



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

Processo n° 10920.720686/2010-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.332 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria IRPJ e CSLL. GLOSA DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente POSTO MIME LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. EXIGÊNCIA DE MATERIALIDADE. ASPECTOS FORMAIS E REGISTROS CONTÁBEIS PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE SE AVALIAR SUA EXISTÊNCIA NO MUNDO REAL. Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde sabidamente se constata que não haverá tributação, na empresa investida, do valor que gerou o ágio na empresa investidora.

Na interpretação teleológica que tem por critério a finalidade da norma, a alegação de que o valor decorrente da reavaliação societária (art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002) se constitui receita, com tributação diferida, não se mostra como argumento jurídico suficiente para se admitir a dedução do ágio, quando sabidamente o valor que o gerou e foi contabilizado como receita diferida na empresa investida não será tributado por esta.

A glosa do valor correspondente ao ágio, com base no entendimento de que a receita decorrente da reavaliação de que trata o artigo 36 da Lei nº 10.636, de 2003, tem como consequência a impossibilidade de se considerar receita diferida o valor correspondente ao ágio glosado. Assim o é porque não se pode dizer que a receita decorrente da reavaliação é apta a ensejar a tributação e inapta para efeitos de caracterização do ágio.

ATOS DE REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS QUE RESULTAM EM ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. INSTRUMENTOS DEVIDAMENTE LEVADOS A REGISTROS E OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS CONTABILIZADAS. PROCEDIMENTO QUE NÃO CARACTERIZA CONDUTA QUE JUSTIFIQUE A QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Os atos de reorganizações societárias entre empresas do mesmo grupo econômico que resultam na apuração de ágio não admitido pela autoridade fiscal não se constitui em conduta capaz de justificar a qualificação da multa aplicável.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de nulidade e acolher a decadência para os fatos geradores ocorridos no 1º, 2º e 3º trimestres de 2005; e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

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

Relatório

I - Da autuação e fundamentos legais

Pelo que se extrai do auto de infração de fls. 676 e seguintes, cuja notificação do lançamento deu-se em 27/12/2010 trata-se de exigência de crédito tributário em virtude das seguintes infrações, enquadramento legal e fatos geradores apontados pela autoridade fiscal:

- 001 - custos, despesas operacionais e encargos não necessários, com fatos geradores ocorridos em cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 e enquadramento legal no artigo 179, incisos V e VI da Lei nº 6.404, de 1976, art. 249, incisos I, 251; 299; 300; 324 e 841, todos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.
- 002 - glosa de prejuízos compensados indevidamente por saldo de prejuízos insuficientes, com fatos geradores ocorridos em 30/09/2005; 30/06/2006 e 30/06/2008, e enquadramento legal nos artigos 247; 250, inciso III, 251, parágrafo único; 509 e 510, todos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

A infração descrita no item 2, cujo valor tributável, multa e data dos fatos geradores seguem especificados no quadro abaixo, é decorrente da reversão dos prejuízos após o lançamento das infrações constatadas no item 1, conforme descrição constante do termo de verificação fiscal e seus anexos.

Processo nº 10920.720686/2010-19
Acórdão n.º 1402-001.332

S1-C4T2
Fl. 4

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa (%)
30/09/2005	R\$	14.000,00	150,00
30/06/2006	R\$	30.000,00	150,00
30/09/2006	R\$	93.000,00	150,00
30/06/2008	R\$	68.000,00	150,00

No termo de verificação fiscal que consta a partir da fl. 724 dos autos, na Tabela 1, a autoridade fiscal elaborou o seguinte demonstrativo, indicando o ágio deduzido indevidamente:

	2005 ⁽¹⁾ (em R\$)	2006 (em R\$)	2007 (em R\$)	2008 (em R\$)	2009 (em R\$)
Receita Líquida das Atividades	100.684.113,22	111.206.853,15	125.301.344,12	160.174.225,53	177.212.713,67
Lucro Líquido Antes do IRPJ	-412.443,23	52.686,72	-1.423.337,40	833.331,14	273.994,02
Adições	770.166,70	192.844,47	220.138,75	245.264,29	300.258,28
Exclusões	-398.964,63	-276.966,55	0,00	-1.369.784,84	-2.691.431,14
Compensações	-14.000,00	-123.000,00	0,00	-68.000,00	0,00
Lucro Real calculado pelo sujeito passivo	-55.241,16	-154.435,36	-1.203.198,65	-359.189,41	-2.117.178,84
Ágio Interno deduzido indevidamente do Lucro Real	6.597.821,52	6.597.821,52	6.597.821,52	6.597.821,52	6.597.821,52
Lucro Real calculado pelo Fisco	6.542.580,36	6.443.386,16	5.394.622,87	6.238.632,11	4.480.642,68

I - Da descrição das infrações imputadas

Quanto à descrição das infrações, do item 2 do termo de verificação fiscal, da fl. 727 transcrevo o seguinte destaque:

2. DAS INFRAÇÕES RELATIVAS AO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) E À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A ação fiscal levada a efeito sobre o Posto Mime Ltda. revelou infração à legislação tributária que diz respeito à computação de despesas inexistentes e, por isso, indedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse procedimento contábil do sujeito passivo provém do seu entendimento de que teria incorrido em ágio na incorporação de uma empresa do grupo e, por isso, poderia amortizá-lo ao longo dos exercícios seguintes.

Conforme será demonstrado ao longo deste capítulo não houve razão para o ágio e, por isso, também não há razão para reconhecer o direito do sujeito passivo de deduzir as amortizações correspondentes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Destaca a autoridade fiscal que a essência da infração decorre do procedimento contábil de construir ágio na incorporação reversa de empresa do mesmo grupo, com posterior dedução desse ágio da base de cálculo dos tributos incidentes sobre lucro. Aponta que as informações sobre as empresas envolvidas, no caso MIME PARTICIPAÇÕES

LTDA, MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA e o próprio POSTO MIME LTDA, assim podem ser resumidas:

Quadro 1

MAP CHIODINI PARTICIPAÇÕES LTDA - Constituída em 16-02-2004			
Nome empresarial original	Bonilha & Cunha Assistência Técnica e Manutenção de Equipamentos Médicos Odontológicos Ltda		
Último nome empresarial	Map Chiodini Participações Ltda		
Sócios	Nº Quotas	Valor	Representante legal
Mime Participações Ltda	51.630.267	51.630.267,00	Paulo Cesar Chiodi
Paulo Cesar Chiodi	1	1,00	
Obs. 1 fl. 728	Em 24/12/2004 a empresa Map Participações é adquirida por sua controladora a empresa Mime Participações, que subscreve e integraliza o capital na Map utilizando sua participação no Posto Mime Ltda. A partir deste ato a Map torna-se controladora do Posto Mime (fl. 231/219).		
Obs. 2 fl. 728	A subscrição e integralização do capital na Map levou em conta não o valor contábil da participação da Mime Participações no Posto Mime, mas seu valor econômico. Isto é, o valor do capital social subscrito e integralizado embutia um ágio cujo fundamento era a avaliação da participação com base em perspectiva de rendimentos futuros.		
Obs 3 Fl. 728	Em 31/12/2004 a empresa é extinta.		

Quadro 2

Mime Participações Ltda			
Nome empresarial original	Cimpar Participações Ltda		
Último nome empresarial	Mime Participações Ltda		
Sócios	Percentual no Capital social		Representante legal
Ângelo Alberto Chiodini	38%		João Carlos Chiodini e outra pessoa identificada no TVF pelo CPF 292.172.299-20, que também não integra o quadro social.
Paulo Cesar Chiodini	28%		
Franzner Repres. e Participações	16%		
JR Administração de Bens	14%		
Miriam Maria Vasel	4%		
Obs. 1 fl. 728	O contrato de constituição da sociedade Mime Participações é datado de 17/11/2004 e for apresentado a registro na Junta Comercial em 15/12/2004, sendo que a integralização do capital social deu-se da seguinte forma:		

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Capital (em R\$)	Forma de Integralização
781.474.178-53	ANGELO ALBERTO CHIODINI	5.000,00	Moeda corrente
569.932.009-10	PAULO CESAR CHIODINI	1.700.000,00	Quotas de sua participação no Posto Mime Ltda
		2.550.000,00	Quotas de sua participação na Agricopel
569.931.709-06	JOÃO CARLOS CHIODINI	300.000,00	Quotas de sua participação no Posto Mime Ltda
		450.000,00	Quotas de sua participação na Agricopel
771.201.599-68	MIRIAM MARIA VASEL	5.000.000,00	Moeda corrente

Obs. 2 Em 29/12/2004 a Mime Participações absorve a parcela cindenda da Map Participações, determinando que o ágio contabilizado na Map, no valor de R\$ 13.195.643,00 seja destinado à composição de seu patrimônio líquido a título de reserva de capital. A Mime Participações volta a ser controlada direta do Posto Mime (fls. 80/84)

ooo

Quadro 3.

No quadro 3, à fl. 730, a autoridade fiscal destaca que na 27ª. alteração contratual, datada de 17/11/2004, vigorando até 24/12/2004, a empresa Mime Participações passa a ser controladora do Posto Mime, sendo que na 29ª. alteração realizada em 29/12/2004 é aprovada a absorção pelo Posto Mime da parcela cindenda da Map Participações.

Conforme relatado no termo de verificação fiscal, a recorrente justificou seu procedimento destacando os seguintes pontos:

1º.) Na empresa Map Participações o ágio refere-se nos investimentos contabilizados por equivalência patrimonial conforme laudo de expectativa de rentabilidade futura elaborado por empresa devidamente qualificada e registrado na Junta Comercial.

2º) O ágio contabilizado na empresa Posto Mime Ltda, foi o débito na conta do grupo ativo diferido e ágio na aquisição de investimento, em contrapartida no grupo patrimônio líquido na conta reservas de capital. Em 2008, com a edição da Lei nº 11.638, de 2007 a conta contábil do ágio foi reclassificada para o grupo ativo não circulante, ainda com nome de ágio na aquisição de investimentos.

3º) O ágio decorrente desta avaliação possui dedutibilidade permitida, conforme artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

Segundo a autoridade fiscal, o procedimento adotado pela recorrente não tem amparo no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pois "de outro modo seria dizer que o diferimento.... concede à controladora que subscreve e integraliza capital numa empresa com lastro em participação em outra empresa." (sic) - última frase da fl. 734.

Entendeu a autoridade fiscal que a fiscalizada agiu com o intuito de fraude, razão pela qual qualificou a multa.

II - Da decisão da DRJ e do recurso

Apresentada impugnação a DRJ manteve o lançamento, sendo que desta intimação a recorrente foi intimada e, de forma tempestiva, apresentou o recurso de fls. 1308,

por meio do qual repisa os argumentos articulados quando da impugnação, destacando, em síntese, que agiu com boa fé seguindo, exatamente os preceitos vigentes na legislação da época.

Mais, se a acusação é de infração ao artigo 179 da Lei nº 6.404, de 1976, o que levaria a infração ao artigo 324 do RIR, é sobre essa questão que deve se debruçar a análise da questão para aquilatar a procedência ou não da autuação,

Quanto ao mérito, a recorrente tece longos comentários e fundamentos à forma de escrituração de suas operações, que na integralização de capital social não há necessidade de que estes sejam, obrigatoriamente em pecúnia e que no caso dos autos indiscutivelmente o Laudo de Expectativa de Rentabilidade Futura foi elaborado por empresa especializada, sendo que em nenhum momento foi questionado sua legitimidade.

Destaca a recorrente que o acórdão da DRJ surpreendentemente modificou o fundamento da autuação ao destacar que a) o ágio somente é admitido quando envolve partes independentes; b) que a formalização de reorganização societária em que não exista motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias é imponível à Fazenda Nacional; c) que a incorporada foi utilizada como "empresa veículo" para transferência do ágio e; d) que no caso inexistia propósito negocial.

Em sua defesa e no recurso a recorrente destaca as disposições legais contidas no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º da Lei 9.532, de 1997 e que no caso concreto todos os requisitos foram integralmente cumpridos.

III - Dos destaques contidos nos memoriais entregues

Além do recurso pedindo a insubsistência do lançamento ou, no mínimo, o afastamento da multa qualificada, a parte interessada apresentou memoriais, constituído de 92 itens, reiterando os fundamentos colocados em manifestações anteriores. Em atenção aos citados memoriais, deles extraio os seguintes itens:

1. O cerne da autuação foi a negativa da *Receita Federal* em aceitar a dedução de amortização de ágio, adquirido após rearranjo societário, vindo simplesmente a glosar as despesas deduzidas, apesar de:
 - a. ágio lastreado em *Laudo de Expectativa de Rentabilidade Futura* (fl. 270), que, aliás, em momento nenhum foi questionado;
 - b. e com amortização passando a ser dedutível após incorporação parcial, evento previsto e amparado legalmente, como se verá.
2. Registrando que o *Laudo de Expectativa de Rentabilidade Futura* fez previsões que vieram a ser confirmadas, e até superadas, pela realidade (fl. 773):

POSTO MIME LTDA. PREVISÃO X REALIZADO (EM MILHARES DE REAIS)						
ANO	FATURAMENTO BRUTO			LUCRO BRUTO		
	PREVISÃO	REALIZADO	% ATING.	PREVISÃO	REALIZADO	% ATING.
2005	113.569,69	103.225,04	91%	13.349,66	13.364,03	100%
2006	121.608,66	114.128,49	94%	14.303,67	14.791,50	103%
2007	128.332,74	129.059,87	101%	15.092,81	17.720,45	117%
2008	131.486,58	164.790,20	125%	15.462,95	22.012,47	142%
2009	134.691,27	182.174,11	135%	15.839,05	23.980,90	151%

3. Como enquadramento legal da suposta infração, de acordo com o relatório fiscal, foram utilizados os seguintes dispositivos: **art. 179, V e VI da Lei 6.404/1976 e arts. 249, I; 251; 299; 300, 324 e 841 do Decreto nº 3.000/1999.**
4. Vale ressaltar de logo que, de acordo com o Relatório Fiscal, se a suposta infração dizia respeito à despesa de ágio, **NADA CONSTA SOBRE O TEMA NOS CITADOS DISPOSITIVOS LEGAIS** que possa ser apontado como **ILÍCITO.**
5. **AUSÊNCIA DA NORMA SUPOSTAMENTE INFRINGIDA MACULA A AUTUAÇÃO DE VÍCIO DE ILEGALIDADE**, pois, entre outros, o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, exige tal requisito no lançamento de ofício por meio de auto de infração.

...

Portanto existem na presente autuação grandes equívocos que devem ser vistos com a necessária **IMPARCIALIDADE**, pois não podem ser convalidados, sob pena de serem violados princípios fundamentais do nosso *Estado Democrático de Direito* como **A LEGALIDADE E A VERDADE MATERIAL.**

(...)

9. Aqui já se chama a atenção para qual é o fundamento que levou a existir a autuação, que foi, nas palavras transcritas acima da própria autuação, **“despesas inexistentes”** pois **“não houve razão para o ágio”**. Esse é o defeito que a fiscalização alega ter encontrado para autuar.

(...)

12. Reiteradamente a autuação faz questão de delimitar que o fundamento da autuação é mesmo que o ágio gerado não seria amortizável em POSTO MIME por ter o **defeito de não ter razão ou causa**; sempre deixando claro que não questionava os “dois primeiros momentos” do rearranjo societário: a) quando MIME adquiriu POSTO MIME; e nem b) quando MIME adquiriu MAP, integralizando quotas de POSTO MIME com ágio.

(...)

14. Esse é mesmo o ponto fundamental, pois mostra quando supostamente **“ocorre a infração”**; que, portanto, deve ser o que estará em discussão neste processo: **se houve ou não tal infração ao POSTO MIME registrar o ágio no seu ativo.**

(...)

17. Como se vê, a DRJ fez uma **NOVA FUNDAMENTAÇÃO** para a autuação, invocando **NOVOS ELEMENTOS** que não foram os usados como fundamento para lançar:

a. “ágio em si mesmo”;

b. “ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes”;

c. "preço justo para os ativos envolvidos";

d. "falta de propósito negocial".

18. Ora, **NÃO PODE O JULGADOR ALTERAR, AMPLIAR OU INTERPRETAR UMA AUTUAÇÃO** quando a própria autuação deixou claro qual considerava ser a infração; citando, para não restar dúvida, qual o artigo 176 da Lei nº 6.404/76 que considerava supostamente infringido e que redundaria na aplicação de normas vedatórias de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Desta forma, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame das questões suscitadas.

Do exame da preliminar de nulidade do auto de infração

Argumenta a recorrente que, para justificar a manutenção da autuação, o acórdão da DRJ teria adotado novos fundamentos, dentre os quais que se trata de: a) "ágio sem propósito negocial"; b) "ágio de si mesmo"; c) que a dedução do ágio "somente é admitida pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes"; argumentos estes que em momento algum teriam constado da autuação.

No início de meu relatório descrevi as causas que ensejaram a autuação. Adotei tal procedimento com a finalidade de enfrentar a presente preliminar e ater-me aos fatos descritos e fundamentos legais imputados.

Tenho como preceito condutor de meus votos de que *quem julga não pode inovar com razões de fato ou de direito em relação ao lançamento. Em outras palavras, quem julga não lança e quem faz lançamento não pode julgar.* Admitir que o julgador pudesse abstrair-se de sua imparcialidade para inserir no auto de infração alegações fáticas ou jurídicas que lhes pareçam pertinentes importaria flagrante violação ao princípio da imparcialidade e de competência para o ato, dos quais o julgador não pode se divorciar.

No que diz respeito aos tributos de competência da União e no que se refere ao lançamento de ofício, quando diz que cabe à autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, o artigo 142 do CTN está a afirmar, em última análise, que o lançamento deve descrever o fato sobre o qual incide a norma de exigência tributária, o autor da infração e o valor do imposto que deixou de ser pago. Neste sentido, o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, cujo texto segue transcrito, serve substrato ao que dispõe o artigo 142 do CTN.

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Do que se depreende da lei, no lançamento de ofício há um fato vinculado ao agente, pessoa física ou jurídica, sobre o qual incide uma norma de exigência tributária. A consequência da incidência é a obrigação de pagar determinado tributo.

Em que pese o artigo 10 determinar que obrigatoriamente o lançamento deve conter os requisitos que menciona, divido tais requisitos em duas categorias, a saber: a) os que dizem respeito à essência e validade do lançamento, cuja alteração importa em modificar o lançamento; b) os que dizem respeito aos aspectos formais, a saber, o local, a data e hora da lavratura do auto de infração; a intimação para cumprir e a indicação do cargo e número da matrícula do autuante, requisitos estes contidos nos incisos II, V e VI, da norma antes transcrita.

A assinatura é requisito relacionado à própria existência do ato. Lançamento sem assinatura é ato desprovido de qualidade para produzir eficácia ou emanar efeitos no mundo jurídico.

Quanto ao valor da exigência, requisito contido no inciso V, se houver imprecisão, a autoridade revisora tem competência para apontar o valor correto, desde que não se constitua em agravamento da exigência e que decorra da infração descrita. Contudo, se a imprecisão disser respeito ao sujeito passivo, a matéria tributável e a norma de incidência o lançamento não subsiste¹.

Diante do argumento da recorrente de que o acórdão recorrido teria adotado novos fundamentos, tenho que não se pode confundir a norma legal de incidência com os fundamentos que a autoridade revisora pode valer-se para apreciar se no caso em questão houve ou não incidência da norma tributária. *Fundamentação jurídica é o motivo, sob a ótica do direito, que justifica a existência do lançamento decorrente da incidência da norma jurídica. A fundamentação, exigência consagrada no artigo 93, IX, da Constituição Federal, é mais do que a disposição legal apontada como violada. São as razões pelas quais o julgador há de motivar sua decisão tendo por norte o princípio da legalidade insculpido no artigo 5º, II, da Constituição vigente.*

No caso concreto o que importa analisar é se sobre os fatos descritos houve incidência de exigência tributária e se esta norma foi apontada quando da autuação. Ainda que pudéssemos considerar insubsistentes os fundamentos da decisão da DRJ, se subsistente o lançamento, este prevalecerá. Conforme destacado anteriormente, não se pode confundir disposição legal infringida com fundamentação jurídica adotada por quem tem a tarefa de revisar o lançamento. A fundamentação jurídica é a motivação que justifica a existência do

¹ Há julgados administrativos admitido que eventuais incorreções no enquadramento legal no auto de infração podem ser superadas quando descritos com precisão os fatos que deram margem à tipificação legal e à autuação. Com tal entendimento não comungo, pois o lançamento pressupõe a incidência da norma tributária sobre o fato descrito. Se a norma apontada não se encaixa sobre o fato descrito não subsiste a exigência do crédito tributário. A alteração da fundamentação jurídica corresponde a uma nova exigência tributária. É uma nova norma incidindo sobre os fatos anteriormente descritos. Tal procedimento extrapola a competência do próprio julgador que estaria fazendo um novo lançamento sem ter atribuições legais para tal, pois a atividade de lançar é privativa do auditor fiscal.

Ademais, não se pode perder de vista que no termo de inscrição de dívida ativa, conforme dispõe o artigo 2º, § 5º, III, da Lei nº 6.8030, de 1980, há que ser indicado o fundamento legal da dívida e este, ao meu sentir, deve corresponder com o que consta do auto de infração, já que é este que se constitui no instrumento hábil à

lançamento. A norma legal infringida é pura e simplesmente a regra de incidência sobre o fato descrito.

No caso dos autos, o fato autuado foi a glosa de "despesas operacionais e encargos não necessários". As despesas operacionais, não necessárias, foram descritas à fl. 727 dos autos (item 2 do TVF), como sendo a inexistência de razão para o ágio. Ao se referir acerca do ágio objeto da glosa a autoridade fiscal o adjetivou como "ágio interno", que não preenche os requisitos para dedução, motivo pelo qual glosou os valores correspondentes às deduções efetivadas, nos montantes especificados na planilha de fl. 724.

A questão a ser enfrentada no presente julgamento não são os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido para manter o lançamento, mas sim se o lançamento subsiste em si mesmo. Pode se manter um lançamento por inúmeros fundamentos, ainda que diversos dos lançados pela autoridade autuante, desde que estes não se constituam na descrição de novos fatos a embasar a incidência da regra tributária indicada no caso concreto.

Em síntese, ágio é o custo ou a despesa decorrente da aquisição de um investimento, surgido sempre que haja uma diferença positiva entre o valor do patrimônio líquido da empresa adquirida e o valor de aquisição. O fundamento aqui, para dedução do ágio, é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da participação societária adquirida, seja ou não empresa coligada ou controlada, não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente. Em outras palavras, se o investidor pagou 100 (cem) unidades de valor por algo que valia 60 (sessenta), até recuperar o valor pago, no caso a receita correspondente a 40 (quarenta), não terá lucro, mas sim recuperação do valor investido.

Em tais situações pode se dizer que o desembolso feito pelo investidor, no que excede a diferença positiva, correspondente ao valor da aquisição adquirida, é uma despesa necessária à produção, daí o fundamento adotado pela legislação para sua dedução. Neste sentido tem-se o artigo 324, do Regulamento do Imposto de Renda, que segue transcrito:

"Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 15, § 1º)."

No que se refere a despesas necessárias, o artigo 299, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda dispõe que "são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa"². No caso concreto a autoridade fiscal formou entendimento de que não se tratava de despesas necessárias, razão pela qual inseriu o valor correspondente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme previsto no artigo 249, I, do Regulamento do Imposto de Renda, dispositivo este apontado no auto de infração como uma das normas de incidência.

Assim, não há o que se falar em nulidade da autuação. O que deve ser analisado é se foram preenchidos os requisitos necessários à dedução do ágio e isto confunde-se com o mérito. O fato do acórdão recorrido, ao revisar o lançamento, adotar novos fundamentos que não alteraram a descrição dos fatos imputados e a regra de incidência apontada, não enseja nulidade.

Isso posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade.

No mérito

I - Dos fundamentos da autuação

De início, destaco que não levarei em considerações, neste voto, quaisquer elementos relacionados aos fundamentos econômicos do ágio, isto é, a possível insubsistência ou deficiência do laudo de fls. que calculou o montante do ágio tendo por base os elementos lá considerados. Assim procedo porque em momento algum a autoridade fiscal imputa defeito ou imperfeição ao citado laudo. A causa da autuação é outra, qual seja, de que não ocorreram os pressupostos legais para formação do ágio cujas despesas foram deduzidas pela empresa.

Ainda, a título de considerações iniciais, rejeito os argumentos daqueles que sustentam a existência do ágio somente nas transações que ocorrem entre partes independentes ou que este pressupõe pagamento em pecúnia.

No Direito Brasileiro os resultados e o patrimônio líquido de empresa integrante a determinado grupo, para efeitos contábeis e tributários, não se comunicam com os resultados e o patrimônio líquido das outras empresas do grupo. Tanto é assim que o prejuízo de uma das empresas, para efeitos tributários, não pode ser compensado com o lucro obtido por outra. O artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada, deve adotar determinados procedimentos em relação ao ágio ou deságio, estanca qualquer dúvida quanto à possibilidade de ágio entre empresas do mesmo grupo. Afirmar de modo diferente seria desconsiderar o texto da lei para justificar interpretação subjetiva. Neste sentido observa-se a lição de Humberto Ávila:

*"...a aquisição da participação acionária pode ser feita de várias maneiras, sem deixar de ser uma aquisição. Tanto é assim que o artigo 7º da Lei das S.A. prevê que o capital poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro;" e o seu artigo 8º estabelece que, caso seja feita a conferência com entrega de bens, a sua avaliação será feita por três peritos ou por empresa especializada. O fato da participação societária não ter sido adquirida em dinheiro não quer dizer que ela não tenha conteúdo econômico nem que ela não tenha existido. A aquisição de ativo não deixa de ser uma aquisição, nem o ativo deixa de ser um ativo, porque não foi pago em dinheiro vivo."*³

Havendo aquisição de participação por valor superior ao investimento (patrimônio líquido), haverá ágio, tenha esta aquisição ocorrida entre empresas do mesmo grupo ou não. Ademais, quando a lei fala em aquisição esta pode se dar por qualquer meio legal, isto é, negócio jurídico que tenha por efeito a transmissão da propriedade de participação em coligada ou controlada. O que deve haver, conforme observa o Professor Ricardo Mariz de Oliveira⁴, "é a transmissão da propriedade pela qual a investida adquira participação, salvo a hipótese excepcional de aquisição por doação ou subvenção sempre há uma contra-prestação, e

³ Humberto Ávila. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em ações. Direito à Amortização. Licidade Formal e Material. IN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 205, pág. 181.

⁴ Questões Atuais sobre o Ágio Interno, Rentabilidade Futura e Intangível - Dedutibilidade das Amortizações - As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito.

esta corresponde ao custo, por ser a obrigação da adquirente necessária a adquirir a participação⁵.

No que diz respeito a existência de ágio interno, Ricardo Mariz de Oliveira aponta como exemplo a situação em que um dos sócios adquire parcialmente as quotas de outro sócio ou nos casos de aumento de capital não subscrito por todos os sócios, ou em que um novo sócio entre na sociedade subscrivendo aumento de capital. Neste sentido, seguem os seguintes fundamentos:

"De outra banda, o ágio pode ser uma necessidade de determinado ato ou negócio jurídico, a fim de evitar prejuízo para o alienante ou para terceiros.

Realmente, nestas situações encontramos, por exemplo, a hipótese em que o detentor da participação de uma empresa jurídica a aliena apenas parcialmente para o outro sócio, conservando para si outra parte, a qual ficaria desvalorizada perante um preço pago por seu sócio nesta empresa. Em outras palavras, pagando menos, o adquirente ficaria numa posição econômica mais vantajosa em relação às proporções de participações na empresa sua, a sua e a do alienante, que seria resultante do negócio entre eles e nas suas repercussões sobre o patrimônio da empresa e seus lucros futuros.

Também encontramos a situação em que o ágio ocorre no ato jurídico de aumento de capital, que não seja subscrito por todos os sócios nas mesmas proporções, ou em que um novo sócio entre na sociedade subscrivendo aumento de capital."

(...)

No texto acima, após destacar que situações inversas aos exemplos elencados não justificariam a formação do ágio, o autor finaliza com as seguintes considerações:

"...há, sim, situações em que se justifica o ágio dentro de um mesmo grupo, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscrava capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que subscrava) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas.

Ao meu sentir, superadas as questões relacionadas às formas de aquisição de participação societária, isto é, em moeda ou mediante conferência de ações ou quotas sociais, para que ocorra a dedução do ágio, seja ele entre empresas no mesmo grupo ou não, seja pago em aporte financeiro ou mediante conferência de ações, é necessário que o adquirente, em contra-partida a aquisição da participação, transfira para a esfera patrimonial da empresa investida recursos, em espécie ou não, que representam valor econômico superior ao patrimônio líquido da empresa investida ou, no caso de aquisição de parte, proporcionalmente superior.

Em determinadas autuações, quando a investidora é controladora da investida, a autoridade fiscal não tem admitido a dedução do ágio sob o argumento de que ninguém adquire aquilo que já lhe pertence. Dado o sistema de independência contábil e de avaliação patrimonial das empresas integrantes do mesmo grupo, onde cada uma é considerada

⁵ No parágrafo seguinte do texto citado Ricardo Mariz de Oliveira adentra na questão relacionada ao ágio interno com o seguinte destaque inicial, o qual enfrentarei mais adiante:

"Portanto, para haver ágio ou deságio há que haver uma aquisição e um custo de aquisição, o que parece se acaciano, mas coloca a questão do ágio interno, que em tese existe exatamente quando não haja uma aquisição real."

como ente jurídico autônomo de forma que os aspectos contábeis ou lucros auferidos numa não influem nos aspectos tributários da outra, tal argumento não se sustenta. Nesta linha, volto à lição de Humberto Ávila no sentido de que "a legislação aplicável, em nenhum momento, condiciona a existência de ágio à independência societária e ao pagamento em moeda da aquisição societária⁶."

Ainda que, em última análise, as ações ou quotas sociais de uma empresa, ao fim e ao cabo, sempre estão relacionadas a uma pessoa física, o patrimônio e a personalidade jurídica de uma e de outra não se confundem. Para os efeitos contábeis e tributários são entes distintos.

Quanto ao conceito e fundamentos econômicos do ágio, na declaração de voto que apresentei no acórdão nº 140200802, que resultou conhecido como "Caso Santander", fiz o seguinte destaque:

(...)

Quanto ao conceito de ágio, este decorre do artigo 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que definiu ágio ou deságio como "a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição". O aproveitamento deste, por coligada ou controlada, com base em expectativa de lucro nos exercícios futuros, deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (art. 20, § 2º, b, e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

O fundamento econômico da amortização do ágio, com base em expectativa de lucros futuros, está no fato de que os resultados necessários para se chegar ao ponto de equilíbrio entre o patrimônio líquido e o valor pago a maior, quando da aquisição, não se constitui em lucro, mas sim rendimentos necessários à recomposição do patrimônio do investidor. Neste sentido, colho a seguinte lição extraída do Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas⁷:

"o ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos resultados estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é que o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. (...)"

Com o Programa Nacional de Desestatização foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo novas normas para aproveitamento do ágio. No caso, dado os limites do litígio apontados anteriormente, interessa o artigo 7º, III, que segue transcrito:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com

⁶ Humberto Ávila. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em ações. Direito à Amortização. Licidade Formal e Material. IN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 205, pág. 181.

⁷ Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de contabilidade das sociedades por ações : aplicável às demais sociedades / FIPECAFI; diretor responsável Sérgio de Iudicibus; coordenador técnico Eliseu Martins; supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke, 7ª. ed., 2ª.reimp., São Paulo: Atlas, 2007, p.176.

ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

...

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Assim, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação acionária adquirida com ágio, se o fundamento econômico do ágio for “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”, poderá amortizar o ágio nos balanços correspondentes de apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.

A regra do artigo art. 7º, III, da Lei 9.532, de 1997, por disposição expressa do artigo 8º, b, da mesma lei, a seguir transcrito, também se aplica quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária, isto é, nos casos de incorporação inversa.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

.....

A situação prevista no artigo 8º tem por finalidade conjugar questões tributárias com os procedimentos de reorganizações societárias, inclusive de ordem legal. Há casos em que a incorporadora não tem interesse ou não preenche requisitos para prosseguir operando no segmento de atuação da investida. O exemplo dos autos demonstra exatamente esta situação. Por se tratar de instituição financeira que necessita de autorização do Banco Central para operar, qualquer empresa que viesse a adquiri-la, se não tivesse autorização do Bacen para atuar no mercado financeiro, necessitaria ser incorporada pelo Banespa e não o contrário. Daí a necessidade de o legislador prever a incorporação inversa, sem prejuízo da amortização do ágio.

Fixados os fundamentos acerca do ágio, passo a destacar as operações societárias que, no entender da recorrente, originaram o ágio.

II - Das operações societárias

A empresa Map Participações, cuja denominação anterior era Bonilha & Cunha, conforme contrato de fls. 206 e seguintes, foi constituída em 16-02-2004, tendo como sócios José Giovane Alves Bonilha e Frankling Pepe da Cunha, com capital social inicial de R\$ 2.000,00, sendo noventa por cento das quotas pertencentes ao primeiro sócio e o restante ao sócio Franklin.

Por meio da primeira alteração contratual de fl. 214, datada de 24-12-2004 e levada a registro em 24-01-2005, os sócios acima nominados retiraram-se da sociedade transferindo suas quotas sociais à empresa Mime Participações, pelo valor de R\$ 2.000,00.

Neste mesmo ato a empresa Mime Participações aumenta o capital social da Map Participações

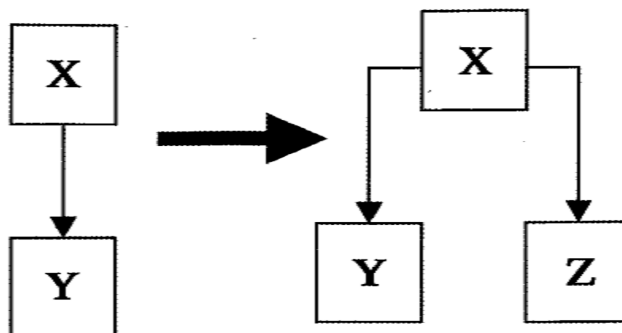
para R\$ 51.628.268,00, valor este que é aumentado mediante subscrição e integralização de R\$ 51.628.268,00, representados por 2.000.000 (dois milhões) de quotas de capital da empresa Posto Mime Ltda, constituída em 26-07-1977, avaliadas pelo valor de mercado de R\$ 17.638.827,00 e 3.000.000 (três milhões) de quotas de capital da empresa Agricopel Comércio de Derivados de Petróleo Ltda, constituída em 17-01-1990, avaliadas pelo valor de mercado de R\$ 33.394.440,00 (fl. 215).

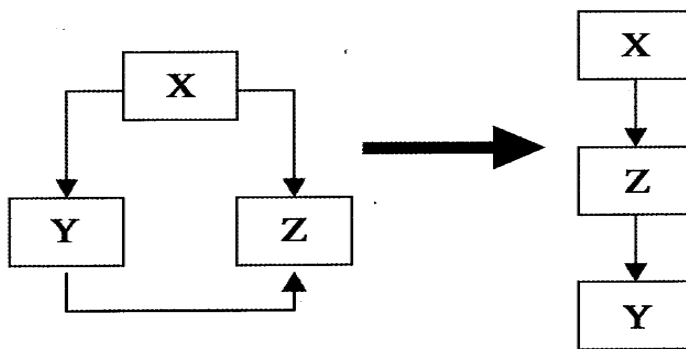
Na mesma ocasião ingressa na sociedade o sócio Paulo Cesar Chiodini que subscreve uma quota em aumento de capital, no valor de R\$ 1,00, podendo a sociedade ser assim visualizada:

Map Participações Ltda

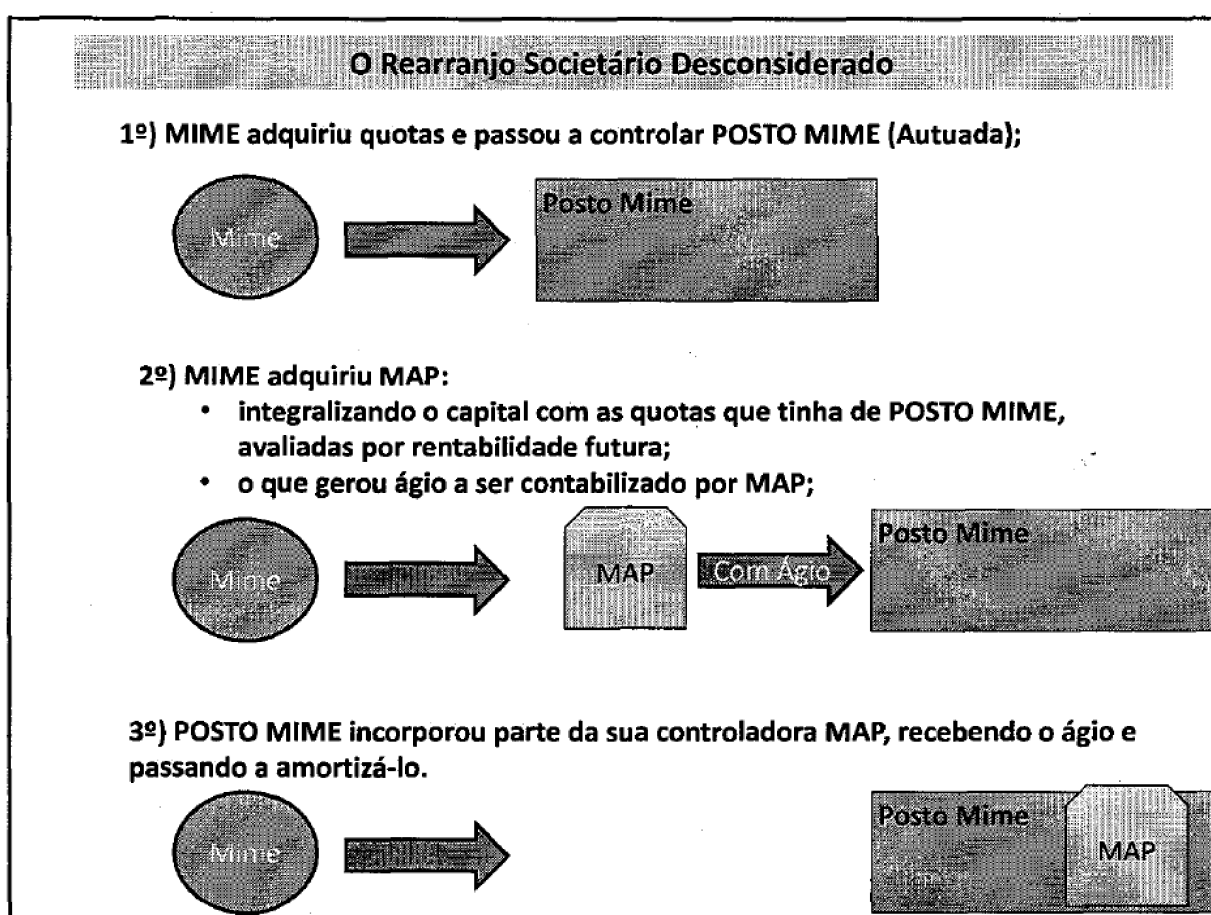
Sócios originais	Capital inicial	Sócios ingressaram 24-12-2004	Aumento capital social em R\$	Origem do capital social
José Giovanni	1.800,00	Mime Participações	17.638.827,00 + 33.394.440,00	2 milhões de quotas da empresa Posto Mime + 3 milhões de quotas da empresa Agricopel Ltda
Franklin Pepe	200,00	José Paulo	1,00	
Total	2.000,00		51.630.268,00	

Valendo-me do desenho que extraio da obra do Professor Luis Eduardo Schoueri⁸, identificando a empresa MIME pela letra (X), a empresa MAP pela letra (Y) e o POSTO MIME pela letra (Z), tem-se os seguintes quadros:





Tanto o quadro acima, quanto o que foi apresentado pela recorrente em seus memoriais, cuja ilustração abaixo transcrevo, permite que se visualize a empresa Map(Y), que teve seu capital aumentado com a subscrição feita por Mime(X), que para tal utilizou as quotas sociais que possuía no Posto Mime(Z), sendo incorporada pelo Posto Mime (Z), que passa a deduzir o ágio.



Analisando as alterações contratuais, tem-se que a empresa Map Participações tinha capital inicial de R\$ 2.000,00. Tal capital, conforme consta da 29ª alteração contratual foi aumentado para R\$ 51.630.268,00 em face da conferência dos dois milhões de cotas sociais do Posto Mime e da conferência de quotas da empresa Agricopel Ltda avaliadas, respectivamente, em R\$ 17.638.827,00 e R\$ 33.394.440,00.

Pelo que se extrai da segunda alteração contratual da empresa Map Participações, conforme contrato social de fl. 227, em 29-12-2004, foi aprovada cisão total seguindo a absorção das parcelas cindidas ao Posto Mime Ltda e a Agricopel Comércio de Derivados de Petróleo Ltda. Neste mesmo ato, tendo o patrimônio da sociedade vertido às empresas Posto Map e Agricopel, os sócios resolvem extinguir a sociedade Map Participações. Em outras palavras, a Map é absorvida pelo Posto Mime.

Em sua defesa e no recurso a recorrente destaca as disposições legais contidas no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º da Lei 9.532, de 1997. Diz, em outras palavras, que o ágio decorrente desta avaliação possui dedutibilidade permitida conforme artigo 36 da Lei nº 10.636, de 2002. Assim, passo analisar o alcance e a interpretação dos dispositivos aqui citados, iniciando pelo artigo 36, da Lei nº 10.637, de 2002, "in verbis":

“Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º. O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º. Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.”⁹

Conforme observa o Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., em troca de correspondências eletrônicas em que debatemos o assunto, "até 1994, em função da hiperinflação, no Brasil os Balanços eram demonstrados com os ajustes denominados de 'Correção Monetária de Balanços' (Lei 6.404/76). Para fins de contabilidade tributária, os itens permanentes do Balanço (basicamente Ativo Permanente e Patrimônio Líquido) eram ajustados em função de um coeficiente fornecido pelo governo (com base em algum índice de inflação). Nesse caso, havendo saldo credor da correção monetária, o valor era ainda ajustado pelas variações monetárias, que poderiam aumentar ou reduzir o saldo a ser tributado pelo imposto de renda. Esse sistema foi criado pelo DL 1.598/77, em função da preocupação com o acréscimo ao lucro de valores tido como não-financeiros (ajustes decorrentes da inflação), o que poderia resultar em impostos a pagar sem que as empresas tivessem de fato o numerário em caixa. Tal entendimento não era majoritário entre os acadêmicos da classe contábil, mas continuou durante muitos anos como um dos principais 'incentivos tributários' às empresas brasileiras com vultosos ativos imobilizados¹⁰.

⁹ - Este dispositivo foi revogado pelo art. 133, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, com vigência até 31.12.2005.

¹⁰

Com o artigo 4º da Lei nº 9.249, de 1995, desaparece o mecanismo da correção monetária de balanço. A partir de 01 de janeiro de 1996, a lei passou a prever que não mais seria possível realizar a correção do patrimônio das empresas (ao menos para fins fiscais), como se o fenômeno inflacionário fosse um instituto de Direito e não um elemento econômico refletido pelo mercado.

Com o fim da correção do patrimônio das empresas surgiu um descompasso entre o valor de mercado e o valor contábil do patrimônio líquido. Tal dicotomia passou a afetar a capacidade de alavancagem e obtenção de crédito das empresas. Quanto maior a defasagem do patrimônio líquido menor eram os recursos obtidos pela empresa e, igualmente, menor era sua credibilidade financeira no mercado.

Para contornar tal fato veio o artigo 36 da Lei nº 10.637 de 2002, passando a admitir a possibilidade de correção das quotas sociais pelo preço de mercado, estabelecendo que a diferença decorrente desta avaliação deveria ser controlada na parte B do Lalur, com tributação diferida para o momento da alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado.

Em outras palavras, esta diferença decorrente da reavaliação é receita 100% (cem por cento) tributável, só que com tributação diferida. O artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002 não dispensa o contribuinte de tributar a receita.

O § 2º do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, com vigência até 31 de dezembro de 2005, estabelecia que não era "considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º."¹¹

Além do disposto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, encontravam-se integrado no sistema jurídico, exigindo interpretação harmônica, o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, assim disposto:

Decreto-lei nº. 1598/1977

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

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

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

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;**
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;**
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.**

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

Lei nº 9.532, de 1997.

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

...

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;”

Considerando as operações contratuais citadas no relatório e os aspectos contábeis não há como negar que a empresa recorrente absorveu patrimônio de outra pessoa jurídica adquiriu na qual detinha participação societária. Considerando o laudo que calculou o montante do ágio e os registros contábeis, sob os aspectos formais, não há como negar a existência do ágio.

No momento em que o "ágio" decorrente da reavaliação de que trata o artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, se constitui em receita diferida na empresa incorporada, a lógica é que este deve, ao menos sob os aspectos contábeis, se constituir em despesas para a empresa incorporadora.

O objetivo do artigo 36 da Lei 10.637, de 2002, era evitar que a diferença a maior decorrente da reavaliação fosse tributada antes de ser realizada. Ocorre que § 2º do citado artigo estabelecia que não seria "considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.” Tal fato resultou num descompasso entre a amortização do ágio e a realização prevista no caput do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002. Neste sentido, destaco a seguinte observação contida nas considerações acadêmicas do ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Jr.:

(...)Esse descompasso, se por um lado atingia os objetivos de reavaliação do patrimônio das empresas em operações de reorganizações societárias, acabava afetando a neutralidade tributária. Daí porque acredita-se que foi a motivação que culminou na revogação do preceito legal em questão.”

Após destacar que a norma, de forma lícita, permitia a dedução da despesa correspondente ao ágio aqui analisado antes da realização das receita decorrente da reavaliação, o que lhe parece incongruente, destaca ele que não há como deixar de observar os efeitos produzidos pela norma, no período em que vigorou. Neste sentido, segue a lição do ilustre Conselheiro:

No entanto, os efeitos que foram produzidos durante sua vigência devem ser respeitados, já que desencadearam atos que possivelmente foram praticados com vistas à opção fiscal que estava em vigor, e, consequentemente, por questão de segurança jurídica e certeza do direito, devem ser preservados a salvo da tributação. Por consequência, tem-se que não

pode ser tributada a receita diferida sob o pálio do art. 36, da Lei nº 10.637/2002, assim como a contrapartida desta reavaliação, consistente no ágio registrado pela emissora das participações subscritas com as quotas/ações reavaliadas, ainda que transferidas em virtude de evento societário, devendo produzir os efeitos que lhe são próprios, conforme as regras vigentes no ordenamento.

Superadas essas considerações e aplicando-as para a seara do planejamento tributário, tem-se que se as operações realizadas decorreram da adoção de opção fiscal, deverão ser preservadas.

Consequentemente, os atos praticados deverão ser avaliados pela Administração Tributária levando em consideração o cumprimento dos requisitos que são próprios ao instituto jurídico que os amparam, que no caso em questão, devem estar alinhados com os objetivos de reavaliação de participações societárias, em processo de reorganizações societárias ou ainda versando sobre questões sucessórias, com envolvimento de operações envolvendo doações, legados ou heranças¹².

Se as reorganizações societárias foram concretamente realizadas com esses objetivos, demonstrado que foram os mesmos efetivamente úteis às pessoas jurídicas que os praticaram, o fato de se permitir a amortização do ágio será apenas uma consequência a que a Administração deverá submeter-se, até porque, no momento legalmente previsto, certamente irá desencadear a arrecadação dos tributos decorrentes do oferecimento da receita diferida à tributação.

Ao julgar situação idêntica a esta a Egrégia Primeira Turma, em acórdão cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, na linha do que sustenta o Conselheiro Cassulli, pode ser sintetizado com a seguinte ementa:

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição.

Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerado adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO.

Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.

SEGURANÇA JURÍDICA.

A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.

Sob os aspectos contábeis, formais e na ótica da estrita interpretação da lei, o ágio deduzido pela empresa recorrente preenche todos os requisitos. Se este relator tivesse como parâmetro a conduta de aplicar a literalidade da lei, tornando-se, na expressão de Montesquieu de que "o juiz é a boca da lei", a conclusão seria pela procedência do recurso. Contudo, a concepção do julgador como mero aplicador da lei é incompatível com a realidade, pois a legislação é incapaz de normatizar todas as condutas humanas. Para a compreensão do litígio e a adequada solução requer-se um processo hermenêutico. Nesta linha e com base no entendimento de que "a contabilidade não é uma verdade em si mesma, mas instrumento para que uma realidade externa a ela seja conhecida e interpretada," este colegiado, ainda que com entendimento diverso entre seus integrantes, tem entendido que a dedução do ágio, que para a empresa investidora é compreendido como despesa, pressupõe a efetiva tributação da receita na empresa investida.

Em relação à necessidade de se interpretar o direito como um todo orgânico, tendo por norte a finalidade a que ele se destina, reproduzo aqui, como fundamentos de decidir, as razões que apresentei em declaração de voto quando do exame dos processos nºs 16643.000069/2009-54 e 16643.000300/2010-43, julgados, respectivamente, nas sessões de 09 de maio e 11 de setembro de 2012, "in verbis":

Para os que se prendem ao texto da lei, sem se darem conta de que o Direito é um todo orgânico, não sendo lícito ao intérprete ou julgador apreciar-lhe de forma fragmentada, sem a largueza de vistas do conhecedor perfeito de uma ciência e das outras disciplinas propedêuticas e complementares, conforme cita Carlos Maximiliano^{13,14}, destaco que a interpretação literal, em que pese

ser a mais fácil, não raro, leva a soluções imperfeitas. Vale aqui mencionar dois exemplos, repetidamente citado pelos doutrinadores, que demonstram a relevância do que afirmo:

1. RECASÉNS-SICHES descreve uma controvérsia surgida na Polônia no início do século XX. Um letreiro colocado à entrada de uma estação de trem proibia, com base em lei, o acesso às escadas externas de pessoas acompanhadas de um cachorro. Um camponês pretendeu chegar à escadaria acompanhado de um urso.

O chefe da estação barrou-o na entrada. Os adeptos da interpretação literal da lei certamente acusariam o funcionário de arbitrariedade. Mas seria razoável permitir a entrada do camponês, acompanhado de um urso, sob a argumentação de que “urso” não é “cachorro”?

2. Outro exemplo nos é dado por **PERELMAN**, em sentido oposto ao de **RECASÉNS-SICHES**.

Um letreiro, colocado na entrada de um parque público, proíbe a entrada de veículos. Um cidadão sofre um enfarte dentro do parque. Chama-se uma ambulância. Seria *razoável* que o porteiro impedisse a entrada da ambulância, arriscando a vida do enfartado?

Quando penso sobre o absurdo da interpretação literal, lembro-me de um caso referido por **JEAN CRUET**, ao escrever, em 1908, “A vida do Direito e a Inutilidade das Leis”. Conta ele que se citava na Inglaterra uma anedota simbólica:

“a de um homem que tendo furtado dois carneiros foi absolvido, porque só era punível o furto de “um carneiro”.

Ainda que se diga que nos casos de reavaliação tais valores são compreendidos como receita da empresa investida, com tributação diferida, entende este colegiado que entre a interpretação formal da norma e a que decorre do fim teleológico desta, há que prevalecer a última.

Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde sabidamente se constata que não haverá tributação, na empresa investida, do valor que gerou o ágio na empresa investidora.

Na interpretação teleológica que tem por critério a finalidade da norma, a alegação de que o valor decorrente da reavaliação societária (art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002) se constitui receita, com tributação diferida, não se mostra como argumento jurídico suficiente para se admitir a dedução do ágio, quando sabidamente o valor que o gerou e foi contabilizado como receita diferida na empresa investida não será tributado por esta.

Ademais, da análise das circunstâncias dos atos societários realizados, que se constituem em procedimentos iguais aos demais casos rotulados como “ágio interno”, com tramitação neste Conselho, chego a conclusão de que o valor correspondente à receita diferida,

decorrente da reavaliação (art. 36 da Lei nº 10.637), não será tributado na empresa investida e, conseqüentemente, não pode ser deduzido junto à empresa recorrente.

Contudo, em face do que foi sustentado da tribuna de que não se podia glosar o ágio e manter o valor na contabilidade da empresa investida como sendo receita diferida, o entendimento do Colegiado foi no sentido de que se a receita não serve para caracterizar o ágio também deve ser desconsiderada para efeitos de tributação. O que não se pode é dizer que a receita decorrente da reavaliação é apta a ensejar a tributação e inapta para efeitos de caracterização do ágio.

III - Da multa qualificada

Ao tratar das multas aplicáveis o art. 44, I e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

....
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Tratando-se de lançamento de ofício e de falta de pagamento de tributo em decorrência de omissão de receita, sem a presença de dolo, aplica-se a multa de 75% sobre os tributos apurados em decorrência da omissão. Todavia, nos casos de dolo, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcritos, incide a multa prevista no parágrafo § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996..

“Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito Tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.” (Grifou-se)

O art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, definiu que “sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte

da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”; o inciso II refere-se às condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito Tributário correspondente. A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação Fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

Sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela denominação, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 1º, II, constitui tal crime "elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato". Segundo ainda o art. 2º, I, "constitui crime de mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo".

Acrescente-se que o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

No caso concreto não se pode dizer que a reorganização societária levada a efeito pela recorrente tivesse por finalidade impedir ou retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária. Em momento algum a recorrente ocultou os atos que praticou e tampouco praticou fraude ou agiu de conluio com a finalidade de não pagar tributo. Não há nos autos conduta objetiva que justifique a qualificadora da multa.

IV - Da decadência

No caso concreto o contribuinte entregou DCTF que tem natureza constitutiva do crédito tributário. Assim, declarados créditos tributários, podem ocorrer duas situações: a) se a declaração for a menor, isto é, sem que toda a receita tenha sido considerada na formação dos lucros, inicia-se o prazo decadencial para o fisco efetuar o lançamento da diferença; b) se a declaração considerar o montante da receita e apurar os lucros de forma correta, entregando DCTF sem o respectivo pagamento ou com pagamento a menor, inicia-se o prazo prescricional.

Declarados os créditos tributários e pagos a menor o prazo prescricional para cobrança executiva inicia-se da entrega da DCTF.

A propósito do entendimento de que a entrega de DCTF é instrumento hábil à constituição do crédito tributário, destaco o item 1 da ementa no agravo nos embargos de declaração no Recurso Especial nº 154.879-SP

"1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário.

Importante destacar que não se pode confundir entrega de DCTF com entrega de DIPJ. A DIPJ não tem o condão de constituir o crédito tributário. Trata-se de instrumento que tem a função de apurar crédito ou débito tributário em relação ao fisco.

Ademais, no item 8 da ementa do REsp 1.120.295, julgado sobre a forma de recursos repetitivos de que trata o artigo 543-C do CPC, o STJ deixou consignado que **"o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94)." .** Contudo, para que não ocorram confusões na interpretação da referida decisão, importante que se tenha presente que os fatos geradores a que se refere dito recurso acima diziam respeito a período de apuração antes da vigência da Lei nº 9.430, de 1996, cujo artigo 1º é no sentido de que *"a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.*

Nas situações em que o contribuinte entrega DCTF constituindo crédito tributário, como no caso concreto, sem considerar na apuração do lucro a totalidade das receitas, ocorrido o fato gerador e inexistindo dolo, fraude ou simulação, inicia-se o prazo decadencial para o fisco efetuar o lançamento.

Nos casos de empresa tributadas com base no SIMPLES, cujo critério temporal é mensal, a decadência conta-se de mês a mês. Em se tratando de empresa tributada com base do lucro presumido ou nos casos de lucro arbitrado ou apuração trimestral, o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do trimestre seguinte.

No caso concreto, considerando que a notificação do lançamento deu-se em 27-12-2010, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em relação do 1º, 2º e 3º trimestres de 2005.

V- Das alegações adicionais

No item VI.b do recurso, a recorrente sustenta que ao contrário da regra referente ao IRPJ, a norma da CSLL não contempla a previsão para a adição na base de cálculo da contribuição da amortização do ágio considerada como indedutível. Desta fora, no seu entender, o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não possui lastro para justificar a adição da parcela amortizada do ágio na base de cálculo da CSLL e, assim, por consequência, o lançamento é absolutamente inconsistente em decorrência da falta de previsão legal.

A regra-matriz de exigência da CSLL está contida nos artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988, "in verbis":

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

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda¹⁵.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)¹⁶

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Pelo que se extrai das normas acima transcritas, a regra-matriz de exigência tributária da CSLL assim pode ser decomposta:

¹⁵ Lei 9.430, de 1996

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei

¹⁶ Lei 9.430, de 1996

....

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

a) Critério pessoal:

Sujeito passivo: as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Sujeito ativo: A União.

a) critério material: o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

c) critério temporal: mensal para as empresas do SIMPLES, trimestral para as empresas do lucro presumido e anual para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Nos casos de apuração pelo lucro real trimestral o critério temporal das empresas tributadas com base no lucro real também será trimestral.

c) critério espacial: O território brasileiro.

Pelo que se extrai das considerações acima, a CSLL é tributo que incide sobre o lucro. Assim, no momento em que se glosa a despesa correspondente ao ágio, por entender que esta não se concretizou, tem-se, por consequência, alteração do valor do resultado do exercício sobre o qual deve recair a exigência da CSLL.

CONCLUSÃO

ISSO POSTO, voto no sentido rejeitar a preliminar de nulidade, acolher a decadência em relação aos fatos geradores do 1º, 2º e 3º trimestres de 2005, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para cancelar a multa qualificada, reduzindo-a para 75%.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva