesma não foi preenchida. Entretanto, cabe analisar se tal omissão é motivo de nulidade ou se causou algum cerceamento ao direito de defesa da contribuinte.

Não é o que se verifica dos autos. A autuada exerceu e vem exercendo plenamente o seu direito de defesa, de modo que a simples omissão da hora da lavratura do auto de infração, por si só, não acarreta a nulidade do ato. Tal nulidade somente poderá se concretizar acaso ocorridas alguma das hipóteses do art. 59 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações. Já o art. 60 do referido Decreto estabelece, expressamente, que omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade do ato.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. *As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifei)*

Dessa forma, verificado que a lavratura do Auto de Infração foi feita por servidor competente e que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa da recorrente, conclui-se que a mera omissão da hora da lavratura do Auto de Infração não acarreta a nulidade do ato administrativo de lançamento, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada.

A jurisprudência deste tribunal administrativo também já decidiu nesse mesmo sentido, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 105-17118, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 27/06/2008 , cuja parte da ementa se transcreve:

NULIDADE DO LANÇAMENTO: A falta de inclusão no auto de infração da hora em que fora lavrado não inquina o lançamento de nulidade.

Mérito- Adição de “Demais Rendimentos” ao Resultado do Exercício

Inicialmente cumpre abordar a natureza jurídica dos recebimentos denominados “Demais Rendimentos” relativos ao “Desdobramento e Resgate de Ações”, originado de recursos provenientes da “Reserva Especial de Ágio” registrada no patrimônio líquido da COELCE (investida), artifício criado com o objetivo de evitar prejuízo aos acionistas minoritários, os quais fizeram jus a uma remuneração adicional em decorrência do benefício fiscal da amortização do ágio na companhia (COELCE).

Dita “Reserva Especial de Ágio” foi criada com a devida autorização da ANEEL e da CVM , fruto da operação de amortização do ágio decorrente da incorporação (às avessas) efetuada em período anterior, da Distriluz Energia Elétrica S.A. (controladora) pela COELCE (controlada).

A recorrente sustenta que os recebimentos tem o nítido caráter de “dividendos” e/ ou de valores com o fito de “restabelecer o patrimônio investido” pela atuada naquela controlada (resgate de ações pelo valor patrimonial), não podendo ser tributados por serem isentos.

Creio que não assiste razão à recorrente. A espécie de rendimentos percebidos, em nada se assemelham aos “dividendos” pagos pela companhia, como se verá a seguir.

O pagamento de “dividendos” encontra-se regulado pela Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e alterações, que dispõe sobre as sociedades por ações. Em seus arts. 182, 200 e 201 encontram-se as disposições a respeito da classificação de reservas de capital, dos pagamentos de dividendos e da destinação que pode ser dada à essas reservas.

Art. 182. *A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

Art. 200. *As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:*

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

*II - **resgate**, reembolso ou compra **de ações**;*

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Art. 201. *A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17. (destaquei)*

Como se percebe da leitura dos dispositivos acima, a companhia encontra respaldo legal para proceder ao resgate de suas ações à conta de reservas de capital, nos termos do art. 200, II, hipótese que efetivamente ocorreu no presente caso.

Quanto ao pagamento de dividendos às ações preferenciais por conta de reserva de capital, mencionado no inciso V do art. 200 e ao final da redação do art. 201, entende-se que essa vantagem somente é assegurada na hipótese da ocorrência do disposto no § 5º do artigo 17 da mesma lei, vale dizer, “pagamento de dividendos à conta de reserva de capital pelo exercício do direito das ações preferenciais de participar dos aumentos de capital

decorrentes da capitalização de reservas ou lucros”, situação que não se verifica no caso aqui examinado.

Para melhor esclarecer a matéria do pagamento de dividendos à conta de reserva de capital, oportuno transcrever a abordagem feita pelo respeitado advogado comercialista Modesto Carvalhosa, em *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, 2ª edição, Editora Saraiva, 1998, Vol. 3, pg. 673, ao discorrer sobre a utilização das reservas de capital mencionado no art. 200:

“Esse artigo regula a utilização das reservas de capital, utilização essa que se restringe aos casos expressamente nele previstos.

As reservas de capital registram contribuições de subscritores de valores mobiliários emitidos pela companhia, não destinadas à formação do capital social, assim como bens recebidos gratuitamente, conforme dispõe o § 1º do art. 182. Tais reservas não tem, portanto, origem em lucros; por isso só podem ser utilizadas para a distribuição de dividendo, excepcionalmente, quando o estatuto conferir às ações preferenciais dividendo cumulativo com direito de recebê-lo à conta dessa reserva no exercício em que o lucro for insuficiente (§ 5º do art. 17).” (destaquei)

A primeira conclusão a que se chega a respeito do “pagamento de dividendos” é a de que nos termos do que dispõe o art. 201, referido pagamento somente poderá ocorrer à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros.

Ainda, sobre o conceito de “dividendo” a que faz menção o art. 201, também discorre Modesto Carvalhosa, na obra citada, Vol. 3, pg. 681:

“Dentro da sistemática da lei vigente, dividendo é o montante do lucro que se divide pelo número de ações. É parcela do lucro relativa a cada ação. É o rendimento da ação.”

Como se vê, a legislação comercial estabelece, primordialmente, que os dividendos pagos aos acionistas sejam originados dos lucros produzidos pela companhia.

Assim, partindo da constatação de que o resgate de ações ocorreu à conta de Reserva Especial de Ágio, registrada na conta Reservas de Capital e que esta não pode ser utilizada para o pagamento de dividendos (exceção ao § 5º do art. 17 aqui não aplicável), forçoso concluir que o resgate de ações efetuado pela COELCE, e pago à recorrente a título de “Demais Rendimentos”, não tem a natureza jurídica de “dividendos”, como quer fazer crer a autuada.

Dessa forma, em razão do que dispõe a lei das sociedades por ações, não há como se sustentar o argumento da recorrente de que os recebimentos originados da COELCE, provenientes da “Reserva Especial de Ágio” registrados nessa companhia, tem o caráter de “dividendos”, motivo pelo qual, ditos recebimentos, devem compor o resultado do exercício da autuada, a teor do art. 187, V e § 1º, da Lei 6.404, de 1976, dispositivo que será examinado no tópico seguinte.

Por outro lado, quanto à alegação de que os valores recebidos teriam o propósito de “restabelecer o patrimônio investido” da autuada, cabe dizer que essa alteração no patrimônio incorre pela mesma razão já exposta, ou seja, os recebimentos pelo desdobramento e resgate de ações não tem a natureza de dividendo. Não tendo a natureza de dividendos, é de

se considerar que o valor contábil dos valores dos investimentos (patrimônio investido) em participações societárias deva permanecer inalterado, não se sustentando, por consequência, o argumento apresentado pela recorrente.

Por fim, pesa também contra a autuada o fato de que a mesma ofereceu à tributação do IRPJ, no mesmo ano autuado, os mencionados recebimentos, o que evidencia que a própria autuada entendia que não se tratavam do recebimento de dividendos, uma vez que os mesmos não integram a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica beneficiária (art. 383, do RIR/99). A exclusão na base de cálculo da CSLL somente foi feita pela contribuinte por entender da inexistência de lei específica obrigando a incluir essa espécie de rendimentos, matéria que será abordada no próximo tópico.

Inclusão dos “Demais Rendimentos” na base de cálculo da CSLL

Vencida a primeira etapa, cabe examinar, a não inclusão, da parcela denominada “Demais Rendimentos” na base de cálculo da CSLL.

Alega a recorrente que, por não existir lei específica determinando a inclusão, descabe falar em tributação dessa parcela.

Inicialmente, cabível a transcrição do art. 1º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, norma legal que criou a CSLL na forma prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988:

***Art. 1º** Fica instituída contribuição social **sobre o lucro** das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.*

***Art. 2º** A base de cálculo da contribuição é o **valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.** (destaquei)*

De acordo com os dispositivos acima, verifica-se que a hipótese de incidência da CSLL é a existência de “lucro”, cuja base de cálculo é o “valor do resultado do exercício” da pessoa jurídica, antes da provisão para o imposto de renda.

Pois bem. A definição de “resultado do exercício” das demonstrações financeiras da pessoa jurídica encontra-se no art. 187, V e § 1º, da Lei 6.404, de 1976 e alterações, abaixo reproduzido:

***Art. 187.** A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:*

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

~~*§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.*~~

§ 2o (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

(destaquei)

De acordo com a leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que na determinação do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL, deverão ser incluídas toda espécie de receitas ou rendimentos ganhos no período, sendo admissível apenas os ajustes permitidos na legislação que rege a matéria, em especial adições e exclusões a que se refere a alínea “c”, § 1º, art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 e alterações.

E os recebimentos a título de “Demais Rendimentos” relativos ao “Desdobramento e Resgate de Ações”, com a utilização de lastro proveniente da “Reserva Especial de Ágio” registrada no patrimônio líquido da COELCE (investida) não fazem parte das exclusões/ajustes permitidos, nem tem a característica de dividendos, como já abordado neste voto, o que me leva a concluir que ditos rendimentos devem compor o resultado do exercício da pessoa jurídica, base de cálculo da CSLL.

Assim, entendo que existe previsão legal para considerar na base de cálculo da CSLL os recebimentos denominados “Demais Rendimentos” percebidos pela autuada, os quais devem ser registrados segundo a legislação comercial/fiscal acima descrita.

Aliás, o acórdão recorrido, em seu voto condutor, também abordou muito bem essa questão, conforme transcrição que segue (fls. 180): “*como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - toma-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas*”

operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ”.

A jurisprudência deste tribunal administrativo também já decidiu nesse mesmo sentido, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 101-94541, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 14/04/2004, cuja parte da ementa se transcreve:

CSLL – AJUSTES À BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo da contribuição social é o valor do resultado do exercício, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação de regência à época dos fatos geradores.

Ainda, confirmando tal entendimento, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ, conforme transcrição dispositivo abaixo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Dessa forma, conclui-se que por força dos dispositivos legais mencionados, devem também compor a base de cálculo da CSLL os recebimentos a título de “Demais Rendimentos” percebidos pela pessoa jurídica autuada.

Por fim, esclareça-se que a Solução de Consulta exarada pela Superintendência Regional da Receita Federal-3ª Região Fiscal, no processo administrativo nº 10380.100554/2004-74, de interesse da COELCE- Companhia Energética do Ceará, tratou unicamente da incidência ou não do IRPJ e da CSLL sobre a receita referente à reversão contábil da provisão a que se refere o art. 6º, § 1º, alíneas a e c da Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, com nova redação dada pelo art. 1º da Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001, em nada interferindo na matéria aqui analisada.

Recurso de Ofício – Erro de Fato

Em relação ao valor lançado da CSLL verifico que, efetivamente, o agente fiscal autuante equivocou-se ao considerar como sendo o valor da contribuição devida, a sua própria base de cálculo.

Assim, entendo que o acórdão recorrido bem decidiu quanto a essa matéria, de modo que transcrevo parte do seu voto condutor, cujos fundamentos também adoto:

“Observa-se pelo demonstrativo de fls. 41, que, para o ano-calendário de 2001, a autoridade autuante identificou uma base de cálculo apurada a menor pela Contribuinte no montante de R\$ 20.924.903,16, que, somada algebricamente à base de cálculo (negativa) declarada de R\$ 18.621.106,61, perfaz o montante de R\$ 2.303.795,55; o referido valor constitui a (nova) base impositiva, retificada de ofício, sobre a qual deveria incidir a CSLL, mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento), vigente no período.

(...)

Assim, é de se retificar o lançamento, para reduzir o montante da CSLL devida, de R\$ 2.303.795,55 para R\$ 207.341,60 (R\$ 2.303.795,55 x 9%), conformando-o à correta quantificação do crédito tributário decorrente da infração apurada.”

Dessa forma, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Em face do exposto, voto para que seja rejeitada a preliminar de nulidade e, no mérito, que sejam negados provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(documento assinado eletronicamente)

Carlos Alberto Donassolo