



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

Processo n° 10469.721944/2010-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.993 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2012.
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E REFLEXOS
Recorrente COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE - COSERN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º., inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO - INOCORRÊNCIA. A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Preliminar Rejeitada. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a decadência do direito de a Fazenda Nacional analisar a formação do ágio. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carlos Pelá. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor quanto a essa matéria. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN recorre a este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida *(verbis)*:

Trata-se de auto de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 03 a 09), lavrado para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 70.586.102,36 (valores principais, multas e juros).

2. De acordo com o Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal (fls. 23 a 43), o lançamento decorreu de: a) compensação indevida de prejuízo; b) falta de adição, na apuração do lucro real, de despesa não dedutível (Despesa de amortização de ágio); e c) falta de recolhimento de estimativas mensais (o que deu ensejo ao lançamento de multa isolada).

3. apresentou-se impugnação, às fls. 1.034 a 1.090, contrapondo-se, em síntese, que:

3.1 – teria havido preclusão da “possibilidade” de o fisco questionar a “legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio”, de modo que o lançamento não poderia ter sido efetuado;

3.2 – as operações societárias, que “possibilitaram” a dedução da amortização do ágio, teriam sido praticadas de forma legal e, sobretudo, “com o aval dos órgãos reguladores”, de modo que não poderiam ser consideradas como mero estratagema para conseguir-se ganho tributário, em prejuízo do fisco federal. Além disso, em todas elas encontrar-se-iam presentes “o motivo, a finalidade e congruência dos atos”, de maneira que não haveria falar em “falta de propósito negocial” ou “ausência de pressuposto econômico”. Tampouco seria possível dizer que houvera “abuso de direito”, “simulação” ou “fraude à lei”;

3.3 – ante a impossibilidade de dedução da amortização do ágio de forma direta – não seria “razoável” a incorporação das controladoras (Guaraniana, Coelba e UPTICK) –, teria sido “necessário criar legalmente uma estrutura societária que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais que tornasse incompatível, economicamente, a incorporação da controladora pela controlada e, com isso, se transferisse o ágio para a controlada”;

3.4 – não seria possível a aplicação de multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais após o encerramento do “ano-base”, tampouco quando o somatório destas supera o valor do tributo apurado ao final do ano, o que teria ocorrido no caso em questão;

3.5 – a multa isolada por falta de pagamento de estimativa não poderia ter sido aplicada, de forma cumulativa, com a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

3.6 – seria ilegal a cobrança de juros sobre multa, bem assim a utilização da taxa Selic na cobrança de juros.

A decisão recorrida está assim ementada:

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei, tarefa privativa do Poder Judiciário.

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE. Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. – Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. - É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

DECADÊNCIA. -O crédito tributário pode ser constituído em até cinco anos após a ocorrência do fato gerador, independentemente de o fato que lhe deu origem tenha ocorrido em data anterior a este marco.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificada da aludida decisão em 20/05/2011, fl. 1175, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/05/2011, fl. 1177 e seguintes, no qual alega nulidade da decisão de 1ª instância, contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento integral.

É o relatório.

iii) “De maneira que é indiscutível as operações realizadas – sob o manto da suposta legalidade – não tiveram propósito negocial, tendo sido engendradas com o único objetivo de obter-se vantagem na esfera tributária.”

No recurso voluntário a recorrente reiterou suas alegações, que passo a apreciar.

Preliminar de Preclusão do direito do fisco auditar a formação do ágio

O recorrente argüiu em preliminar a preclusão de o direito do fisco auditar a formação do ágio que ocorreu no ano 2000, haja vista que o lançamento foi formalizado no ano de 2010. vejamos suas alegações (verbis):

II. PRELIMINARMENTE: “PRECLUSÃO” DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO

Conforme anteriormente mencionado, o auto de infração ora combatido foi lavrado em virtude do entendimento da D. Autoridade Lançadora no sentido de que a Recorrente não poderia ter deduzido as despesas de amortização de ágio, uma vez que decorreriam de operações societárias “desprovidas de racionalidade econômica”.

Ocorre que, não obstante a inequívoca motivação e finalidade das operações societárias realizadas, tal como adiante se demonstrará, fato é que a D. Autoridade Fiscal jamais poderia questionar os atos societários que deram origem ao ágio, na medida em que este direito já estaria “precluído”.

Nesse ponto o acórdão da DRJ ora recorrido manteve o Auto de infração por entender que não teria ocorrido a decadência uma vez que a decadência se refere à perda do direito de lançar em face da desídia da administração, “o que, efetivamente, não aconteceu no caso em questão; a pretensa impossibilidade de lançamento decorreria de fato engendrado pelo próprio contribuinte, ou seja a amortização de ágio por período superior a cinco anos.”.

Ao contrário do afirmado no acórdão recorrido o que se discute nesse caso é a possibilidade temporal da Fiscalização proceder a lançamento de ofício – **que no presente caso ocorreu mediante intimação em 17/11/2010** - sobre fatos pretéritos com efeitos em períodos subseqüentes – **no presente caso, o fato pretérito foi o ágio gerado em 29/12/2000 e a amortização do ágio ocorreu em períodos subseqüentes – de 2001 em diante.**

Nesses casos, o Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de rechaçar os lançamentos fiscais originários de fatos já alcançados pela decadência, quando a revisão ou questionamento dos mesmos não ocorre no prazo decadencial.

Com efeito, em **18/12/1997** o grupo formado pelas empresas GUARANIANA S.A, atualmente denominada NEOENERGIA S/A, COMPANHIA DE ENERGIA DO ESTADO DA BAHIA – COELBA e UPTICK PARTICIPAÇÕES S/A, arrematou, em leilão de privatização, as ações da ora Recorrente, COSERN.

Posteriormente, em **30/11/2000**, o grupo formado pelas empresas GUARANIANA S.A, atualmente denominada NEOENERGIA S/A, COMPANHIA DE ENERGIA DO ESTADO DA BAHIA – COELBA e UPTICK PARTICIPAÇÕES S/A, subscreveram aumento de capital na empresa IBIDEM S.A, mediante a transferência das ações da COSERN, transformando a IBIDEM em controladora da COSERN.

Em **29/12/2000**, a COSERN aprovou o protocolo de incorporação da IBIDEM S.A, nos termos da Ata da Assembléia Geral Extraordinária.

Dessa forma, é fato inconteste que o ágio como elemento contábil e societário surgiu em **29/12/2000**, com a incorporação daquela sociedade e a partir daí passou a produzir efeitos tributários.

Vale dizer, muito embora o ágio tenha sido amortizado nos anos-base de 2005 a 2008, conforme informado pelo Sr. Auditor Fiscal, **o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu no ano-base de 2000.**

Assim, não poderia o Sr. Auditor Fiscal **questionar a legalidade dos atos** que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu, repita-se, em 2000, **eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2000 e a lavratura do auto de infração em questão (17/11/2010).**

Dessa forma, não poderia o Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre **fatos pretéritos**, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fatos societários que geraram o **direito à utilização do ágio, que ocorreram em 2000**) para alcançar os efeitos decorrentes, desses fatos, em períodos subseqüentes.

Nesse sentido, o Conselho de Contribuintes já se manifestou reiteradas vezes sobre o tema, reconhecendo a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos fatos, ocorridos após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham gerados efeitos em anos subseqüentes, como ocorre no presente caso.

(...)

Destaca-se, ainda, a **recente decisão** proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, em 17/12/08, nos autos do processo administrativo nº 16327.002113/2005-10, em que foi "**acolhida a preliminar de preclusão do direito do Fisco auditar fatos ocorridos após o prazo decadencial**", *verbis*:

Decisão: 1) Por maioria de votos **acolher a preliminar de preclusão do direito de Fisco auditar fatos ocorridos após o prazo decadencial**, para fins de apuração dos efeitos desses em períodos de apuração não decaídos, vencido os conselheiros Jose Sergio Gomes e Antonio Praga, que rejeitam essa preliminar, sendo que Antonio Praga apresenta declaração de voto. 2) Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício pela perda do objeto, acompanham pelas conclusões os conselheiros Jose Sergio Gomes e Antonio Praga, que conheciam e negava provimento.

Ante o exposto, **com base na jurisprudência pacífica** dos Conselhos de Contribuintes, não se pode olvidar que **ocorreu**, no presente caso, a **decadência do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio** e, como conseqüência, **o direito ao seu aproveitamento que surgiu em 2000, ainda que os seus efeitos tenham ocorrido em momento subsequente** (amortização realizada nos anos-base de 2001 a 2008, sendo que o Fisco está questionando apenas 2005 a 2008, objeto do auto de infração ora em questão).

A razão é simples: o ágio contabilizado em 2000 é dado contábil e societário e representa, na verdade, parte do custo de aquisição do ativo respectivo. No caso, por disposição legal específica, autoriza-se a "antecipação" do aproveitamento desse "custo" em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização, desde que a motivação do referido ágio seja a rentabilidade futura da companhia. Como se sabe, se não existisse a norma hoje prevista na Lei nº. 9.532/97, autorizando a amortização do ágio em prazos determinados, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do respectivo ativo que o gerou, uma vez que tais valores constituem-se como custo de aquisição (reductor do preço de venda).

Assim, apenas para efeito de raciocínio e demonstração do afirmado acima, imagine-se a hipótese de não existência da Lei nº. 9.532/97 que autoriza a amortização do valor do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação: o Fisco não poderia glosar o custo de um ativo adquirido em 1990, por exemplo, no cálculo de um ganho de capital decorrente de uma venda do aludido ativo ocorrida em 2010, uma vez que o direito à impugnação ou desconsideração daquele ato pretérito (aquisição do ativo em 1990), que gerou um determinado custo e que produzirá efeitos tributários quando da alienação (exercícios subseqüentes), **DECAIU ou "PRECLUIU" (como algumas jurisprudências do Conselho acima citadas se manifestam)**. Insista-se que: mesmo o efeito tributário dessa alienação se efetivando apenas em 2010, não há como desconsiderar o custo do ativo adquirido em 1990.

Outro exemplo ilustra bem o exposto acima: seria o mesmo que o Fisco Federal pretendesse glosar em 2010 todos os encargos de depreciação (de 1990 a 2010) de determinados ativos adquiridos em 1990 por uma empresa, por entender que o custo de aquisição dos referidos ativos não estava correto ou foi contabilizado de forma equivocada, tendo em vista operação de aquisição supostamente simulada ou fraudulenta.

No caso ora em exame, aplica-se o mesmo raciocínio. Em 2001 houve a contabilização de um ágio decorrente de uma operação societária legítima. Não pode a autoridade fiscal em 2010 pretender desconsiderar tal fato jurídico-contábil e societário e querer desconsiderar os efeitos tributários ocorridos em anos subseqüentes. **Isto porque, para glosar os efeitos fiscais ocorridos de 2005 a 2008, decorrentes daquele ato pretérito ocorrido em 2000 (contabilização do ágio), mister seria que o lançamento tributário ocorresse até 2006 e não em 2010.**

Dessa forma, aguarda a Recorrente que esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cancele a autuação fiscal originária do presente processo administrativo, eis que já havia transcorrido o prazo de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2000 e a lavratura do auto de infração em questão (17/11/2010).

Pois bem, vejamos como esse matéria foi tratada no voto condutor do acórdão recorrido (fls. 1162 e seguintes dos autos):

Da Decadência

5. Consoante a defesa, posto que o ágio tenha sido amortizado nos anos-calendário de 2005 a 2008, o “fato contábil-societário” que o originou teria surgido em 29/12/2000, de maneira o questionamento de sua legalidade, com o conseqüente lançamento tributário, em 2010), não mais seria possível, porquanto transcorrido o prazo decadencial de 05 anos.

6. Não lhe assiste razão. Antes de mais nada, não há confundir preclusão (*in casu*, a temporal) com decadência. *Grosso modo*, a primeira diz com a perda de direito de realizar determinado ato processual, por decurso de prazo, previsto em lei. A segunda, com a perda de direito substantivo, que na esfera tributária tem a ver com a perda do direito de constituir crédito por meio de lançamento.

7. Estabelecida a diferença, resta claro, não se operou a decadência no caso em questão, pois que não transcorreram mais de cinco anos entre as datas dos fatos geradores (31 de dezembro de cada ano, haja vista a opção pela apuração anual do imposto) – especificamente quanto à multa isolada, o termo inicial do instituto corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em ela poderia ter sido lançada (inciso I do art. 173 do CTN) – e a data da ciência do lançamento (17/11/2010).

8. Tampouco há falar em “preclusão da possibilidade” de questionar-se a “legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio”, pois que, ao revés do que se tentou incutir, a limitação temporal para a revisão desse tipo de ato extingue-se apenas quando não mais há direito de constituir o crédito em relação ao qual se operou a influência (amortização). Isso é o que se depreende da leitura do art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 264 do RIR, de 1999, *verbis*:

Lei 9.430/96

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. (grifou-se)

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

9. Por fim, o argumento apresentado desvirtua o próprio instituto da Decadência. Como se sabe, decadência trata-se da perda do direito de lançar em face de desídia da administração (o direito não socorre aos que dormem), o que, efetivamente, não aconteceu no caso em questão; a pretensa impossibilidade de lançamento decorreria de fato engendrado pelo próprio contribuinte, qual seja a amortização de ágio por período superior a cinco anos. Um absurdo, evidentemente.

Verifica-se, de plano, que os ilustres julgadores de primeira instância não enfrentaram adequadamente a matéria em comento.

Sobre a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sujeitas ao Lucro Real, os artigos 219, 247 e 248 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – dispõem

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

(...)

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

(Grifei)

Vejamos agora o tratamento do ágio determinado pelo Decreto-lei nº. 1598/1977 e pela Lei 9.532/1997:

Decreto-lei nº. 1598/1977

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.

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

Parágrafo 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.

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

Lei 9.532/1997

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 n. 1598, de 26 de dezembro de 1997:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'a' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'c' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1589, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, 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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-

calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Parágrafo 1º - O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

Parágrafo 2º - Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

Parágrafo 3º - O valor registrado na forma do inciso II do 'caput':

- a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;*
- b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.*

Parágrafo 4º - Na hipótese da alínea 'b' do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

Parágrafo 5º - O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito. (Grifei)

Os dispositivos acima, especialmente nos trechos grifados, demonstram cabalmente a diferenciação entre a ocorrência do ágio, enquanto elemento contábil e a possibilidade de sua amortização. A lei determina que o ágio deve ser regularmente contabilizado, e **baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.**

Ora, a partir dessa contabilização, se regular, o ágio enquanto elemento contábil e passível a efeitos fiscais futuros em face de sua amortização, está sujeito a auditoria fiscal, nos mesmos moldes dos resultados negativos do IRPJ e CSLL (sobre os quais não incidem os aludidos tributos, mas é passível de reduzir a base de cálculo desses em períodos posteriores).

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 2008 o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário devido no ano-calendário 2001. De

igual forma, não poderia realizar auditoria sobre os elementos contábeis daquele período, ainda que tenha reflexos tributários futuros.

Nesse sentido são inúmeros as decisões deste Conselho. Vale citar decisão proferida pela antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-14.794, assim ementada:

"Encargos de Depreciação. Descabe a glosa das despesas de depreciação de bens supostamente reavaliados em desacordo com as normas de regência, quando, pela ocorrência da decadência, a Fiscalização não mais puder questionar as reavaliações havidas. Recurso provido"

No voto condutor, o ilustre conselheiro Carlos Emanuel dos Santos Paiva enfatiza:

"(...) não pode a contribuinte sofrer qualquer lançamento relativamente a fatos cuja comprovação não mais possa ser exigida pela Fiscalização, pois que isso seria prestigiar a incúria, a inércia e o arbítrio, coisas totalmente repudiadas pelo Direito."

No mesmo sentido o acórdão nº 108-09.501, cujo voto conduto é da lavra da insigne conselheira Mariam Seif, e traz a seguinte ementa:

"IRPJ - DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência"

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de "preclusão" da possibilidade do Fisco questionar a formação do ágio, cancelando integralmente os autos de infração.

Mérito

Se vencido na preliminar, enfrento o mérito.

Conforme relatado, o Fisco glosou a amortização do ágio por entender tratar-se de "ágio de si mesmo", que foi confirmado pela DRJ.

O litigo é similiar em premissas e conclusões ao manifestado por este colegiado quando do julgamento que resultou no **Acórdão n.º 1402-00.802..**

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, aprovado à unanimidade por esta colenda Turma, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, inciso III, da Lei n.º

9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

A meu ver, no presente caso essas três premissas básicas também foram cumpridas, razão pela qual resta demonstrado o propósito negocial da operação.

A recorrente assevera que não se trata de uma mera operação de geração espontânea e carecedora de propósitos negociais e fundamentos econômicos, fato expressamente reconhecido no Termo de Encerramento de Ação Fiscal. Isso porque restou comprovado o fato de que **GUARANIANA S.A, COELBA S.A e UPTICK PARTICIPAÇÕES S.A, adquiriram o controle da COSERN em leilões de privatização realizados respectivamente em 18/12/1997; tendo ocorrido outras aquisições pelo grupo em 20/02/98 e em Oferta Pública de Ações (OPA) da COSERN realizadas em 2000, tendo referidas aquisições sido feitas sempre com o pagamento de expressivo ágio, *verbis*:**

“a) em 18/12/1997, o grupo das empresas: GUARANIANA, COELBA e UPDICK, através do processo licitatório de leilão de privatização adquiriu, com expressivo ágio, 83.768.248 ações ordinárias e 4.648.146 ações preferenciais classe “A”, representativas de 79,60% do capital votante e 3,91% do capital social da COSERN, respectivamente pelo preço de R\$ 645.057.192,00; e se tornaram os NOVOS ACIONISTAS CONTROLADORES da COSERN (GRUPO);

b) Outras aquisições de ações de emissão da COSERN foram feitas por essas empresas (GRUPO) através de leilão especial realizado em 20/02/1998 e de Ofertas Públicas de Ações (OPA) da COSERN realizadas em 2000; tendo sido apurado ágio em todas essas operações.” (Fls. 7 do TEAF)

Portanto, não restam dúvidas acerca do efetivo pagamento do custo total da aquisição, incluindo-se o valor do ágio cuja amortização, ressalte-se, foi especificamente analisada pelo órgão regulatório ANNEL nos termos da Resolução n.º 474/2000 (Doc. 03 juntado à impugnação).

De igual forma foi cumprida a segunda premissa firmada por esta Turma de Julgamento, na medida em que verifica-se que as operações originárias, que geraram o ágio, foram realizadas entre o Estado do Rio Grande do Norte e as empresas GUARANIANA S.A, COELBA S.A e UPTICK PARTICIPAÇÕES S.A, portanto partes não relacionadas ou ligadas.

Por fim, resta analisar a existência de algum questionamento acerca da avaliação da empresa adquirida e da expectativa de rentabilidade futura.

Nos exatos termos ocorrido quando do julgamento que culminou na lavratura do **Acórdão n.º 1402-00.802**, verifica-se que não houve qualquer questionamento por parte da Fiscalização acerca do laudo de avaliação da empresa adquirida bem como da expectativa de

rentabilidade futura elaborado pela Ernest & Young, não cabendo, portanto, ao julgador fazê-lo no presente momento.

No que tange ao fundamento do Agente Fiscal no sentido de que o ágio amortizado pela COSERN decorreu da aquisição, com ágio de suas próprias ações, há que novamente, por sua clareza e objetividade, recorrer-se às premissas firmadas quando da prolação do **Acórdão n.º 1402-00.802** que fixa como premissas para a identificação de uma operação que redunde em “ágio de si mesma” a conjunção de dois fatores:

1. a inexistência de efetivo desembolso de recursos, neutralidade nesses desembolsos, ou até pagamentos fictícios (não comprovados). Não haver materialidade nos pagamentos;

2. a inexistência de efetiva mudança no controle acionário. Nos casos de “Ágio de si mesmo” a participação acionária é adquirida por outra empresa do mesmo grupo ou por interposta pessoa.

Pois bem, na situação versada nos autos, a efetividade dos desembolsos é inconteste, na medida em que as aquisições se deram em Leilões de Privatização e em Ofertas Públicas de Ações e, verifica-se que antes da operação a COSERN era controlada pelo Estado do Rio Grande do Norte, ao passo que no momento da incorporação o controle havia sido transferido das empresas GUARANIANA S.A, COELBA S.A e UPTICK PARTICIPAÇÕES S.A para a empresa IBIDEM.

Logo, é certo que no presente caso a amortização do ágio não se deu do “ágio de si mesma”, gerado artificialmente, seja na COSERN, seja no Grupo, mas sim no ágio efetivamente pago pelas empresas GUARANIANA S.A, COELBA S.A e UPTICK PARTICIPAÇÕES S.A quando da aquisição da COSERN nos Leilões de Privatização e nas subseqüentes Ofertas Públicas de Ações, nos termos expressamente atestados pela Fiscalização.

A Fiscalização aduz, ainda, que o fato de a operação de capitalização da IBIDEM ter ocorrido por força de uma operação de integralização pelas empresas GUARANIANA S.A, COELBA S.A e UPTICK PARTICIPAÇÕES S.A ter-se ia criado um ágio meramente escritural. Todavia, ao se analisar o conjunto de operações com um todo, resta claro que o lançamento foi efetuado com base na inferência de que as operações praticadas não tiveram propósito negocial.

Ora, inquestionavelmente ocorreu o efetivo pagamento do custo total da aquisição, incluindo o valor pago a título de ágio, na operação originária que gerou a contabilização do ágio. Outrossim, da análise do conjunto das operações, resta comprovado que a forma jurídica adotada para a aquisição pelo grupo NEOENERGIA (nova denominação da Guaraniânia), para a participação nos Leilões de Privatização e nas aquisições em Ofertas Públicas de Ações são legais, legítimas e tinham como objetivo e fundamento econômico a aquisição do controle da COSERN, visando melhorar o desempenho da empresa e consolidá-la no mercado.

É certo que todas as operações praticadas pelo grupo NEOENERGIA tiveram como objetivo a criação de uma estrutura societária viável, como planejamento estratégico, para a aquisição da COSERN, com o conseqüente aproveitamento do direito à amortização do ágio gerado, nos exatos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR. Não olvidemos que é se

trata de propósito negocial legítimo a economia de IRPJ e CSLL sobre lucro gerado a partir da aquisição societária realizada com `ágio sobre a expectativa de rentabilidade futura, que efetivamente ocorreu no presente caso.

Por fim, importante registrar que a recorrente esclareceu o motivo do transcurso de três anos, havidos entre a data de aquisição do controle da COSERN e a efetiva incorporação da IBIDEM pela COSERN: foi o prazo necessário ao trâmite do processo pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, cuja aprovação final se deu em 30 de novembro de 2000, através da citada RESOLUÇÃO N.º 474, que expressamente tratou e impôs as condições efetivamente cumpridas para a aquisição da empresa.

Conclusão

Diante do exposto, se vencido na preliminar, no mérito voto por dar provimento ao recurso cancelando-se integralmente os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Designado para redigir o voto vencedor quanto a preliminar, passo a discorrer sobre os fundamentos que acarretaram sua rejeição.

DECADÊNCIA (PRECLUSÃO) DA POSSIBILIDADE DE AUDITORIA DOS ELEMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2001 COM REPERCUSSÃO FUTURA

A recorrente alega, em síntese, que no ano de 2010 o Fisco não mais poderia verificar a regularidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, haja vista o transcurso do prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento desse ágio, ocorridos no ano 2001, e a lavratura dos autos de infração.

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 2010 o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações incorridas no ano-calendário 2004, ou seja, constituir exigências tributária. Isso por disposição expressa dos artigos 150 e 173 do CTN conforme acima grifado.

O “prazo de preclusão” alegado pelo contribuinte que seria de cinco anos, corresponderia ao mesmo prazo decadencial para o lançamento (constituição da obrigação tributária), previsto no CTN.

A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo. Logo, *“para se falar em preclusão, a lei deveria atribuir à Administração Pública o dever de glosar o ágio amortizável registrado pelo Santander Holding, ou mesmo o registrado pelo Banespa após a incorporação, a partir da data dos registros contábeis”*, como bem observado pela ilustre Procurador da Fazenda Nacional Paulo Roberto Riscado Junior na sustentação oral realizada durante o julgamento do presente processo.

Efetivamente, não existe essa previsão legal. Tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto n. 70.235/72 prevêm apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada. Não há, em lei, previsão para a glosa de ágio registrado na contabilidade em decorrência de subscrição de ações ou de incorporação nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Com efeito, o registro do ágio na contabilidade não implica em redução de crédito tributário, em majoração de prejuízo fiscal ou em causa para lançamento de multa isolada. Repita-se: o simples registro do ágio na contabilidade não implica em fato gerador de

obrigação tributária ou em alteração, de qualquer ordem, na base de cálculo do IRPJ e da CSSL daquele período.

Ao adquirir uma participação societária com ágio, a lei autoriza a pessoa jurídica a amortizar esse valor, na apuração dos tributos por ela devidos sobre os lucros em períodos futuros, sob determinadas condições, isso porque foi exatamente a expectativa desse lucro que justificou o ágio. Apenas nessa hipótese, o ágio pago, que nunca foi e nunca será fato gerador de nenhuma obrigação tributária, passa a influenciar na apuração da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa que o pagou.

Frise-se: o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído. O prazo decadencial corre em face do fato gerador da obrigação tributária, e não sobre qualquer operação contabilizada. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição.

O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente. Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É o que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 expressamente dispõe: *“Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”*

Esclareça-se que esse dispositivo não altera o prazo decadencial para constituir o crédito tributário estabelecido no CTN, tampouco cria outro prazo decadencial qualquer, apenas viabiliza a autoria fiscal dos fatos com repercussão futura. Frise-se, mais uma vez, que o prazo decadencial é sempre norteado pelo nascimento da obrigação tributária, ou seja, que se dá com a ocorrência do fato gerador..

Recentemente, o professor Marco Aurélio Greco manifestou o entendimento de que *“não existe direito adquirido da empresa de usar o ágio mesmo depois de passados cinco anos do fato gerador.”* A afirmação foi feita na V Jornada de Debates sobre Questões Polêmicas de Direito Tributário, promovida pela FISCOSoft em junho de 2011.

Para o Dr. Greco, a tese bate de frente com entendimento do Supremo Tribunal Federal. *“Não se tem direito adquirido ao prejuízo, conforme disse o Supremo ao julgar a trava de 30% para redução do lucro tributável”*, diz. Em 2009, o STF entendeu que a Lei 8.891/1995, que permitiu o aproveitamento, concedeu um benefício fiscal e que, por isso, não havia nada de errado com a trava de 30% por período de apuração.

Assevera ele que, enquanto o ágio não é amortizado totalmente, não existe fato consumado, apenas expectativa de direito. *“A empresa espera que futuramente estará sujeita ao IR e ao regime de apuração do lucro real. Mas não existe direito adquirido a regime*

jurídico. Ela vai se submeter àquele a que se enquadrar na data da ocorrência do fato gerador."

Por isso, em relação aos autos de infração lavrados depois de passados cinco anos da informação do ágio ao fisco, Greco afirma que a prática é legal. *"O auto não existe sozinho, mas decorre da contabilização irregular"*, defendeu. *"Embora a segunda conduta aconteça cinco anos depois, é causal, não bastante em si."* Segundo ele, não há prazo para o fisco reconhecer a irregularidade, mas somente para impedir o aproveitamento. *"As amortizações feitas no passado ficam consolidadas. Apenas as posteriores podem ser desconsideradas."*

Tais considerações primam pela coerência e vem ao encontro da tese defendida neste voto.

Vejamos, na prática, algumas situações abusivas que podem decorrer do entendimento defendido pelo nobre recorrente (contribuintes optantes pelo lucro real anual):

i) No ano de 1998, determinado contribuinte adquire um bem não depreciable, composto por várias partes e peças, pelo valor total de \$100, mas contabiliza no ativo por \$200; nos anos seguintes permanece pelo mesmo valor em seus livros contábeis e balanços. No ano 2007, vende esse bem por \$180 e não apura ganho de capital. Sofre auditoria em 2010 e o Fisco solicita a comprovação do custo contabilizado, ele não apresenta notas fiscais de aquisição sequer das peças efetivamente compradas, alegando que o ano de 2001 já estava decaído, logo, ocorreu a preclusão do Fisco de verificar tais custos. É isso mesmo? O tempo pode homologar o que nunca existiu, e permitir que produza efeitos futuros, impedindo a constituição do crédito tributário devido? Estou certo de que a resposta é não.

ii) No ano de 1999 o contribuinte realiza a construção de uma planta industrial com vida útil de 20 anos e contabiliza regularmente os custos. No ano de 2001 inicia a depreciação a 5% ao ano. É fiscalizado em 2008 e apresenta apenas parte dos custos da construção realizada. Então? o Fisco não poderia glosar o excesso os encargos de depreciação de 2003 a 2007? Evidente que sim, pois esses encargos submetem-se ao regime de competência e o contribuinte deve fazer prova da efetividade dos mesmos o que só é possível mantendo em boa guarda os comprovantes dos custos e despesas incorridos.

iii) No ano de 2000 o contribuinte adquire um imóvel por \$1000. Contabiliza a aquisição por \$12.000, utilizando para tanto um documento fraudado. Realiza uma incorporação em 2001, acrescentando diversos custos inexistentes. Vende esse imóvel, já fracionado, nos anos de 2001 e 2002, apurando um pequeno ganho em 2002 que é declarado e o tributo recolhido. É fiscalizado em 2008 (ano-calendário 2002). De plano alega que o ano 2002 já está decaído, afinal passaram-se mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores. Todavia, com receio de o Fisco apurar a verdade dos fatos, apresenta o aludido documento de aquisição. O Fisco efetua diligências e apura todas as fraudes tributárias.

Em relação à 3ª. situação hipotética acima ("iii"), cabe questionar: qual o amparo legal para o Fisco realizar em 2008 uma auditoria do ano de 2002, se o contribuinte

estava em tese regular perante a Administração Tributária, inclusive tendo efetuado os recolhimentos? há vedação expressa em lei para a auditoria fiscal alcançar os anos de 2000 e 2001, nos quais apurou a verdade dos fatos?

Respondo: a única vedação expressa nessa hipótese “iii” é para constituição do crédito tributário relativo ao ano de 2001, em face da decadência.

Este Conselho já se manifestou sobre alegações dessa natureza em diversos acordãos. Em um deles, inclusive, o contribuinte alegou a preclusão para rever o ágio devidamente registrado na contabilidade. Trata-se do acórdão 107-09.545, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA - DECADÊNCIA — OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL - GLOSA DE ÁGIO. O fisco pode questionar fatos ocorridos no passado cujos efeitos fiscais se dão no futuro, pois o tempo não pode transformar em verdadeiro o que não era real, nem tampouco desfazer o que consolidou, desde que a readequação dos fatos situados em períodos já decaídos não decorra de juízo de valor. É o caso da formação de ágio maior por erro de cálculo, cujos efeitos fiscais somente se verifiquem no futuro, na sua amortização ou na utilização como custo na baixa”. (Grifei)

No aludido processo o contribuinte registrou o ágio de forma equivocada em 1995, mas apenas amortizou o valor em 2000. O contribuinte alegou que a fiscalização estaria proibida, face o prazo decadencial, de glosar esse ágio. Tal argumentação foi refutada pela Câmara.

Noutro acórdão, de nº 104-19.219, de 27/02/2003, que tratou da retificação de prejuízo fiscal da atividade rural de período anterior, com reflexo em outro período de apuração do tributo ainda não atingido pelo decadência, a decisão também foi favorável à tese defendida por este relator. Vejamos transcrições da ementa, dispositivo e voto condutor:

Acórdão 104-19.219 de 27/02/2003

EMENTA

IRPF ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 – ATIVIDADE - RURAL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – DECADÊNCIA – ABRANGÊNCIA - O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

DISPOSITIVO

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

VOTO CONDUTOR

“(…) De fato, a revisão de valores apurados em anos calendários anteriores já abrangidos pelo decurso do prazo decadencial é absolutamente inquestionável. O que não implica reconhecer que o conceito de decadência abranja também a revisão de valores que, advindos de período já tomados pela decadência, venham a influir na apuração do resultado de ano calendário ainda não decadente.

Evidentemente que o conceito decadencial não abrange tal influência. Exatamente por esta integrar as apropriações de ano calendário não decadente. Restrita a revisão à essa específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes. Pela simples motivação de que o conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia.

(…)

A simples leitura do dispositivo em questão evidencia de sua absoluta ressonância com o princípio da decadência, a que se reporta tanto o artigo 149, § único, como os artigos 150, § 4º, e 173, todos do CTN., como antes mencionado. Isto é, se determinada apropriação influi no resultado na apuração do crédito tributário, é passível de revisão essa circunscrita influência. Ainda que, na origem, seja legalmente carregada de período já decadente.

(Grifei)

Veja-se que na situação versada no Acórdão 104-19.219, o contribuinte foi intimado a comprovar o saldo de prejuízos da atividade rural do ano de 1989 que foi aproveitado no ano-calendário de 1996. Diante do fato de o contribuinte ter efetuado correções a maior do aludido valor no ano de 1990, a fiscalização glosou o excesso de compensações utilizado para reduzir o tributo devido em 1996. O contribuinte alegou decadência nessa revisão, que foi rejeitada pelo Colegiado, haja vista que tais valores “*influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente*”.

Analisemos o Acórdão nº CSRF/04-00.054, de 21/06/2005. Vejamos sua ementa e dispositivo:

Acórdão CSRF 04-00.054 de 21/06/2005

EMENTA

IRPF RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA REVISÃO DE PREJUÍZO COMPENSÁVEL — DECADÊNCIA — ABRANGÊNCIA O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia; não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente, restrita a

revisão a essa circunscrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.

DISPOSITIVO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL. ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente relatório. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, José Ribamar Barros Penha e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso..

VOTO CONDUTOR

No caso, a fiscalização verificou inicialmente que o prejuízo da atividade rural fora incorretamente apurado na declaração do exercício de 1995, com indevida utilização nas declarações dos exercícios posteriores (1996 a 2000). A origem da incorreção seria o fato de a contribuinte haver procedido à atualização monetária indevida dos saldos de prejuízos e de incentivos fiscais nos anos-calendário de 1989 e 1990 (fls. 12 a 18).

No acórdão recorrido, foi acolhida a arguição de decadência, sob o seguinte argumento (fls. 276) (...)

De plano, verifica-se que tal entendimento carece de base legal. No caso em apreço, o lançamento, cientificado a contribuinte em 28/09/2000, abarcou os anos-calendário de 1996 e 1999, que ainda não se encontravam atingidos pela decadência, seja qual for o angulo pelo qual se analise.

Destarte, uma vez que os anos-calendário fiscalizados não haviam sido atingidos pela decadência, não há óbice à exigência de comprovação acerca dos elementos que de alguma forma influenciaram os respectivos lançamentos, ainda que vinculados a exercícios anteriores. Ressalte-se que os anos-calendário anteriores aos autuados, em que teria ocorrido o alegado lapso na correção dos saldos de prejuízo a compensar - estes sim alcançados pela decadência - não foram revistos. O que houve foi tão-somente a retificação do valor do prejuízo a compensar, apropriado nos exercícios fiscalizados.

Nesse sentido é o Acórdão nº 104-19.219, de 27/02/2003, cujo voto vencedor foi acatado por unanimidade de votos, assim ementado: (...)

(Grifei)

Apesar de ambos os acórdãos acima terem tratado de atividade rural na pessoa física, cumpre esclarecer que a Legislação sempre estabeleceu a obrigatoriedade de escrituração para os contribuintes que desejam aproveitar prejuízos de períodos anteriores. Aliás, na redação original da Lei 8.023, acima de determinado valor de receitas era obrigatória a escrituração comercial.

Outrossim, cumpre registrar que em situações análogas, nas quais a verificação de fatos, documentos e registros contábeis, de períodos atingidos pela decadência, com repercussão futura favorável ao contribuinte, ou seja, erros que lhe prejudicam, as decisões deste Conselho são sempre favoráveis à retificação dos lançamentos nos períodos

ainda não atingidos pela decadência, inclusive para reconhecimento de direito creditório. Cite-se como exemplo as seguintes situações em que se admite retificação favorável ao contribuinte:

- Lucro Inflacionário Inexistente. Fiscalização autua em 2000 a falta de realização do Lucro Inflacionário Diferido (parcelas realizáveis em 1996 a 1999. Somente em sede recurso, o Contribuinte verifica e alega que errou na apuração/declaração do LI de 1991, estando patente que seu Patrimônio Líquido era maior que o ativo imobilizado. Conselho exclui da base de cálculo o lucro inflacionário de 1991, e determina ainda, que as realizações mínimas de 1992 a 1995, porventura não efetuadas, sejam diminuídas do Saldo (existe inclusive súmula neste sentido). Ao fim e ao cabo, mantem-se apenas a tributação do saldo do inflacionário efetivamente existe nos anos de 1996 a 1999.

- Custo de aquisição de imóvel declarado a menor. Pessoa Física e Jurídica. Contribuinte declara/contabiliza a menor o custo de aquisição de imóvel no ano de 1996 e seguintes. Em 2004 aliena o imóvel e não recolhe ganho de capital. Fiscalização autua em 2006 e toma como custo o valor declarado/contabilizado. Contribuinte faz prova do custo de aquisição real do imóvel. Conselho acolhe o custo efetivo, e reduz a exigência ainda que isso implique no reconhecimento de erros de escrituração e/ou declaração de períodos atingidos pela decadência.

Nesse sentido vide acórdãos deste Conselho:

Acórdão 103-21611 processo 13925000136200129

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF – Havendo a pessoa jurídica, no período-base de 1990, apurado saldo devedor de correção monetária e não possuindo lucro inflacionário diferido de exercícios anteriores, não há que se falar em adição ao lucro real, a partir do período-base de 1993, do valor que corresponder à diferença entre a variação do IPC e do BTNF, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário.

Acórdão 105-14773 processo 10166016076200115

LUCRO INFLACIONÁRIO - REALIZAÇÃO A MENOR - DECADÊNCIA - O início da contagem do prazo decadencial para o Fisco dá-se a partir do momento em que é possível efetuar o lançamento, no exercício financeiro em que deve ser tributada a sua realização, e não imediatamente após o termo do ano-calendário em que foi gerado o lucro inflacionário.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO - REALIZAÇÃO A MENOR - DECADÊNCIA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO - A recomposição do saldo de lucro inflacionário acumulado deve levar em consideração, para fins de decadência, as parcelas de realização do ativo da pessoa jurídica.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, rejeitando a preliminar de decadência e, no mérito, acatar o pleito no sentido de se excluir as parcelas do lucro inflacionário que deveriam ser realizadas nos anos calendários de

Acórdão 101-94663 processo 10410.001504/2001-68

LUCRO INFLACIONÁRIO. SALDO DA CORREÇÃO IPC/BTNF. ERRO DE FATO. Não procede a exigência de crédito tributário decorrente de erro cometido pela pessoa jurídica no preenchimento da declaração de rendimentos, tendo informado a maior o saldo credor da diferença de correção IPC/BTNF.

Acórdão 101-93740 processo 10880.008657/98-05

ERRO DE FATO. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO: Constatado erro de fato no preenchimento da Declaração de Rendimentos, e tendo a contribuinte direito à compensação de prejuízos, procede-se a tal compensação, exonerando-se o crédito tributário lançado.

PREJUÍZO FISCAL INSUFICIENTE. DECADÊNCIA: Apesar de não haver prejuízo fiscal suficiente para compensar o lucro real apurado em determinado período de apuração, deixa-se de propor a formalização da exigência em virtude de já ter transcorrido, nesta data, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário respectivo.

ERRO DE FATO. BASE NEGATIVA. COMPENSAÇÃO: Constatado erro de fato no preenchimento da Declaração de Rendimentos, e tendo a contribuinte direito à compensação da base negativa da contribuição social, procede-se a tal compensação, exonerando-se o crédito tributário lançado.

NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO

Acórdão 104-16265, processo 10920.000343/96-99

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - CUSTO DE AQUISIÇÃO - ESCRITURA PÚBLICA DE COMPRA E VENDA - Deve prevalecer para efeitos fiscais o custo de aquisição constante da Escritura Pública de Compra e Venda devidamente registrado no Registro de Imóveis, quando este for mais favorável ao contribuinte que o custo avaliado pelo valor de mercado, em 31/12/91, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992. O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

Enfim, ao contribuinte incumbe a prova da regularidade dos valores utilizados para redução da base de cálculo nos períodos fiscalizados, e a autoridade tem a prerrogativa de deles discordar, enquanto não transcorrido o prazo previsto na legislação para constituição do crédito tributário correspondente; podendo, para tanto, efetuar verificações em períodos anteriores, já atingidos por esse mesmo prazo decadencial; vedada, obviamente, a possibilidade de apuração e constituição de créditos tributários desses últimos.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de impossibilidade do Fisco efetuar em 2010 a auditoria dos elementos contábeis e fiscais do ano-calendário de 1997, para glosar valores com repercussão tributária em períodos posteriores (ágio passível de amortização).

Processo nº 10469.721944/2010-51
Acórdão n.º **1402-00.993**

S1-C4T2
Fl. 0

No mérito, conforme já asseverado no voto do ilustre conselheiro Relator, o arcabouço fático é semelhante ao decidido no acórdão 1402-00.802, de minha relatoria também nessa Turma. Logo, cabe aplicar aqui as mesmas premissas.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência.

(assinado digitalmente)

Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado