



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Recurso nº. : 133.158- EX OFFICIO  
Matéria: : IRPJ e OUTROS – Exs.: 2000 e 2001  
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ –JUIZ DE FORA/MG  
Interessada : BURITI PARTICIPAÇÕES LTDA.  
Sessão de : 29 de janeiro de 2004.  
Acórdão nº. : 108-07.685

MULTA AGRAVADA – INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA –  
PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO - Meros erros contábeis  
não podem configurar intuito de fraude. Além disso, o provimento de  
mérito no recurso voluntário afastaria, de qualquer forma, qualquer  
penalidade.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício  
interposto pela 2ª TURMA da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE  
JULGAMENTO em JUIZ DE FORA/MG.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos  
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 FEV 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO,  
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ  
HENRIQUE LONGO, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ  
CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

Recurso nº. : 132.879  
Recorrente : 2ª TURMA/DRJ – JUIZ DE FORA/MG

## RELATÓRIO

Transcrevo o relatório do recurso voluntário também interposto:

Trata-se de processo para exigência de IRPJ, CSL e multa isolada, tendo em vista as infrações imputadas pelos autos de infração de fls. 03 e 12, que podem, inicialmente, ser assim resumidas:

1- falta de adição de valor correspondente a deságio na aquisição de participação societária, por ocasião da extinção do investimento mediante incorporação;

2- falta de adição de valor correspondente a reavaliação espontânea de participações societárias;

3 – penalidade isolada pela falta de recolhimentos mensais de estimativas, seja por valores reconhecidos contabilmente, seja pelas matérias apontadas nos itens precedentes.

A leitura do relatório fiscal de fls. 36 do processo 10675.000553/2002-53, do qual este se originou, nos leva a compreender, com maiores detalhes, as razões do lançamento, que, embora complexas, busco resumir abaixo:

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

a) a recorrente, BURITI PARTICIPAÇÕES LTDA. (BURITI), adquiriu cotas do capital social da AUTOMINAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (AUTOPART) com certo deságio, entre junho de 1997 a julho de 1999, observando-se tratar-se de investimento relevante, sujeito a avaliação por equivalência patrimonial;

b) em 30 de julho de 1999 a recorrente incorporou a investida AUTOPART, sem que, contudo, realizasse o deságio apontado, que também não havia sido registrado em sua escrituração, haja vista a contabilização do valor do investimento pelo custo efetivo;

c) em data anterior, porém no mesmo mês de julho de 1999, a recorrente celebrou com os demais sócios da AUTOPART contrato de permuta, no valor de R\$ 800.000,00, fls. 115 do processo original, transferindo a estes 20% de sua participação na empresa AUTOMINAS LTDA. (AUTOMINAS), para receber, em troca, todo o restante da participação da AUTOPART, que passou a ser uma subsidiária integral até a sua incorporação na recorrente;

d) nesse mesmo instrumento, a recorrente efetuou, para os mesmos sócios, distribuição de lucros acumulados da AUTOPART, mediante a transferência de 20% do capital da AUTOMINAS VEICULOS IMPORTADOS LTDA. (SEAT AUTOMINAS);

e) os registros contábeis efetuados pela recorrente para os fatos acima foram realizados da seguinte maneira:



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

e.(1) o valor do deságio não foi destacado quando da aquisição do investimento na AUTOPART;

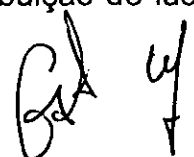
e.(2) no ato de incorporação todas as contas patrimoniais da incorporadora e da incorporada foram somadas, mantendo-se registro do investimento agora inexistente e aumentando-se o capital social pela soma dos valores nominais das duas empresas;

e.(3) o valor do investimento na AUTOPART, remanescente na contabilidade embora já extinto, foi transferido para registro nas contas de participação na empresas AUTOMINAS (R\$ 887.148,76) e na SEAT (R\$ 96.168,41);

e.(4) não houve registro das operações de permuta das participações na AUTOPART e na AUTOMINAS, bem como também se deixou de registrar a distribuição de lucros na AUTOPART, esta realizada pela entrega de participação na SEAT;

f) concluiu então a fiscalização que além da falta de adição do deságio realizado quando da incorporação, havia também o contribuinte deixado de reconhecer a reavaliação espontânea dos valores na rubrica representativa do investimento nas empresas SEAT e AUTOMINAS, resultantes dos procedimentos contábeis adotados e destacados no item precedente e compostos da seguinte forma:

f.(1) na SEAT o valor de R\$176.168,41, representado pela transferência de R\$ 96.168,41 do investimento inexistente na AUTOPART e pela falta de escrituração da distribuição de lucros

Handwritten signatures in black ink, appearing to be initials or names, located at the bottom right of the page.

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

mediante entrega das cotas da própria SEAT, no valor de R\$ 80.000,00;

f.(2) na AUTOMINAS o valor total de R\$ 1.687.148,76, mediante a soma da transferência de R\$887.148,76 referente ao investimento inexistente na AUTOPART, após a incorporação, e a falta de escrituração da permuta de ações da AUTOMINAS pelas da AUTOPART, no valor de R\$800.000,00.

g) considerou o auditor atuante que o fato da recorrente ter reconhecido perdas de capital quando da redução de capital na sua retirada da composição societária da SEAT, conforme fls. 199 e 202 do processo original, confirma o efeito da reavaliação espontânea, consolidando-se, com o lançamento de ofício ora em tela, a perda registrada;

h) indica haver potencial prejuízo operacional na rubrica que representa o investimento na outra empresa, a AUTOMINAS, cujo valor contábil teria sido também reavaliado;

i) a autuação foi agravada com a multa qualificada de 150%, por entender o Fisco, conforme fls. 46, que os fatos acima narrados caracterizavam o verdadeiro intuito de fraude, tendo em vista as omissões apuradas. De se mencionar que o agravamento da multa restou afastado pela colenda Turma recorrida, constituindo-se em matéria ainda pendente de julgamento em remessa oficial no processo original.

j) por fim, também há lançamento de multa isolada, tendo como base valores não recolhidos conforme balancetes de suspensão e o efeito nas estimativas das infrações acima apontadas.



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

O enquadramento legal abrange os seguintes artigos 247, 248, inciso II do 249, 251 e seu parágrafo único, 271, 348, 385, 387, 391, 418, 426, 427, 434 e seu parágrafo 3º, inciso I do 435, 438 e 439, todos do RIR/99, artigo 2º da Lei 7.689/88 e suas modificações, bem como Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97.

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação, cujos argumentos abaixo procuro sintetizar:

a) inicia por declarar que a incorporação efetuada objetivava uma reorganização societária no grupo econômico, mediante a eliminação de uma das empresas "holding" existentes e que, de fato, houve equívocos na contabilização;

b) afirma também que, por ter o auditor autuante utilizado-se do valor nominal das quotas, ao invés do valor patrimonial das mesmas, seria inexistente o deságio apontado, mas, ao reverso, ter-se-ia apurado um ágio;

c) que houve confusão nos conceitos de laudo de avaliação de laudo de reavaliação, e que não teria realizado qualquer reavaliação espontânea, mas mera incorporação;

d) destaca, outrossim, o artigo 430 do RIR/99, para concluir estar claro que o procedimento adotado foi com estrita observância da legislação de regência, inclusive quanto ao diferimento da tributação do ganho de capital na extinção de sociedade, citando inclusive precedentes administrativos;



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

e) em arrazoado específico, diz ser fácil concluir não ter ocorrido “qualquer resquício de ato doloso, muito menos de evidente intuito de fraude”, pois “a exacerbação da penalidade respaldou-se unicamente na ocorrência de falhas contábeis da incorporação”.

f) pede que seja deduzida da base do IRPJ, caso mantida a exigência, a parcela da CSL;

g) quanto à CSL, argumenta inexistir lei que determine a adição de ganho de capital e de reavaliações espontâneas ao lucro líquido, bem como que o cálculo da exigência deveria obedecer ao disposto no ADN 01/89;

h) pede a exclusão da taxa Selic como índice de juros moratórios, por ilegalidade.

i) afirma, ao final, ter encontrado falta de recolhimento de antecipações em seus registros contábeis, juntando DARFs relativos à penalidade isolada incidente.

Sobreveio decisão de primeiro grau, da colenda 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora – MG, fls. 46, na qual afastou-se tão-somente a penalidade agravada. A ementa abaixo sintetiza o quanto decidido:

**“LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE. DEVER DE ESCRITURAR.** A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as suas operações, assim como os seus resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

**GANHOS DE CAPITAL.** O ganho de capital apurado em decorrência de liquidação de participação em empresa extinta por incorporação deve ser oferecido à tributação.

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

**RESERVA DE REAVLIAÇÃO.** Deve ser adicionado ao lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação espontânea de participações societária.

**FALTA DE RECOLHIMENTO. PENALIDADE.** É cabível a aplicação de multa isolada quando constatada falta de recolhimento do imposto de renda incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

**DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.** Tratando-se de exigências decorrentes de lançamento relativo ao IRPJ, a solução do litígio prende-se ao decidido no lançamento principal.

**PENALIDADE.** Nos casos de lançamento de ofício, só poderá ser aplicada a multa de cento e cinquenta por cento, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, quando restar caracterizada, de forma inequívoca, a intenção dolosa.

**CONSTITUCIONALIDADE.** Não cabe à autoridade administrativa julgar os atos legais quanto ao aspecto de sua constitucionalidade por transbordar os limites de sua competência, mas dar cumprimento ao ordenamento jurídico vigente.”

Recurso, fls. 60, no qual se repisam as mesmas razões da peça impugnatória. Acostado ao mesmo veio aos autos parecer técnico da empresa de auditoria Ernst & Young, com considerações sobre os lançamentos de ofício.

Arrolamento efetuado quando da autuação, conforme fls. 104.’

É o Relatório.



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

## VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, notadamente alçada.

Trata-se de meros erros contábeis que não podem representar fatos geradores, muito menos intuito fraudulento.

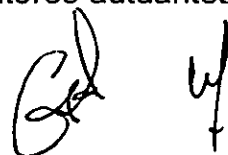
Adicionalmente, no recurso voluntário me pronunciei pelo provimento da matéria de mérito, da seguinte forma:

‘Ressalto, *ab initio*, que, conforme exsurge do relatório e reconhecido pela própria recorrente, são lastimáveis os registros contábeis adotados para os fatos narrados. No entanto, devemos decidir se os mesmos provocaram ou não verdadeiros efeitos fiscais.

Início pelo deságio não realizado.

É fato inconteste que a recorrente controlava a empresa incorporada. Outrossim, que a mesma adquiriu participações de sua controlada abaixo do valor patrimonial. Com esses atributos o seu investimento estava sujeito à avaliação pelo regime de equivalência patrimonial, sendo-lhe também exigido a segregação contábil dos valores de patrimônio líquido e do ágio ou deságio, tudo conforme os artigos 384 e 385 do RIR/99.

A recorrente alega que não houve deságios em suas aquisições, porém, não traz elementos de prova para suas assertivas. Acostado ao recurso há um parecer da empresa de auditoria Ernst & Young, o qual, a fls. 94, confirma a existência de deságio, embora em valor inferior ao encontrado pelos auditores autuantes,



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

informando que nos autos o mesmo foi apurado frente ao valor nominal e não com relação ao valor patrimonial.

Certo é que o valor do deságio tem que ser dimensionado frente ao valor patrimonial, conforme dito no parecer e nas alegações da recorrente. No entanto, não há elementos nos autos que comprovem suas alegações, ressaltando-se ainda o fato de que a recorrente registrou sua participação pelo valor líquido.

Bastaria ter demonstrado o que diz ser o valor patrimonial das investidas para comprovar sua afirmação, mas isto não veio aos autos. Assim sendo, concluo que o deságio ocorreu e foi no montante apontado na ação fiscal.

Existindo o deságio a questão é saber o momento de sua amortização e do reconhecimento do ganho quando há extinção do investimento por incorporação.

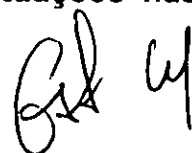
Deve-se consignar que a legislação pertinente aos atos de absorção de patrimônio mediante incorporação, fusão ou cisão de uma sociedade investida, sofreu profunda alteração com a edição da Lei 9.532/97, posteriormente modificada pela Lei 9.718/99.

As novas regras aplicam-se aos casos de absorção de patrimônio de empresa investida por incorporação, fusão ou cisão, **na qual a participação societária tenha sido adquirida com ágio ou deságio**, e seja qual for o método de avaliação do investimento; equivalência patrimonial ou custo de aquisição.

Estabeleceram-se então critérios de amortização do ágio ou deságio, dependendo do seu fundamento econômico, que pode ser por: a) valor de mercado de bens da investida maior ou menor do que o contábil; b) rentabilidade futura da investida; e c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Para cada um dos possíveis fundamentos a lei veio a determinar o momento no qual o ágio poderia ser reconhecido como despesa/perda e o deságio deveria ser reconhecido como receita/ganho.

Até o advento dessa nova legislação a regra aplicável era a do disposto no artigo 430 do RIR/99, com matriz no artigo 34 do Decreto-Lei 1.598/77. Ou seja, na sistemática anterior, a perda ou ganho de capital era determinado mediante o confronto entre o valor contábil das ações ou quotas e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado.

No entanto, a partir da edição da Lei 9.532/97, este dispositivo foi derogado, **limitando-se hoje em dia a regular situações nas**



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

**quais a participação societária não tenha sido adquirida com ágio ou deságio, ou nos de investimentos não avaliados pela equivalência patrimonial, nos quais a diferença entre o valor contábil e o acervo líquido exceder o montante do ágio ou deságio registrado pelo novo critério no momento da incorporação.**

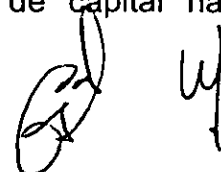
Como muito bem explicado nos comentários aos artigos 386 e 430 do RIR/99, na edição anotada e comentada da FISCOSOFT Editora, São Paulo, 2003, “nos casos de extinção de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, a baixa há de ser precedida do ajuste da equivalência”, sendo que, “se houver perda de capital, esta será no exato valor do ágio registrado quando da aquisição do investimento, cujo valor não poderá mais ser reconhecido no evento...”.

Há corrente também que, com autoridade, entende que a matriz legal do artigo 430 do RIR/99 foi revogada, não havendo qualquer hipótese para sua aplicação. Dizem Hiromi Higuchi e Celso Higuchi em seu sempre atual Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática, 28ª Edição, 2003, pp. 433/433:

“Apesar de entendimento em contrário de alguns tributaristas e funcionários da Receita Federal, não há dúvida que a partir de 01-01-98 encontra-se revogado o art. 430 do RIR/99 que disciplinava o tratamento fiscal do ganho ou da perda decorrente de participação extinta na fusão ou na incorporação. Vários são os fundamentos legais para essa revogação.

O primeiro fundamento é que a partir de 01-01-96, o art. 21 da Lei nº 9.249, de 26-12-95, faculta avaliar pelo valor contábil ou de mercado os bens e direitos da sociedade a ser incorporada ou fusionada, independentemente de ter ou não participação no capital de uma por outra. Com isso, a perda na extinção de participação societária passou a ser dedutível, ainda que os bens e direitos da sociedade a ser incorporada fossem avaliados ao valor contábil e o investimento fosse avaliado pela equivalência patrimonial ou pelo custo de aquisição.

O segundo fundamento é que o art. 31 da Lei 9.249 dispõe que os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 01-01-96, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de compensação de 30%. A perda de capital na



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

extinção de participação societária decorrente de incorporação ou fusão é perda não operacional que não poderá ser compensada com o lucro operacional. Com isso, tornou-se inaplicável o inciso I do art. 430 do RIR/99 que permitia a compensação.

O terceiro fundamento é que a partir de 01-01-98, a perda e o ganho na extinção de participação societária em virtude de incorporação ou fusão, tanto de investimento avaliado pela equivalência patrimonial da controlada ou coligada, como pelo custo de aquisição, estão disciplinados pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Com isso, não há hipótese de aplicação do art. 430 do RIR/99 a partir de 01-01-98."

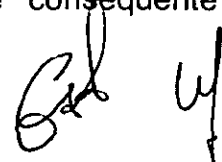
Independentemente da divergência acima destacada, resta afastada a aplicação do artigo 430 à hipótese dos autos. No entanto, deve-se persistir nossa busca pelo momento de realização do deságio, tendo-se em consideração que a recorrente, conforme já salientado, deixou de fundamentar a razão do mesmo (valor de mercado de bem, rentabilidade futura, fundo de comércio, intangível ou outras razões), descumprindo, dessa maneira, o disposto no artigo 385 do RIR/99.

Se não há fundamento explícito, a regra aplicável é a de outras razões econômicas.

No entanto, não há específica disposição para o momento de realização do deságio com fundamento em outras razões econômicas no artigo 386 do RIR/80, que se refere, tão-somente ao ágio, determinando que o mesmo deve ser registrado em conta de ativo permanente, não sujeita a amortização. Mais ainda, que, em sendo o caso de fundo de comércio ou intangível, seja o ágio considerado para efeitos do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa, ou deduzido como perda no encerramento das atividades, se comprovada a inexistência do fundo de comércio.

A falta de expressa disposição quanto à realização para o deságio por outras razões econômicas poderia levar à precipitada conclusão, *data venia*, da aplicação das regras comuns de realização de ágios e deságios dos artigos 391 e 426, para fins de cálculo de perda ou ganho de capital na liquidação de investimentos. Não creio ser este o melhor entendimento.

O conceito principal que norteia a novel legislação é de não considerar realizada, no ato da incorporação e conseqüente



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

liquidação do investimento, a perda referente ao ágio com fundamento em outras razões econômicas. **Por este mesmo motivo, também não resta realizado o ganho pelo deságio. Caso contrário estaríamos com dois pesos e duas medidas.**

Minha assertiva ancora-se em ato administrativo emitido pela própria Secretaria da Receita Federal, qual seja, a IN SRF 11/99, de 10 de fevereiro de 1999, que dispõe sobre o registro e amortização de ágio ou deságio nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, no caso de extinção do investimento adquirido com ágio ou deságio, ou seja, justamente o caso ora *sub judice*.

Este ato administrativo regulamenta o disposto nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 e 11 da Lei 9.718/99. Vejamos o que determinou o Sr. Secretário da Receita Federal:

"IN SRF 11/99 - IN - Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 11 de 10.02.1999 D.O.U.: 12.02. - Dispõe sobre o registro e amortização de ágio ou deságio nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a alteração do art. 10 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 11 da Lei nº 9.718, de 1998, resolve:

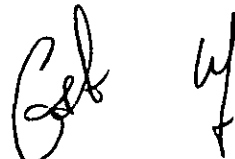
Art. 1º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

**III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.**

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III em conta do patrimônio líquido.



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

§ 2º A opção a que se refere o parágrafo anterior aplica-se, também, à pessoa jurídica que houver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I, quando não houver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

**§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:**

I - o inciso I, integrará o custo do respectivo bem ou direito, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital, bem assim para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

**III - o inciso III, não será amortizado, devendo, no entanto, ser:**

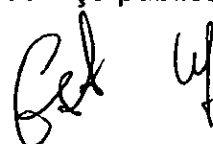
a) computado na determinação do custo de aquisição, na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa;

**c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.**

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do parágrafo anterior serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito houver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

§ 6º Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3º, 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, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º 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.

**Art. 2º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese de que trata esta Instrução Normativa, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica, não se lhes aplicando a norma do parágrafo único do art. 334 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/94.**

Art. 3º O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se, inclusive, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação."

Os grifos são nos dispositivos aplicáveis diretamente ao caso em tela.

Inicialmente, o inciso III do artigo 1º determina que, em caso de deságio pelo fundamento de outras razões econômicas, o valor deve ser registrado no passivo em conta de receita diferida. Já a letra 'c', do inciso III, do parágrafo 3º, do mesmo artigo 1º, determina que o deságio não é amortizável, **devendo ser reconhecido como receita no encerramento das atividades da empresa.**

Esses dispositivos já seriam suficientes para se concluir que, no caso dos autos, o momento de reconhecimento do deságio como receita é a data de encerramento das atividades da incorporadora, equiparando, conforme já se disse acima, o tratamento do ágio com o do deságio cujo fundamento seja outras razões econômicas, isto é, não há nem perda (ágio) nem ganho (deságio) quando da liquidação do investimento por incorporação de que trata o artigo 386 do RIR/99. Tal realização, no caso de fundamento por outras razões econômicas, só ocorreria com o encerramento das atividades da empresa.

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

Mas ainda, indica o ato administrativo, no seu artigo 2º, que os controles referentes à nova legislação são efetuados diretamente na escrituração contábil, não se lhes aplicando o disposto no parágrafo único do artigo 391 do RIR/99 (artigo 334 do RIR/94), que por sua vez faz referência ao artigo 426 (artigo 376 do RIR/94).

Assim é que não são aplicáveis ao caso em apreço os artigos 391 e 426, fundamentos do lançamento de ofício pela falta de realização do deságio no ato da incorporação.

Bem verdade que o registro do investimento, sem a discriminação do deságio, em desrespeito ao disposto no artigo 385 do RIR/99, permite, quando de avaliação futura pelo método da equivalência patrimonial, a transferência do valor do deságio para lucros acumulados, a título de receita de equivalência patrimonial não tributável. Tal situação poderia causar futuros prejuízos ao Fisco, pela simples falta de realização quando do encerramento das atividades, momento no qual, como já vimos, é determinado o reconhecimento da receita. Poderia também permitir raciocínio quanto a uma antecipada realização, caso tais lucros fossem efetivamente distribuídos.

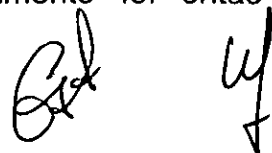
No entanto, no caso dos autos, ainda que a recorrente tenha desrespeitado o desdobramento do deságio quando da aquisição das participações, deflui da narrativa dos fatos realizada pela própria fiscalização que a recorrente também não fez qualquer avaliação pela equivalência patrimonial até a data da incorporação. Assim, o que lhe faltou até hoje foi o registro no passivo da receita diferida no valor do deságio, conforme o disposto na IN SRF 11/99.

Conseqüentemente, concluo que não há como manter a autuação pela dita realização do deságio no ato de incorporação. Indico que há repercussão dessa matéria naquela de multa isolada, repercussão esta que deve restar também eliminada.

Passo a analisar a infração apontada como reavaliação espontânea.

Conforme já se disse, são, no mínimo, lamentáveis os registros contábeis realizados pela recorrente.

De fato, a mesma simplesmente somou os patrimônios de incorporada, subsidiária integral, e de incorporadora, mantendo em seu ativo resultante um valor de investimento que, pela própria incorporação havia sido extinto. Esse investimento foi então

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized cursive 'G' followed by a vertical line. The second signature is a stylized cursive 'U' followed by a vertical line.

Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

posteriormente eliminado pelas transferências de parte para o registro de investimento na SEAT, e parte para a AUTOMINAS, sem que se possa vislumbrar qualquer critério, a não ser a necessidade de zerar o registro de uma participação societária em uma empresa que já não mais existia.

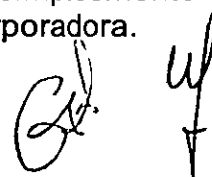
Além disso, não houve qualquer registro da cessão de quotas da SEAT para pagamento do valor de R\$80.000,00 a título de lucros conforme o acordo de quotistas firmado à época da incorporação, nem tampouco a permuta de ações da AUTOPART pela da AUTOMINAS.

Disso tudo resultou um registro contábil indevido nas participações societárias da recorrente na SEAT e na AUTOMINAS, valor então que foi considerado como reavaliação espontânea por força do disposto, principalmente, no artigo 438 do RIR/99.

Destacou o auditor atuante em seu Relatório Fiscal, fls. 42 do processo original, que “a veracidade da omissão dessa reavaliação e seu respectivo reflexo comprova-se quando em fevereiro e agosto de 2000 a Buriti promoveu a redução do capital investido na Seat – Autominas Veículos Importados Ltda. resultando nos prejuízos não operacionais nos valores de R\$35.514,72 (fls. 199) e R\$ 118.077,55 (fls. 202), respectivamente”. Ressaltando, ainda, que “fica claro e comprovado que a Buriti efetivamente criou um prejuízo fictício quando da baixa do seu investimento na Autominas Veículos Importados Ltda. - Seat e potencialmente mantém na sua contabilidade na conta que consigna o investimento em participação societária na Autominas Ltda., o favorecimento de um futuro prejuízo não operacional ou uma futura redução de ganho de capital decorrente do lançamento indevido e fictício no valor de R\$887.148,76 acima exposto e do valor de R\$800.000,00 omitido quando da aquisição das cotas da Autominas Participações”. E arremata: “destarte, com a autuação da Reavaliação e a conseqüente prosperação (sic) do feito fiscal, legaliza-se o prejuízo supramencionado (art. 438 do RIR/99)”.

Com a devida vênia, tenho para mim que a razão está com o voto vencido nesta matéria no Acórdão recorrido, ainda que o pronunciamento dissidente não tenha sido formalizado, o que seria sempre satisfatório, para conhecimento dos seus fundamentos.

Trata-se de erros contábeis que não podem assumir qualquer característica de reavaliação. Todos os equívocos cometidos pela recorrente derivam de seu erro original na incorporação: o de não realizar a equivalência patrimonial e o de simplesmente somar as contas dos balanços de incorporada e incorporadora.



Processo nº. : 10675.000553/2002-53  
Acórdão nº. : 108-07.685

Além disso as omissões contábeis da permuta e da cessão de quotas também não podem traduzir reavaliação de investimento, pois são, tão-somente, erros contábeis, posto que grosseiros.

Não se pode conceber fato gerador em lançamento contábil equivocado em qualquer hipótese, mormente quando, com clareza meridiana, percebe-se que derivam de má prática contábil, punível apenas com o escárnio, se a tanto um espírito mais maldoso queira chegar. Erros dessa natureza devem ser apenas corrigidos.

Se efeitos fiscais causaram, como o registro indevido de um prejuízo, são esses efeitos que podem e devem ser apontados em lançamentos de ofício. Não consigo conceber, *concessa venia*, como se pode legalizar um prejuízo dito fictício.

Se o prejuízo é fictício é este que deveria ter sido objeto de glosa, mediante a correção dos lançamentos contábeis que, por erro, insista-se, aumentaram o registro de participações societárias.

Por essas razões é que dou provimento à matéria referente a reavaliação espontânea, indicando que aqui também há repercussões na exigência de multa isolada, que devem ser também eliminadas.

Assim sendo, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2004.

  
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 