ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10540.721329/2013-87

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

Processo nº	10540.721329/2013-87
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-001.596 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de março de 2017
Matéria	Exclusões indevidas
Recorrente	FLORESTA JATOBA (BRASIL) LTDA, CNPJ 72.174.618/0001-89
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

DESÁGIO. REALIZAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

O deságio na aquisição de um investimento será controlado no LALUR, até a realização do investimento, quando será determinado do ganho ou perda de capital que integrará o lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

GANHO DE CAPITAL. BASE DE CÁLCULO

Os ganhos de capital auferidos no período compõem a base de cálculo da contribuição

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Fizeram sustentação oral o Dr. Ian Muniz, OAB 33.973/RJ, pela Recorrente e o Dr. Rodrigo Burgos, pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis

Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata o processo dos autos de infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R$6.075.816,90, devido à infração 001 - Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real. Exclusões Indevidas, com fato gerador em 31/12/2008; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R$2.195.934,08, relativa às mesmas infrações; ambas exigências apenadas com multa de 75%, págs. 3/17; às págs. 375/701, Demonstrativos de Compensação de Prejuízos Fiscais e de Bases de Cálculo Negativas da CSLL. Termo de Verificação de Infração Fiscal de págs. 18/26.

2. O contribuinte apresentou impugnação que, em sessão no dia 22 de maio de 2014. a DRJ em Ribeirão Preto/SP, no Acórdão 14-50.385, por unanimidade de votos, julgou improcedente:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
> *Ano-calendário: 2008*
> *GANHO DE CAPITAL. DEVOLUÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.*
> *É incabível a exclusão, na apuração do lucro real, do ganho de capital que não foi computado no resultado do período.*

3. Cientificado em 20/11/2014, pág. 790, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 791/800, em 19/12/2014, tempestivo, acompanhado dos documentos de págs. 801/827, resumido a seguir.

4. Relata que adquiriu, em 20/09/1994, a totalidade das ações do capital social da Floryl Florestadora YPE S/A (doravante Floryl), por R$6.155.198,66. Entretanto, o patrimônio líquido da Floryl à época da aquisição era de R$44.404.676,6; e nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a Recorrente, na qualidade de investidora, contabilizou um deságio no montante de R$38.249.478,02; tal deságio foi objeto de correção monetária e outros ajustes, conforme legislação vigente à época, resultando no valor de R$50.527.202,00 em 31/12/1999; e nos anos seguintes amortizou o referido deságio conforme o art. 25 deste Decreto, tratando a receita como não tributável; e conforme art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), lançou os valores amortizados na Parte B do LALUR, que se encerraram em 2008.

5. Decreto Lei n° 1.598/77, tratou a receita decorrente como não tributável. Em consequência, nos termos do art. 391 do Decreto n° 3.000/99 (RIR/99), lançou os valores amortizados na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). O Termo de Verificação Fiscal contém tabela que registra com exatidão as amortizações do referido deságio ao longo dos anos, processo esse que se encerrou em 2008 (ano objeto de fiscalização que resultou no auto de infração ora impugnado).

6. Em 29 de fevereiro de 2008, a Recorrente, na condição de titular de praticamente 100% das ações de emissão da Floryl, deliberou em assembléia geral extraordinária uma redução do capital social da Floryl no valor de R$ 43.000.000,00, por julgá-lo excessivo (art. 173 da Lei n°6.404/76 - LSA). A redução de capital representou o cancelamento de 69,4% das ações representativas do capital social da Floryl.

7. Em 29/02/2008, a Recorrente, na condição de titular de praticamente 100% das ações de emissão da Floryl, deliberou em assembléia geral extraordinária uma redução do capital social da Floryl no valor de R$43.000.000,00, por julgá-lo excessivo (art. 173 da Lei n° 6.404/76 - LSA). A redução de capital representou o cancelamento de 69,4% das ações representativas do capital social da Floryl.

8. Em razão da referida redução de capital, a Floryl transferiu para a ora Recorrente, a título de restituição de capital, os seguintes ativos:

Descrição	R$
Investimento na Jatobá Administração de Imóveis Ltda - JAI	18.871.919,54
Investimento na Big River Melons Ltda. - Big River	17.408.406,45
Dinheiro	6.719.674,01
Total	43.000.000,00

9. Os ativos acima descritos, objeto da restituição de capital, foram avaliados pela Floryl pelo seu valor de mercado, nos termos do art. 22 da Lei n° 9.249, de 1995, conforme Laudo de Avaliação elaborado pela Apsis Consultoria Empresarial Ltda.

10. Em razão de a redução de capital representar uma realização do seu investimento na Floryl, a Recorrente apurou o ganho de capital de R$ 35.065.878, nos termos do art. 418 e seguintes do RIR/99, que foi excluído na Parte A do LALUR, em razão do disposto no art. 22, § 4o, da Lei n° 9.249, de 1995, que dispõe que a diferença entre o valor de mercado e o contábil do investimento na investidora não será computada na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

11. Discorda da autuação fiscal e sustenta que a exclusão do seu lucro real em 2008 se corresponde à hipótese de exclusão prevista no art. 22, § 4o, da Lei n° 9.249, de 1995.

12. Diz que, em resumo o voto da Decisão DRJ sustenta que como "*a contribuinte não incluiu o ganho de capital na apuração do lucro líquido",* nos termos do art. 250 do RIR/99, a exclusão tomada em consonância com o § 4o do art. 22 da Lei n° 9.249, de 1995 seria indevida e argumenta que o ganho de capital foi computado no resultado do período.

13. Que a DIPJ 2009 (período base de 2008) contém dois lançamentos na Ficha 06-A (Demonstração do Resultado - PJ em Geral) que merecem relevo:

Linha na DIPJ	R$
25. Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	15.558.522,65
51. Receitas Alien. Bens Direitos Invest., Imob. e Intangível	26.474.738,12
Total	42.033.260,77

14. Destaca que o valor de R$ 42.033.260,77 constitui basicamente ágio amortizado em 2008, referente ao seu investimento na Floril, reconhecido na Demonstração de Resultados nas

Demonstrações Financeiras deste ano (Doc. 02), cuja nota explicativa 04-C demonstra o que segue:

Descrição	R$
Deságio Amortizado Floryl (Nota 5 "b")	38.148.037,64
Deságio Amortizado Jatobá Administração de Imóveis (Nota 5 "c")	2.709.468,05
Deságio Amortizado Big River Melons (Nota 5 "c")	1.175.755,08
Total	42.033.260,77

15. E demonstra que o ganho de capital foi devidamente computado e depois ajustado conforme art. 22, § 4º da Lei nº 9.249, de 1995:

Descrição	R$
Receita Computada na DRE (Amortização de Deságio da Floryl)	38.148.037,64
Exclusão (cfe. art. 391 do RIR/99, do deságio da Floryl	(38.148.037,64)
Adição (Ganho de capital efe. redução de capital da Floryl em 69,4%, computado conforme Art. 426 do RIR/99, demonstrativo abaixo)	35.065.878,19
Exclusão (conforme art. 22, § 4º, da Lei n° 9.249/95)	(35.065.878,19)
Impacto na base de cálculo do IRPJ/CSLL	0,00

16. Explica que o deságio total de R$50.527.202,00 apurado em 31/12/1999, foi amortizado no total de R$12.379.165,12 nos anos seguintes, o que resultou na receita de amortização do deságio de R$38.148.037,64, em 2008, valor este que, nos termos do art. 381 do RIR de 1999, deveria ser excluído; mas, devido à redução a 69,4% do capital na investida Floryl, foi apurado o ganho de capital:

Descrição	R$
1 - Investimento na Floryl (PL)	61.987.507,97
II - Deságio amortizado em 2008	(38.148.037,64)
III - Deságio amortizado em anos anteriores	(12.379.164,36)
IV - Valor Contábil (art. 426 do RIR/99)	11.460.305,97
V - Percentual realizado do Investimento	69,4%
VI - Custo de Investimento Realizado	7.934.121,81
VII - Valor realizado do investimento (redução de capital)	43.000.000,00
VIII - Custo do investimento realizado (efe. art. 33 do DL 1.598)	(7.934.121,81)
IX - Ganho de Capital realizado	35.065.878,19
X - Valor excluído nos termos do § 4º do art. 22 da Lei 9.249 (*)	(35.065.878,19)
XI - Resultado tributável	0

(*) Cfe. Linha 68 da Ficha 09 A da DIPJ

17. A Recorrente, nos termos do art. 22, §4, da Lei n. 9.249, de 1995, excluiu a quantia de R$35.065.878,19, que por coincidência contábil, equivale exatamente ao valor do ganho de capital tributado mediante uma adição.

18. O voto do relator afirma que inexiste previsão legal no art. 250 do RIR, de 1999 para proceder a tal exclusão e tem razão, eis que a exclusão se deu não em função do referido dispositivo legal, mas do próprio art. 22, §4, da Lei n. 9.249 95, que expressamente a autoriza.

Em suma, o único raciocínio que suportou a decisão, no sentido de que o ganho de capital deveria ter sido graficamente registrado na DRE na sua totalidade, para que pudesse prevalecer o que disposto no art. 250 do RIR 99, não procede, eis que é contabilmente impossível registrar o ganho de capital graficamente na conta de

resultado do próprio período, quando a própria legislação do imposto de renda prevê que o custo contábil leve em consideração o ágio ou deságio já amortizado em exercícios anteriores. Segundo, a exclusão levada a efeito pela Recorrente tem sim suporte legal, que é o próprio § 4º do art. 22 da Lei n. 9.249.

19. Requer o cancelamento da autuação e alternativamente, caso a autuação venha a ser julgada procedente quanto ao mérito, o que a ora Recorrente admite apenas por amor ao argumento, a decisão deverá ser aplicável tão somente no que tange ao IRPJ, devendo o auto de infração ser considerado improcedente no que diz respeito à CSLL; requer sustentação oral, quando do julgamento.

20. A União, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, págs. 833/842, na qual descreve a autuação, decisão DRJ e argumentos da litigante que resume:

> *Verifica-se, na impugnação, que a impugnante não contesta a adição do deságio realizado em razão da redução de capital da FLORYL. Apenas contesta a glosa feita pelo autuante, do valor de R$ 35.065.878,19, que havia sido excluído na apuração do lucro real. Afirma que a autuação deixa de aplicar o disposto na Lei n° 9.249/95, art. 22, § 4º.*

21. E aponta que a contribuinte, conforme DIPJ ano-calendário 2008, não tributou o referido ganho de capital e, segundo o art. 250 do RIR, de 1999, somente poderão ser excluídos do lucro líquido, na determinação do lucro real, os valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com aquele Decreto, não sejam computados no lucro real. Como a contribuinte não incluiu o ganho de capital na apuração do lucro líquido, não se pode excluí-lo na apuração do lucro real.

> *Não se discute que as receitas provenientes da amortização do deságio não foram - como não devem ser - computadas na apuração do lucro real quando de seus registros, com fundamento no art. 391 do RIR/99.*
> *Ambas as partes também concordam que, com a redução de capital da ordem de 69,4%, houve a realização parcial do investimento, tornando, assim, devida a apuração do ganho de capital correspondente, considerando a aquisição do investimento realizada com deságio, nos termos do que determina o art. 426 do RIR/99.*
> *O objeto de discórdia é apenas e tão somente a exclusão desse mesmo ganho de capital apurado na redução de capital quando da apuração do lucro real do ano-calendário 2008.*
>
> *(...)*
> *Ocorre que, ao tempo em que ofereceu à tributação o ganho de capital incidente sobre a realização do investimento, a recorrente entendeu fazer jus a uma exclusão correspondente à diferença entre o valor contábil da FLORYL e seu valor de mercado, supostamente amparada pelo § 4º do art. 22 da Lei 9.249/95.*
> *E tal exclusão é que se configura completamente descabida, fruto de confusão feita pela recorrente.*
> *(...)*
> *(...) o dispositivo em comento trata da devolução de bens da investida que, registrados nesta pelo valor contábil, sejam devolvidos ao sócio ou titular pelo valor de mercado.*

Nesta hipótese, conforme o § 1º supra, a diferença será considerada ganho de capital da investida, sendo nela tributado como tal. Por esta razão, o § 4º diz que esse valor não deverá ser novamente computado na base de cálculo do IRPJ e CSLL do investidor, sócio ou titular.
Trata-se de hipótese de tributação completamente distinta e autônoma daquela de que cuidam os artigos 385, 391 e 426 do RIR/99.
Como bem observado pela decisão de piso, a recorrente ofereceu à tributação, conforme mencionado acima, apenas o ganho de capital auferido em 1994 correspondente ao deságio amortizado e excluído da apuração do lucro real, o qual foi diferido com base no artigo 385, do RIR/99 e cuja tributação passou a ser devida com a realização do investimento, conforme artigos 391 e 426 do RIR/99.
Todavia, ela jamais ofereceu à tributação o ganho de capital a que se refere o artigo 22 acima transcrito, referente à diferença entre o valor contábil do investimento e o valor de mercado da participação devolvida, cujo fato gerador ocorre em 2008, o qual não se confunde com o ganho de capital consistente no deságio, cujo fato gerador ocorreu em 1994.
Assim, uma vez que a contribuinte já deixou de computar na base do IRPJ e da CSLL a diferença de que trata o artigo 22, não há que se falar na exclusão desse valor na apuração do lucro real.
A exclusão seria devida se a recorrente, além de ter realizado a adição referente à realização do investimento adquirido com deságio (a qual é devida em razão dos artigos 391 e 426), tivesse feito nova adição correspondente à diferença entre o valor de mercado dos bens devolvidos na redução de capital e seu valor contábil, o que não aconteceu.
Percebe-se que, segundo o raciocínio da recorrente, a adição ao lucro real fundada no art. 426 do RIR/99 ensejaria como "contrapartida" a exclusão levada a efeito com suposto esteio no art. 22 da Lei 9.249/95. Equivoca-se redondamente.
A adição com base no art. 426 tem função de reverter os efeitos do diferimento do ganho de capital fundado no art. 385, cujo fato gerador ocorreu em 1994 quando da aquisição do investimento com deságio. Tal ganho de capital diferido passou a ser efetivamente devido com a liquidação parcial do investimento e não tem qualquer relação com o artigo 22.
Com relação ao pedido subsidiário, de que eventual decisão pela manutenção do crédito tributário seja aplicada apenas em relação ao IRPJ, mas não em relação à CSLL, cumpre afirmar que o mesmo não se encontra fundamentado e nem tampouco consta da impugnação, tendo sido ventilado de maneira inaugural em sede de recurso voluntário, razão pela qual não deve ser conhecido.

Voto

Conselheiro Relator Eva Maria Los

22. A Recorrente adquiriu em 20/09/1994, 100% da Floryl Florestadora Ype S/A, por valor inferior ao que o Patrimônio Líquido da Ype estava contabilizado, caracterizando-se a diferença como deságio, cujo valor atualizado pela UFIR em 31/12/1995, valia R$50.527.202,00 (o art. 6º da Lei nº 9.249, de 1995, determinou que:

> *Art. 6º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão corrigidos monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos-base posteriores.*
>
> *Parágrafo único. A correção dos valores referidos neste artigo será efetuada tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.)*

23. A amortização deste deságio foi contabilizada como Receita Não Operacional, Amortização Deságio, e excluída na apuração do Lucro Real, no LALUR, não incidindo tributação pelo IRPJ, nem CSLL, o que é autorizado pelo art. 391 do RIR de 1999:

> *Amortização do Ágio ou Deságio*
>
> *Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*
>
> *Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).*

24. A amortização assim contabilizada montou R$38.148.036,88 em 31/12/2008 (quadro pág. 22).

25. A tributação incidirá na alienação, liquidação, baixa do ativo, conforme art. 425 do RIR de 1999:

> *Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;*

26. Em 29/02/2008, a investida Floryl reduziu o capital social em 69,4% e devolveu este valor do investimento à Recorrente - R$43.000.000,00, pág. 23.

27. Este momento caracterizou a realização do deságio, no valor de R$35.065.878,19 e a apuração do ganho de capital tributável, conforme o art. 426 do RIR

> R$50.527.202,00 (Valor do deságio em 31/12/1995) x 69,4% (proporção realizada) = R$35.065.878,20

28. A Recorrente argumenta que o art. 22, §4, da Lei n. 9.249, de 1995, a autorizou a excluir no LALUR, este valor de ganho de capital:

> *Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista. a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.*
>
> *§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.*
>
> *§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.*
>
> *§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.*
>
> *§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.*

29. No caso, o valor de R$35.065.878,19 é o valor contábil da parcela do deságio realizada, deságio este que se originou da aquisição em 1994, da participação na Floryl, por valor inferior ao de mercado, não se aplicando o § 4º supra.

30. Em síntese, o valor contábil era superior ao valor pelo qual adquiriu (certamente devido à avaliação de mercado), portanto, adquiriu por valor abaixo do mercado; ao receber de volta a parcela de 69,4%, ocorreu a realização do investimento adquirido com deságio, e sobre a proporção realizada deste se aplica a tributação por ganho de capital.

31. A PFN, conforme consta do relatório, caracterizou bem que a Recorrente confunde os dispositivos.

32. A contabilização da amortização do deságio como receita não operacional tem finalidades gerenciais; a exclusão desta amortização no LALUR ocorre porque a tributação é

diferida até o momento da realização desta receita; ocorrida a realização da receita de deságio em 2008, caracteriza-se o fato gerador.

33. No que tange ao pleito para que não ocorra a incidência da CSLL, descabe, pois a legislação é clara, conforme art. 225 do RIR de 1999, e Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28.

> *Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

34. fonte: http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL:

> *Apuração Anual da CSLL, com Recolhimentos Mensais sobre a Base de Cálculo Estimada*
> *A pessoa jurídica que apurar anualmente o imposto sobre a renda com base no lucro real também deve apurar a CSLL anualmente com base no resultado ajustado, em 31 de dezembro de cada ano.*
> *(...)*
> *Base de Cálculo*
> ***Pessoas Jurídicas de Natureza Comercial, Industrial ou de Prestação de Serviços***
> *A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma:*
> *(...)*
> *3) dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos, inclusive:*

35. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

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

36. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

> *Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

37. Pelo exposto, o ganho de capital deve compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conclusão.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Relator - Conselheira Eva Maria Los