



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

Processo nº 10580.010060/2006-12
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1202-001.181 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VITALMED - ADM E PARTICIPACOES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada.

INVESTIMENTO RELEVANTE. DESÁGIO. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

O ágio ou deságio na aquisição de investimentos relevantes deverá ser contabilizado em conta apartada do valor do investimento e será amortizado anualmente, contudo, sua tributação somente acontecerá no momento da alienação do investimento se apurado ganho de capital.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

Com o advento da Lei 9.959/2000, a reserva de reavaliação de quaisquer bens somente poderá ser computada em conta de resultado, adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, se tiver ocorrido a efetiva realização do bem reavaliado.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, no que couber, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o PIS e à COFINS, em razão da relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em considerar definitivamente julgadas as matérias não contestadas, e em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Carlos Alberto Donassolo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Marcos Antonio Pires, Marcelo Baeta Ippolito e Orlando José Gonçalves Bueno

Relatório

Contra a contribuinte foi iniciado procedimento fiscal onde se determinou a lavratura de Autos de Infração a seguir descritos:

- IRPJ (fl.4/10) – R\$ 1.501.139,26 – Base legal: Artigo 24, Lei nº 9249/95; Artigos 249, II, 251 e parágrafo único, 279, 281, I, 288, 384, 385, 387, 388, 389, 428 e 434 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/99.

- contribuição ao PIS (fl. 11/15) – R\$ 1.626,72 – Base Legal: Artigos 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70; artigo 24, §2º, da Lei nº 9249/95; Artigos 2º, I, 8º, I, 9º da Lei nº 9715/98; Artigos 2º e 3º da Lei nº 9718/98.

- Cofins (fl. 16/19) – R\$ 7.508,01 – Base Legal: Artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91; Artigo 24, §2º da Lei nº 9249/95; Artigos 2º, 3º, 9º da Lei nº 9718/98, com alterações da Medida Provisória nºs 1807/99, 1958/99 e suas respectivas reedições.

- CSLL (fl. 21/26) – R\$ 565.990,74 – Base Legal: Artigos 2º e §§, 6º da Lei nº 7689/88; Artigos 19 e 24 da Lei nº 9249/95; Artigo 1º da Lei nº 9316/96; Artigo 28 da Lei nº 9430/96; Artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99; Artigos 251, 384, 385, 387, 388, 389, 428, 434 do RIR/99.

Nos valores indicados, já estão incluídos juros moratórios e multa de ofício no importe de 75%.

Os motivos da lavratura dos autos estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fl.29/38).

Em sua impugnação, a contribuinte reconhece parcialmente o débito apontado pela fiscalização, referente aos valores apurados nas infrações 1 e 3 descrito no Auto de Infração impugnado, pelo que informa que a impugnação irá se restringir ao item 2 de referido documento, decorrente de suposto “Resultado Positivo com Equivalência Patrimonial maior do que o devido (ajuste não contabilizado como reserva de reavaliação)”

Como preliminar, pugna pela nulidade da autuação por ter sido o lançamento efetuado em desacordo com o constante no Mandado de Procedimento Fiscal. Diz que o Auto impugnado foi lavrado em decorrência do MPF n. 05.1.01.00-2005-00108, de 11.02.2005, com data de expiração em 11.06.2005, e que, em 02.08.2005 (após a data de expiração do MPF), houve a lavratura de MPFC (Mandado de Procedimento Fiscal Complementar) nº 05.1.01.00-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.204-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA, Assinado digitalmente

em 23/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 20/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA

Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2005-00108-01, alterando a MPF original incluindo a apuração de eventuais irregularidades quanto ao IRPJ, referente ao período de 2002. Assim, entende que o MPF inicial estava limitado expressamente à fiscalização da CSLL, contribuição ao PIS e Cofins, e com limitação temporal à data de 11.06.2005, data em que deveria ter seu encerramento ou prorrogação, o que não ocorreu, de onde entende que qualquer alteração posterior à data mencionada no MPF traz nulidade a todo o procedimento e o auto de infração. Nesse sentido, menciona a Portaria SRF nº 6087/2005, quanto à prorrogação do MPF, artigos 12 e 13.

Argumenta que, com a prática estabelecida pelo fisco, houve inequívoca violação ao devido processo legal, e que, além da mencionada alteração do objeto do MPF, não houve a intimação ao sujeito passivo quanto às prorrogações de prazo subseqüentes, o que somados, tornam nulo o auto de infração. Sobre o tema da nulidade, traz jurisprudência administrativa.

Quanto ao mérito, aponta que o Auditor Fiscal responsável pela autuação, reconheceu que a contribuinte ao proceder à contabilização dos resultados de determinadas operações no exercício de 2002, procedeu em equívocos na obediência das regras contábeis, que não implicaram, necessariamente, em suprimir ou postergar o pagamento dos tributos. Não obstante tal situação, e de maneira contraditória, entendeu o Auditor que os equívocos mencionados geraram insuficiência de tributos, como o descrito no Termo de Verificação Fiscal, mencionando que impugna tal peça ante a inexistência de fato gerador do IRPJ e CSLL.

O valor indevidamente incluído e a maior no resultado da equivalência patrimonial (R\$ 2.447.148,78), que resultou na falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL decorre de erro da contribuinte na omissão, na contabilização e no registro do valor do deságio decorrente da aquisição das cotas da Vitalmed Serviços de Emergências Médicas, em 15.02.2002, quando deixou de proceder ao desdobramento do custo da aquisição, como o exigido pelo artigo 385 do RIR/99, o que ocasionou o aumento artificial do custo de referido investimento.

Ante tais fatos, indica inicialmente que é fato incontroverso para a Fiscalização que *“não houve, em qualquer momento, supressão ou postergação do pagamento de tributos, mas evidente, inequívoco e reconhecido erro contábil no procedimento realizado em 15/02/2002 (...)”*, entendendo que a falta de desdobramento do custo de aquisição do investimento, nos termos do artigo 385 do RIR/99, por si só não autoriza a cobrança do IRPJ e da CSLL, por ter sido a riqueza indevidamente tributada, já que efetivamente ocorreu o deságio e sua correta justificação, não havendo o fato gerador dos tributos mencionados.

Aponta que o mero erro contábil, devidamente justificado e provado, não substitui a efetiva ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, já que no direito tributário há sempre que prevalecer a verdade real, que no caso concreto demonstra a ausência de aquisição de renda pela empresa autuada.

Traz planilha, com base em sua documentação contábil, de modo a demonstrar a composição do patrimônio líquido da investida, o desdobramento do investimento na autuada, bem como a contabilização erroneamente efetuada e a maneira correta com que este deveria ter sido feito, de onde se tem a indicação de que o valor a ser apurado a título de investimento em 31.12.02 era de R\$ 2.447.148,78, valor correspondente exatamente ao valor do deságio não registrado quando da cessão de cotas, fato que foi reconhecido na autuação.

Prossegue, indicando que, embora reconhecido o erro no registro e contabilização do valor do deságio na equivalência patrimonial em 31.12.02, indica que referido valor integra o resultado do exercício da contribuinte, e, com o encerramento, houve sua transferência para a conta de lucros acumulados, permanecendo registrado e contabilizado até 31.12.04, nos seguintes termos:

Saldo em 31/12/2002 conforme balancete 3.072.699,75

Saldo em 31/12/2003 conforme balancete 5.451.188,34

Saldo em 31/12/2004 conforme balancete 6.682.555,45

Saldo em 31/12/2005 conforme balancete 5.234.075,20

De tais explanações, entende que o erro contábil de onde a autuação se originou, não trouxe qualquer prejuízo à União, já que o valor do deságio permaneceu incorporado ao valor existente na conta lucros acumulado nos exercícios subseqüentes até 2004.

Explica que, em janeiro de 2005, e antes do início do procedimento de fiscalização que lhe foi imposto, houve a detecção do mencionado erro contábil, com sua imediata correção pela transferência do indicado valor da reserva de lucros acumulados para a conta reserva de reavaliação (nos termos da cópia da ficha razão trazida aos autos (fl. 02 – Diário geral) e cópia da DIPJ/2006, pg. 18, item 31).

Disto, indica que o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza envolve necessariamente acréscimo patrimonial, não se afigurando possível a tributação de algo que nunca ingressou no patrimônio da contribuinte, especialmente ao considerar que o deságio efetivamente ocorreu.

Traz jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes sobre o tema.

Após a análise de seus argumentos e da jurisprudência, aponta que não pode haver a tributação por renda que nunca ocorreu, decorrente de mero erro contábil, já que no caso, inexistiu o fato gerador do Imposto de Renda e da CSLL. Cita neste ponto, o artigo 142 do CTN. Assinala que o fato gerador do Imposto de Renda (e da CSLL), está definido no artigo 43 do CTN, que transcreve. Cita doutrina de Hugo de Brito Machado, interpretando o artigo mencionado.

Entende que o lançamento discutido não poderia violar disposições legais e constitucionais, com o fim de exigir imposto em completa desconsideração ao princípio da verdade material, que exige a ocorrência material do fato gerador para fundamentar a imposição tributária. Traz jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, bem como decisão proferida pelo Poder Judiciário (TRF 4ª Região – Ac 95.04.09556-9 – RS- 1ª T-Rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa – DJU 08.07.98).

Assim, pede pela nulidade dos autos de infração quanto aos pontos impugnados, protestando pela produção de todos os meios de prova necessários para o deslinde da questão, nos termos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72.

Decidindo o feito no Acórdão n. 15-18.514 (fl. 418/422v), a 1ª Turma da DRJ/SDR, julgou pela procedência parcial da impugnação

Quanto às preliminares, informa que o MPF é mero instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal, pelo que sua falta ou imperfeição não maculam a legalidade do auto de infração, já que não houve a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Ainda, informa que no caso concreto houve a emissão de MPF originalmente para procedimentos fiscais relativos à CSLL, à contribuição ao PIS e à Cofins, mas que, em momento posterior, entendeu a autoridade pela necessidade de fiscalizar também o IRPJ, não havendo de se falar em irregularidade, afastando assim qualquer invocação de nulidade.

No mérito, indica que ante o reconhecimento pela contribuinte dos itens 1 e 3 das autuações indicadas no TVF, com ausência de impugnação, restringe a lide ao item 2 do referido termo.

Referida infração, nos termos dos autos é a seguinte: *“Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, da contrapartida do ajuste decorrente de resultado com equivalência patrimonial em coligada ou controlada, em valor maior do que o devido, não contabilizada como reserva de reavaliação.”*

Cita o artigo 385 do RIR/99 sobre o tema, indicando que, no caso dos autos, houve registro de investimento pela Vitalmed –Administração e Participações na Vitalmed – Serviços de Emergência Médica Ltda. (contribuinte) no montante de R\$ 1.054.740,00, originários da cessão de quotas dos sócios da investida fizeram em favor da autuada. Porém, o valor de R\$ 1.054.740,00 é apenas o valor do capital social da investida e não seu patrimônio líquido e, de modo a respeitar o artigo 385 do RIR/99 citado, seria necessário proceder ao desdobramento do custo de aquisição, conforme tabela transcrita do voto recorrido.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA INVESTIDA	R\$ 3.501.923,80
PERCENTUAL DA PARTICIPAÇÃO	99,99%
VALOR DO INVESTIMENTO	R\$ 3.501.888,78
CUSTO DA AQUISIÇÃO	R\$ 1.054.740,00
DESÁGIO	R\$ 2.447.128,78

Aponta ainda que:

“Destes valores, R\$ 3.501.888,78 deveria ser contabilizado na conta de investimentos no grupo de Ativo — Investimentos — da investidora (autuada).

Em contrapartida, deveria a investidora registrar a crédito da conta de Deságio o valor de R\$ 2.447.148,78 e a crédito da conta de Capital Social o valor de R\$ 1.054.740,00, este representado pelas quotas de capital que os novos sócios da autuada possuíam na VITALMED —Serviços de Emergência Médica Ltda.

Em suma, a autuada (investidora) que teve seu capital social aumentado com quotas que seus novos sócios possuíam da investida e lhe passaram em integralização de capital, passando desta forma a autuada a ter participação de 99,99%.”

Discorrendo sobre o tratamento tributário do ágio e do deságio, indica que os valores, tanto de um como do outro, sujeitam-se a amortizações anuais por taxas que variam de acordo com o fundamento econômico específico, citando os artigos 391 e 426 do RIR/99.

Aponta que, da leitura dos citados dispositivos, depreende-se que apurado ágio ou deságio, deverá a contribuinte proceder à amortização anual, mas que referidas amortizações não deverão influenciar o resultado do exercício devendo ser controlados na parte B do LALUR, até a data de alienação dos mesmos, quando irá apurar-se ganho ou perda de capital.

Entende não haver previsão para que o deságio apurado por ocasião da aquisição do investimento seja tributado no próprio ano-calendário da aquisição, já que não houve um ganho até o encerramento do exercício. Da mesma feita, não cabe falar em aumento artificial do custo de aquisição, como o expresso no TVF, já que o custo da aquisição é o valor do investimento R\$ 3.501.888,78, subtraído do deságio na aquisição – R\$ 2.447.128,78.

Informa:

“Entendo que estaria correta a autuação do Fisco se a participação societária em causa já tivesse sido alienada no próprio ano-calendário fiscalizado e que a Impugnante lhe determinasse o custo de R\$ 3.501.888,78 sem, contudo, abater o valor do deságio, que viria a representar um efetivo ganho de capital.

Também não se constitui fato que enseje a tributação do deságio a falta de escrituração do deságio no LALUR, aliás, neste livro deverão ser controladas as amortizações anuais que, excluídas na apuração do lucro real deverão participar no Cálculo do ganho ou perda de capital.”

Assim, entende que cabe à contribuinte, em atenção ao artigo 385 do RIR/99, separar o valor do investimento do ágio ou deságio.

Ante a análise da contabilidade da contribuinte, constatou que:

“Foram lançados os valores de R\$ 359.245,00, R\$ 357.978,00, R\$ 210.948,00, R\$ 126.569,00 que totaliza R\$ 1.054.740,00 para débito da conta de investimentos VITALMED Serviços cujas contrapartidas foram diversas contas, a saber: 1108001, 1108002, 1108003 e 1108004 respectivamente.”

Aponta ainda que a contribuinte não respeitou as disposições do citado artigo 385 ao registrar a contabilidade, pois não segregou o investimento do deságio, mas simplesmente deixou de proceder no momento da aquisição do investimento a verificação da equivalência patrimonial demonstrando a aquisição com o deságio. Informa que foi registrado como custo do investimento o valor de R\$ 1.054.740,00 quando o correto seria R\$ 3.501.888,78, conforme cálculos do Fisco, juntamente com a respectiva conta, REDUTORA de deságio no valor de R\$ 2.447.148,78, o que viria a representar um custo efetivo de R\$ 1.054.740,00 que seria comparado com o valor de alienação se a Impugnante tivesse se desfeito dos investimentos em 2002.

Ao proceder desta maneira, não visualizar o deságio, a Impugnante em 31.12.2002 efetuou equivalência patrimonial onde obteve um ganho de R\$ 2.853.280,06, que foi contabilizado a débito da conta de investimentos, aumentando assim o custo e creditado a

conta de resultado e, evidentemente, excluído do resultado do exercício conforme prevê a legislação pertinente, de onde surge a irregularidade apontada pelo Fisco, consistente na ocultação do deságio.

Entende que resta claro que comparado o valor registrado na conta de investimento com o valor da venda, sem a soma do valor do deságio, resultaria em um ganho de capital menor que o real.

Mesmo ante tal situação, insiste o julgador que não houve a ocorrência do fato gerador, já que o investimento não foi alienado, podendo no caso, resultar em omissão de ganho de capital, só verificável quando o investimento for alienado.

Afasta o entendimento do Fisco de que deveria haver a tributação do resultado da equivalência patrimonial pela não contabilização do deságio, devendo aquele, se positivo, ser excluído na apuração do lucro real e, se negativo, adicionado, pouco importando se houve a contabilização do deságio.

Prossegue, apontando que a descrição da infração indicada no TVF, o Fisco informa que o valor apurado deve ser tributado como ajuste não comprovado contabilizado como reserva de reavaliação, nos termos do Parecer Normativo CST nº 107/78, transcrito em seu item 5 no acórdão.

Da análise deste Parecer Normativo, aponta que o mesmo se refere a investimentos sem relevância ou influência na participação societária, que não é objeto de análise no caso. Indica que, mesmo considerando a hipótese como válida, ao determinar que “será considerada reavaliação tributável”, pretende o Parecer alertar que a tributação deve respeitar as regras da realização da reserva de avaliação, cabendo observar quando o caso, o artigo 35 do Decreto-Lei nº 1.598/77, representado no RIR/99 com o artigo 435, transcrito.

Assinala que a reserva de reavaliação, ao ser efetuada sem a cobertura do laudo de reavaliação, era de imediato tributável no mesmo exercício que fosse constituída. A edição da Medida Provisória nº 2013-4/99, artigo 4º, convertida na Lei nº 9959/2000, alterou a situação, estabelecendo que a reserva de reavaliação de quaisquer bens (móveis ou imóveis) somente poderá ser computada em conta de resultado (receita) adicionada ao lucro real (LALUR) e à base de cálculo da CSLL, se ocorresse a efetiva realização do bem reavaliado.

Ainda, indica que, como o caso em concreto ocorreu no ano-calendário de 2002, com a não realização do bem reavaliado, não subsiste a exigência tributária.

Nesse sentido, rejeita a preliminar de nulidade e julga o mérito parcialmente procedente, “*mantendo o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ, no, valor de R\$ 21.407,68 (vinte e um mil, quatrocentos e sete reais e sessenta e oito centavos), e exonerando o valor de R\$ 605.787,19 (seiscentos e cinco mil, setecentos e oitenta e sete reais e dezenove centavos), mantendo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, no valor de R\$ 15.835,35, (quinze mil oitocentos e trinta e cinco reais e trinta e cinco centavos) e exonerando o valor de R\$ 220.243,38 (duzentos e vinte mil, duzentos e quarenta e três reais e trinta e oito centavos), mantendo a Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, no valor de R\$ 649,99 (seiscentos e quarenta e nove reais e noventa e nove centavos mantendo a Contribuição para a Seguridade Social — Cofins, no valor de R\$ 2.999,97 (dois novecentos e noventa e nove reais e noventa e sete centavos), juntamente com os acréscimos legais correspondentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*”

Houve tentativa de intimação da contribuinte por via postal, com o retorno do Aviso de Recebimento não cumprido em 11.05.09 com indicação de mudança (fl. 429 v). Em 13.05.09, houve nova tentativa, também por via postal, que restou infrutífera pela mesma motivação (fl. 129 v), com devolução em 13.05.09.

Ante tal situação, foi expedido o Edital NR 0.076/2009, nos termos do artigo 23, III, do Decreto nº 70.235/72, para ciência da contribuinte do teor do acórdão (fl. 430), que foi desafixado em 16 de setembro de 2009.

Não há nos autos notícia de Recurso Voluntário.

Em virtude de se afastar o crédito tributário imposto, houve a interposição de Recurso de Ofício com base no artigo 34 do Decreto nº. 70235/1972 e Portaria do MF nº. 3/2003, com o consequente encaminhamento dos autos a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta

Por presentes o pressuposto de admissibilidade recursal, dele toma conhecimento.

Trata-se de Auto de Infração, referente ao ano-calendário de 2002, exigindo IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, motivado por omissão de receita com base em saldo credor de caixa; verificação de resultado positivo com base no método de equivalência patrimonial maior que o devido (ajuste não registrado contabilmente como reserva de reavaliação); e falta de recolhimento de CSLL referente aos 1º e 2º trimestres.

Em sua Impugnação, a contribuinte se ateve apenas a argüir sobre a preliminar de nulidade por limitação expressa contida no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF na fiscalização da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS e também sobre a limitação temporal do mesmo MPF à data de 11 de junho de 2005, bem como pela impossibilidade da exigência do IRPJ e da CSLL pelo aumento fictício do custo de aquisição em razão da omissão do registro do deságio por não registrar corretamente a avaliação do investimento com base no método de equivalência patrimonial.

A turma julgadora de primeira instância rejeitou a preliminar de nulidade e considerou improcedente o lançamento por mero erro no registro contábil do resultado apurado em relação ao investimento avaliado com base no método de equivalência patrimonial. Por fim, deixou esclarecido que as demais matérias objeto do Auto de Infração foram consideradas não impugnadas, a saber, a cobranças dos tributos fundamentada na omissão de receita por identificação de saldo credor de caixa e o recolhimento a menor da CSLL nos 1º e 2º trimestres.

A contribuinte não apresentou Recurso Voluntário, tendo sido encaminhado os Autos a esse Conselho, como Recurso de Ofício, tendo em vista a parcela do lançamento que foi exonerada pela DRJ, em consonância do artigo 34 do Decreto nº. 70235/1972 e Portaria do MF nº. 3/2003. Portanto, mister enfatizar que a recorrente deixou de se manifestar,

expressamente, na peça impugnatória e também na peça recursal, sobre as matérias relativas ao mérito em relação à omissão de receita com base em saldo credor de caixa e à falta de recolhimento de CSLL referente aos 1º e 2º trimestres, inclusive em relação aos acréscimos legais decorrentes. Ainda, como não apresentou Recurso Voluntário, as preliminares de nulidade que foram rejeitadas pela turma julgadora de 1ª Instância não foram contestadas também.

Dessa forma, essas matérias são consideradas definitivamente julgadas, na esfera administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (destaquei)

Passamos, assim, a tratar da parcela exonerada pela DRJ que é o resultado obtido na avaliação do investimento pelo método de equivalência patrimonial, o qual a autoridade fiscal entendeu que não foi adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real. A autoridade fiscal partiu da premissa de que a recorrida não contabilizou como reserva de reavaliação a contrapartida do ajuste decorrente de resultado com equivalência patrimonial em coligada ou controlada, em valor maior do que o devido.

Em relação a esse item, entendemos que tem razão a DRJ em não concordar com as alegações da autoridade fiscal. Vejamos.

Segundo o artigo 385 do RIR/99, temos que:

“Art. 385 — 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 seguinte: 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 inciso anterior.

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

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

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em

demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.”

Como relatado, temos que a empresa VITALMED — Administração e Participações registrou investimento na VITALMED — Serviços de Emergência Médica Ltda no valor de R\$ 1.054.740,00 cujos recursos tem origem na cessão de quotas que os sócios da empresa investida fizeram em favor da autuada. Isto é, temos que o investimento inicial se refere ao capital social da investida no valor de R\$ 1.054.740,00, e, não, o valor do patrimônio líquido da investida, que é a premissa para o cálculo da avaliação pelo método com base na equivalência patrimonial ou o desdobramento de que trata o artigo 385 do RIR/99 acima transcrito.

Aplicando-se o disposto no artigo 385 acima, verificamos que o correto seria considerar que o Patrimônio Líquido da Investida de R\$ 3.501.923,80, cuja participação é de 99,99%, deveria ser assim registrado contabilmente: Valor do Investimento de R\$3.501.888,78; desdobrado em Custo de Aquisição foi de R\$1.054.740,00, e Deságio no montante de R\$2.447.148,78. Em outras palavras, na conta de investimentos da Investidora deveria ter registrado o montante de R\$ 3.501.888,78 (Ativo - Investimentos); em contrapartida, deveria a investidora registrar a crédito da conta de Deságio o valor de R\$ 2.447.148,78 e, a crédito da conta de Capital Social, o valor de R\$ 1.054.740,00, representado pelas quotas de capital que os novos sócios da autuada possuíam na VITALMED —Serviços de Emergência Médica Ltda.

Em suma, a Recorrente (investidora) teve seu capital social aumentado (integralizado) com quotas que seus novos sócios possuíam na empresa investida, passando a ter participação de 99,99%, sendo o valor do investimento de R\$ R\$ 3.501.888,78, desdobrados em deságio (R\$ 2.447.148,78) e investimento inicial (R\$ 1.054.740,00).

Tanto o valor do ágio como do deságio estão sujeitos a amortizações anuais com base em taxas que variam de acordo com o fundamento econômico desse mesmo ágio ou deságio.

Em sendo ágio ou deságio, seria computado na determinação do lucro real, consoante o artigo 391 do RIR/99, que assim dispõe:

“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.

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 -O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimentos em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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.

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.”

Ou seja, apurado ágio ou deságio, a contribuinte deverá amortizá-los anualmente, entretanto, tais amortizações não deverão influenciar o resultado do exercício devendo ser controlados na parte B do LALUR, até a data de alienação dos mesmos quando então será apurado o ganho ou perda de capital.

Logo, não há previsão para que o deságio obtido pela autuada na aquisição do investimento seja tributado no próprio ano-calendário da aquisição, pois nenhum ganho foi auferido até o encerramento daquele exercício. Também, não há o que se falar em tributação do deságio uma vez que não houve hipótese que caracterizasse sua tributação, por exemplo, a alienação do investimento quando o referido deságio deve ser abatido do valor do custo de aquisição para não representar um efetivo ganho de capital. Nesses termos, o erro contábil em que incorreu a contribuinte não houve prejuízo algum ao Erário.

Ainda, não há que se falar em aumento artificial do custo de aquisição do investimento conforme está expresso no Termo de Verificação Fiscal porque o custo de aquisição é o valor do investimento, no caso R\$ 3.501.888,78, subtraído do deságio na sua aquisição que monta em R\$ 2.447.148,78.

Da mesma forma, a não escrituração do valor deságio no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real também não enseja em sua tributação. Aliás, no LALUR deverão ser controladas as amortizações contábeis que não devem ser computadas na determinação do lucro real.

A ocultação do deságio por não observância da aplicação do artigo 385 do RIR/99, não configura a ocorrência do fato gerador, o investimento não foi alienado e poderá sim ocorrer uma omissão de ganho de capital, porém mais adiante quando o investimento for alienado.

Nesse sentido, tem decidido esse Colegiado:

Processo nº 10768.047148/86-05

Acórdão nº 105-06.756

Ementa:

IRPJ - INVESTIMENTO SUJEITO À AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. FALTA DO DESTAQUE CONTÁBIL DO VALOR DO DESÁGIO. Se o valor contabilizado foi aquele efetivamente pago, a falta de demonstração destacada das parcelas correspondentes aos valores patrimonial e do deságio não produz efeitos tributários análogos aos de uma reavaliação.

Processo nº 10380.012952/2006-04

Acórdão nº 1202-000.461

Ementa

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. 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. Deságio não registrado de Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10680.720293/2005-18

Acórdão nº 107-09169

Ementa :

NULIDADE - LANÇAMENTO - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Não há erro passível de levar à nulidade do Auto de Infração, quando o lançamento tem como sujeito passivo a pessoa jurídica que, efetivamente, auferiu ganho tributável na baixa do investimento relevante. IRPJ/CSLL – RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – O ajuste do investimento levado a efeito pela investidora pelo método da equivalência patrimonial, ancorado em ágio recebido pela investida na subscrição de ações, não revela realização de lucros na investida e, portanto, não pode ter a natureza atribuída pela investidora, de modo a propiciar custo majorado na alienação do investimento. MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INEXISTÊNCIA – IMPROCEDÊNCIA – Nos chamados “planejamentos tributários”, constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas.

Também não procede a afirmativa da autoridade fiscal de que a contribuinte deveria tributar o resultado da equivalência patrimonial porque não desdobrou corretamente o deságio, o qual, segundo o Parecer Normativo nº 107/78 deveria ser tributado como ajuste não comprovado de reserva de reavaliação, a saber:

“5 - Inexistindo relevância ou influência na participação societária, o investimento se refletirá no balanço patrimonial da investidora a custo contábil, é dizer, a custo de aquisição corrigido monetariamente, por força do artigo 183, item II!, da

Lei n.º 6404/76. A eventual avaliação desses investimentos acima do custo de aquisição corrigido será considerada reavaliação tributável, observado quando for o caso o disposto no art. 35 do Decreto-lei nº 1598/77.”

O Parecer Normativo se refere a investimentos sem relevância ou influência na participação societária, que não estão obrigados à avaliação pelo método de equivalência patrimonial.

Ademais, mesmo considerando-se válida a aplicação do referido PN CST que afirma que *"será considerada reavaliação tributável"*, tal expressão quer dizer que tal valor deverá ser tributado, porém, obedecendo às regras da realização da reserva de reavaliação dispostas no artigo 35 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que está transcrito no artigo 435 do RIR/99.

Ainda, esse Colegiado já decidiu sobre essa matéria, a saber:

Processo nº 10675.003371/2002-34

Acórdão nº 108-07684

DESÁGIO – OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS – INCORPORAÇÃO DA EMPRESA INVESTIDA - MOMENTO DA REALIZAÇÃO – ARTIGO 386 DO RIR/99 – INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 11/99 – Com o advento dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, o ágio com fundamento em outras razões econômicas deve, quando da extinção do investimento por incorporação, ser mantido em conta de ativo diferido não sujeita a amortização. Em contraposição, o deságio, sob o mesmo fundamento, deve ser registrado a conta de passivo, como receita diferida, para amortização quando do encerramento das atividades da incorporadora. REAVALIAÇÃO ESPONTÂNEA – INEXISTÊNCIA - ERROS CONTÁBEIS – Não pode haver fato gerador de tributo por mero erro contábil. Os efeitos de tais equívocos é que podem gerar autuações, como prejuízos inexistentes ou reduções de ganhos de capital. MULTA ISOLADA – A falta de recolhimento de parte das estimativas enseja a aplicação da multa isolada. Ajusta-se a exigência quanto ao provimento dado às matérias acima destacadas. Recurso parcialmente provido.

Com base no acima exposto, o voto é no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário mantendo a decisão da DRJ.

Nereida de Miranda Finamore Horta – Relatora

(assinado digitalmente)

CÓPIA