



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

Processo n° 10940.001703/2010-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.211 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente VIAÇÃO CAMPOS GERAIS S/A
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ EM CURITIBA - PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NORMAS PROCESSUAIS. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada.

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

LUCRO REAL. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando as empresas incorporadas tiveram seu capital

integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e o evento da incorporação ocorreu em exíguo lapso temporal. Nestes casos, resta caracterizada a utilização das empresas incorporadas como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Precedentes.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento da CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que negava provimento ao recurso e os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento ao recurso para acolher a arguição de decadência. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor em relação à decadência.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá - Relator

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

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

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL (fls. 163/190), acrescido de multa de ofício, multa isolada e juros de mora, em razão da suposta: **(i)** glosa de despesa indedutível, referente a amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição do investimento em outras sociedades por meio de versão parcial do ativo cindido das empresas Resister Participações e Administração Ltda. - RESISTER (2000), Ybacoby Participações e Administração Ltda. - YBACOBY (2000) e LUMISA (2004), e **(ii)** falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada.

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 a 2008, sob o regime de tributação com base no Lucro Real, apurado de forma anual, com base em estimativas mensais, tendo sido cientificadas à autuada em 17/12/2010.

As infrações atribuídas à autuada se encontram detalhadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 117/162. Em resumo, o relatório de fiscalização relata que as operações de cisão parcial se tratam, de fato, de incorporação às avessas com aproveitamento do ágio gerado internamente entre empresas de um mesmo grupo econômico familiar, por meio de transações sem propósito negocial.

A ordem cronológica dos fatos é a seguinte:

- Em 12/07/99 os sócios da empresa RESISTER subscreveram seu capital mediante a entrega de quotas da VCG (autuada), passando, a RESISTER a ser acionista da VCG (Anexo I, fls. 22/25).

- Em 11/11/99 os sócios da empresa YBACOBY subscreveram seu capital mediante a entrega de quotas da VCG, passando, a YBACOBY a ser acionista da VCG (Anexo I, fls. 101/106).

- Em 30/11/2000 os sócios da RESISTER decidiram cindir parte de seu patrimônio à VCG. O laudo de avaliação aprovado pelas partes aponta que os bens a serem vertidos pela RESISTER para a VCG eram exatamente a participação societária da RESISTER na própria VCG (a valor contábil), somado o valor do suposto ágio por expectativa de rentabilidade futura (Anexo I, fls. 26/35).

Na mesma data, a VCG votou e aprovou a cisão, conforme Assembléia Geral Extraordinária nº 59 (anexo I, fls 05/14), inflando seu capital social de R\$ 4,3 milhões para R\$ 11,6 milhões, em que a alegada diferença de R\$ 7,3 milhões de capital social consistiu em ágio por expectativa de rentabilidade futura da própria VCG e R\$ 0,00 de participação societária da RESISTER na VCG.

- Em 30/11/2000 os sócios da YBACOBY decidiram cindir parte de seu patrimônio à VCG. O laudo de avaliação aprovado pelas partes aponta que os bens a serem vertidos pela YBACOBY para a VCG eram exatamente a participação societária da YBACOBY na própria VCG (a valor contábil), somado o valor do suposto ágio por expectativa de rentabilidade futura (Anexo I, fls. 107/117).

Na mesma data, em sua AGE nº 60º (Anexo I, fls. 89/100), a VCG aprovou a cisão parcial do patrimônio da YBACOBY, conforme protocolo de cisão, inflando seu capital social de R\$ 11,6 milhões para R\$ 18,9 milhões, em que a alegada diferença de R\$ 7,3 milhões de capital social consistiu em ágio por expectativa de rentabilidade futura da própria VCG.

Em síntese, no mesmo dia, 30/11/2000, as cisões da RESISTER e YBACOBY para a VCG inflaram o capital social da VCG de R\$ 4,3 milhões para R\$ 18,9 milhões utilizando, para tanto, ágio sobre expectativa de rentabilidade futura da própria VCG.

- Em 30/11/2004 a VCG obteve laudo de avaliação avaliando seu valor de mercado. O “valor econômico” da autuada foi avaliado em R\$ 26.869.400,00, sendo PL de R\$ 15.132.600,00 e R\$ 11.736.800,00 pela expectativa de rentabilidade futura (Anexo II, fls. 43/55).

- Em 13/12/2004 parte dos sócios da VCG subscreveram o capital da empresa DSG Empreendimentos Imobiliários Ltda. (posteriormente denominada Glória Participações Ltda.), mediante a entrega de quotas da VCG e de outras empresas. O capital social da DSG ascendeu de R\$ 607 mil para R\$ 38 milhões. Sobre este capital de R\$ 38 milhões, a DSG contabilizou R\$ 65,9 milhões a título de “ajustes por aumento do valor de investimento avaliados pelo patrimônio líquido” (DIPJ/2005, Ficha 09, Linha 29). Referido ajuste pelo PL teve como argumento o ágio por expectativa de rentabilidade futura de suas controladas incluindo a VCG.

O PL da DSG cresceu para R\$ 106 milhões e seus acionistas decidiram transformar o ágio por expectativa de rentabilidade futura da autuada (e outras empresas) em “resultados positivos de participações societárias” da autuada (DIPJ 2005, ficha 6A, linha 26), com a correspondente exclusão deste valor na apuração do lucro real da autuada (DIPJ 2005, ficha 9A, linha 29).

- Em 20/12/2004 a DSG ingressou na sociedade LUMISA, mediante subscrição de capital e integralização de quotas representadas pelo investimento da DSG na VCG, passando os sócios da VCG a constarem como sócios da LUMISA. Os sócios deliberam, ainda, o aumento de capital, subscrevendo a DSG a diferença, mediante entrega e transferência de suas quotas no capital social da VCG, considerando o ágio por expectativa de rentabilidade futura da VCG (Anexo II, fls. 25/27 e 35/37).

- A empresa LUMISA encontrava-se inativa até dezembro de 2004.

- Em 22/12/2004, os sócios da VCG decidiram que a cindida LUMISA verteria parte de seu patrimônio para a VCG. A LUMISA ingressa na autuada mediante a cessão e transferência de quotas representadas pelo investimento da DSG na VCG, passando os sócios da LUMISA a constarem como sócios da VCG.

- Em 28/12/2004, os sócios da LUMISA decidem pela cisão da empresa com versão do seu patrimônio para a VCG, sendo que, até então, o investimento da LUMISA na VCG representava 100% do seu ativo contábil (Anexo II, fls. 25/27 e 35/37 e DIPJ 2005, ficha 45A, linha 24).

Na mesma data, os sócios da VCG aprovam o laudo de avaliação do PL cindido da LUMISA e o protocolo de cisão (Anexo II, fls. 28/32). O patrimônio cindido é, na

verdade, o investimento que a LUMISA detinha na VCGa somado ao ágio por rentabilidade futura da atuada, conforme Laudo de Avaliação da LUMISA (Anexo II, fls. 31/32).

Destaque-se que, com a cisão parcial da LUMISA à VCG, a DSG passou a deter 99,9999% das ações da atuada (Anexo II, fls. 33/34).

Também é de se registrar que o Fisco não questionou a legalidade das operações sob o ponto de vista societário, muito menos desconsiderou os negócios jurídicos praticados pelas empresas. A autoridade fiscal apenas analisou se os ágios registrados na VCG atendiam aos requisitos exigidos pela legislação, para então verificar se o efeito fiscal pretendido pela parte era possível.

Em 06/04/2011, por meio do Despacho de fls. 360, foi determinada a realização de diligência para que fosse solicitado à atuada e às empresas RESISTER e YACOBY a apresentação de eventuais laudos de avaliação relativos ao valor atribuído às ações da atuada, no momento em que estas foram transferidas àquelas duas empresas, a título de integralização de capital, e também a juntada aos autos de cópia da 15ª alteração do contrato social da empresa DSG Participações S/A.

Intimada, a atuada informou (fls. 848/849) que as duas capitalizações foram feitas com base nos valores dos custos constantes das declarações do imposto de renda das pessoas físicas e que, em se tratando de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, os sócios entenderam satisfatório tomar como referência o valor patrimonial das declarações das pessoas físicas para a determinação dos respectivos custos de aquisição.

Por sua vez, intimada, a empresa Glória Participações Ltda (novo nome de DSG - CNPJ 79.549.424/0001-60) prestou as informações constantes do expediente de fls. 890/894, na qual reitera que, por se tratar de empresa limitada, não existem laudos nas integralizações de capital. Também juntou os documentos de fls. 895/956.

A atuada apresentou impugnação de fls. 220/258, veiculando as alegações adiante sintetizadas pelo relatório da DRJ:

Preliminarmente:

- argumenta que todos os atos de reorganização societária obedeceram rigorosamente a legislação vigente e aplicável, tanto em seus aspectos formais ou quanto ao conteúdo, seja quanto aos registros públicos, seja no que concerne à legislação societária e legislação tributária. Relata que entendeu e entende que à época dos fatos, de acordo com a legislação então vigente e aplicável, ainda que posteriormente revogada ou modificada, adquiriu o direito a dedutibilidade desse ágio, ficando a receita ou ganho de capital correspondente controlada no LALUR, parte B, da investidora, diferido para tributação futura, à medida da sua realização. Assegura que seus procedimentos seguiram as diretrizes do pensamento doutrinário e jurisprudencial dominante e do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 7º e 8º, “b”, da Lei nº 9.532, de 1978;

- aduz que o Fisco, apesar do longo tempo de fiscalização, do louvável esforço de interpretação e raciocínio, não logrou apontar, de forma clara e objetiva, nenhuma disposição legal que a impugnante teria infringido. Enfatiza que procedeu com respaldo no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, vigente até 31/12/2005, e acima de tudo, a legislação vigente e aplicável, segundo o art. 144 do CTN, e reclama que a autoridade fiscal não aponta nenhuma

infringência específica; que nada tinha que a proibisse de proceder como procedeu, e que, além disso, tinha regra permitindo expressamente seu procedimento;

- relata que as cisões das empresas RESISTER, YACOBY e LUMISA, foram apontadas pelo Fisco como fatores de distorção das demonstrações do patrimônio da VCG, e afirma que todos os atos praticados estavam revestidos das formalidades e obedeceram ao disposto na legislação aplicável. Afirma que o auto de infração deve preencher os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e afirma que o lançamento estaria deficiente no tocante à descrição dos fatos e da disposição legal infringida. Perora que tais efeitos atingem formal e materialmente o próprio conteúdo do ato administrativo do lançamento, que nasce morto;

- adiciona que o fato de oferecer defesa não implica o exato conhecimento da infração que lhe foi imputada, já que a menção aos dispositivos legais supostamente violados prejudica inteiramente o direito à ampla defesa e ao contraditório, garantidos constitucionalmente, impossibilitando que tenha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada e prejudicando o oferecimento de defesa eficaz, que acabou tendo que ser baseada em suposições e interpretações da autoridade;

- aduz ser improcedente a pretensão do Fisco quanto a amortização do ágio ou de eventuais efeitos tributários advindos de operações e procedimentos entre o ano de 1999 e o ano de 2004, fazendo referência à DIPJ do ano de 2005, justamente porque não havia óbice na legislação que lhe impedisse de agir como agiu, razão pela qual requer a improcedência do lançamento por essa nulidade de direito material;

- noticia que somente veio a ser cientificada do lançamento em 17/12/2010 e afirma que a ação fiscal somente poderia abranger, quando muito, fatos geradores completados até 17/12/2005. Com base nessa premissa, afirma que as deduções relativas aos fatos geradores oriundos das cisões das empresas RESISTER e YACOBY, ocorridas no ano de 2000, os quais se referem a amortizações efetuadas até 30/11/2005, independentemente, e de qualquer forma, consolidaram-se por força da sanção de decadência do direito de lançar;

- reforça que a consideração dos fatos geradores mês a mês se impõe porque utiliza o sistema de balanços mensais, com balancetes de suspensão e redução, havendo em cada mês a apuração e liquidação dos tributos. Acrescenta que, “independentemente de qualquer outra indagação maior, por maiores razões e por outros efeitos, aconteceu a decadência com relação às amortizações no montante de R\$ 10.662.706,56, conforme item 3, os quais referem-se a amortizações do chamado ágio 2000 que tiveram origem, em primeira e última análise, nas cisões das empresas RESISTER e YACOBY (em 2000), ou seja, em atos ou fatos que aconteceram nos anos de 1999 (itens 23, 24, 25, letras a e b, 26, 27, 28, letras a e b, 29, 30), 2000 (itens 5, 7, 9, 15, 22) e mesmo de 2004 (itens 10, 11, 12, 13, 16, 21, 22, 33, 34, 35, 36, 39, 40, 43, 44, 45, 47, letra a), fazendo referência à DIPJ do ano de 2005 (itens 37, 41, 42), todos, que acabaram se consolidando por efeito não somente do tempo, mas, e principalmente porque fizeram parte do conjunto de informações regular e anualmente prestados para a Autoridade (DIPJs de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005), que, assim, não concordando, eventualmente, com esse ou aquele procedimento, poderia inquiná-los, no prazo de 5 anos, de qualquer irregularidade, fosse o caso”;

- afirma que o que se homologa não é o pagamento do tributo, e sim o conjunto de procedimentos prévios realizados pelo contribuinte, até porque o pagamento em si é ou deverá ser o último de seus atos, cuja antecipação a lei exige, mas que somente deverá ser feito se, também, de acordo com a lei, houver pagamento a ser feito. Pondera que, do

contrário, ter-se-á interpretação restritiva, que poderá estimular o uso da simulação ou da fraude dos pequenos ou simbólicos pagamentos, apenas para justificar a incidência da regra do § 4º do art. 150 do CTN;

- encerra a alegação afirmando ter por cento que os ágios aflorados nas cisões não podem ter seus efeitos questionados em 17/12/2010, sob pena de total insegurança jurídica, desestímulo à transparência e lealdade dos contribuintes junto às instituições e órgãos de administração e fiscalização e ofensa aos princípios decorrentes da homologação tácita;

No mérito:

- registra que, até o item 50 do TVF, a autoridade fiscal foca mais a matéria de fatos, e que menciona no item 47, no subitem “a”, que as transações relacionadas às cisões se deram “em curtíssimo espaço de tempo”. Afirma que o comentário não possui pertinência e discorre a respeito, e afirma que as pessoas físicas já tinham os investimentos para constituir as holdings RESISTER e YACOBY há muitos anos;

- afirma que, ao contrário do afirmado no subitem “b”, existiu propósito negocial nas transações. Reportando-se ao subitem “c”, frisa que o valor justo da transação foi determinado com base em laudo de avaliação preparado por empresa independente e as relações de versões de quotas, ações ou mesmo de parcelas de patrimônio, seguiram as normas expressas na legislação societária. Quanto ao subitem “d”, diz não se poder falar em redução indevida de impostos, porquanto ela e as demais empresas que participaram das operações teriam seguido rigorosamente os ditames da legislação societária e da própria lei tributária, pelo então vigente e aplicável art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, para atualizar os seus investimentos a valor de mercado, tendo essa contrapartida sido registrada como Receita Diferida, sujeita a tributação quando de sua realização. Acrescenta que na linha 10 da Ficha 67A da DIPJ 2010 passou a ficar prevista justamente a informação do saldo da parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital e o valor contábil dessa participação (Lei nº 10.637/2002, art. 36). Informa que assim foi seguido e declarado pela sua investidora Glória Participações Ltda, em obediência à legislação aplicável. Relata que o valor declarado corresponde à receita diferida registrada na Parte B do LALUR da empresa investidora;

- reporta-se ao item 50 do TVF e informa que a participação recíproca foi cancelada;

- afirma que o item 53 do TVF, que menciona a Instrução CVM nº 247, de 27/03/1996, é inócuo, uma vez que a participação recíproca foi eliminada. Tece outras considerações a respeito. Também afirma não ser aplicáveis as Instruções nº 319/1999 e 341/2001 da CVM, por não ser companhia de capital aberto;

- em item específico, a impugnante discorre sobre não haver excedido os limites legais da função social dos contratos e afirma que não existiu na espécie qualquer abuso de direito. Afirma que, à época, estava diante de um conjunto normativo indutor dos procedimentos que adotou, através de operações mais que consagradas pela prática e pela jurisprudência administrativa de então. Afirma que, não somente de fato, mas principalmente de direito, evidenciou-se o ágio na espécie e assim foi devidamente tratado formal e materialmente;

- também afirma que não procede a interpretação de que teria violado a ciência contábil, pois ela tem como escopo o registro dos atos e fatos realizados pela entidade, e foram precisamente esses registros dos atos/fatos que possibilitaram à autoridade tomar conhecimento, sem nenhuma dificuldade, de todos os efeitos contábeis e fiscais que colheu. Afirma que as operações de cisão nada mais foram que fatos contábeis modificativos. Afirma que, em seu registro contábil, pela absorção do patrimônio das empresas RESISTER, YACOBI e LUMISA ocorreu o registro do ágio no ativo diferido com contrapartida no patrimônio líquido, de sorte que ocorreu aumento em seu PL, o que tornaria incorreta a assertiva de que seu PL foi aumentado indevidamente;

- em item específico, sustenta que não houve manobra nem transformação de rentabilidade estimada em prejuízo futuro. Também em item específico, afirma que pode, sim, existir orientação contábil sem efeito fiscal;

- em item específico, afirma que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, os riscos foram considerados no laudo assinado pela empresa SETAE;

- em item específico, contesta a assertiva do item 72 do TVF de que não há ágio por rentabilidade futura que não seja tributável;

- em item próprio, afirma que aceitar a tese da não dedutibilidade do ágio na impugnante (VCG) caracteriza flagrante bitributação (bis in idem) do fato, ainda que em momentos distintos, o que resultaria em enriquecimento ilícito por parte do Estado, porquanto a empresa Glória Participações Ltda, ao reconhecer o ganho no resultado, na conta 3.3.3.1.0001, apenas teria diferido a tributação sobre o referido ganho, e manteria o controle na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real;

- em item denominado “Dedutibilidade ou não do ágio no caso concreto art. 391 ‘x’ art. 386, ambos do RIR/99”, é noticiado que a autoridade fiscal afirmou não serem dedutíveis as amortizações do ágio por força do art. 391 e contrapôs os art. 385 ao art. 386, todos do RIR/99. Após transcrever os dispositivos que considera mais relevantes, argumenta que, o entendimento da autoridade fiscal, relativo ao art. 386, é que não seria um comando de permissão para dedutibilidade, e sim apenas uma regra contábil. Contradita o entendimento fiscal e discorre a respeito e afirma que não se sustenta a conclusão de ser essa uma regra de contabilidade;

- também discorre sobre a ausência de conflito entre os art. 385 e 386 do RIR/99. Argumenta que ambos não tratam da mesma questão e que tampouco o art. 391 afirma não ser dedutível o ágio do art. 385, porque ressalva a questão do art. 426, que é a permissão para dedução quando da alienação da participação societária. Afirma que o art. 385 trata do ágio que é registrado no grupo ativo investimentos, enquanto o ágio do art. 386 é registrado no ativo intangível (antigo ativo diferido), ou seja, reportam-se a coisas (atos ou fatos) diferentes. Diz ser correta a disposição do art. 391 de considerar indedutível a amortização do ágio que consta no investimento, uma vez que essa amortização refere-se a amortização de ágio que consta do investimento, e, portanto, de outra pessoa jurídica, não se podendo misturar com a atividade da empresa. Acrescenta nem ser necessário o art. 391 para que essa amortização fosse considerada indedutível, posto que o art. 299, do RIR/99, dispõe que somente será dedutível a despesa necessária para a atividade operacional e, nesse caso, a despesa não seria necessária à atividade operacional;

- tece outras considerações acerca de serem diferentes os ágios dos art. 391 e 386, do RIR/99, e encerra seu raciocínio afirmando que, enquanto o ágio do art. 385 está atrelado a um investimento e é possível sua dedução quando da venda desse ativo, o ágio do art. 386 não está atrelado a um ativo, porque este não mais existe, e que se a lei determinasse que sua amortização seria indedutível, seria inconstitucional porque estaria então tributando o patrimônio, e não a renda. Afirma que o legislador percebeu que o ágio constante do ativo diferido/intangível já não mais pertence a um determinado investimento, que ele pertenceu a um investimento, mas pelo processo de incorporação ou de cisão a pessoa jurídica não qual se tinha o investimento e ágio sobre rentabilidade futura não existe mais.

- encerra o tópico argumentando que, se o regulamento for interpretado como um todo, é possível extrair que essa não é uma regra contábil e sim fiscal;

- em item específico, reporta-se aos itens 90, 91 e 92 do TVF e tece considerações sobre a finalidade do ativo diferido e o pressuposto da inexistência de despesas pagas ou incorridas;

- em item próprio, argumenta que, na dúvida e se fosse o caso, deveria ser aplicada a diretriz do art. 112 do CTN. Também afirma estar claro que os procedimentos adotados pela VCG estão inteiramente de acordo com a legislação pertinente, não tendo ocorrido qualquer violação aos dispositivos legais que menciona, e que são totalmente improcedentes quaisquer alegações de que os efeitos buscados com as cisões das empresas RESISTER, YACOBY e LUMISA foram supostas tentativas de afastamento das incidências tributárias a que estariam sujeitos o lucro real e o lucro líquido;

- passa a contestar a imposição da multa de ofício isolada do art. 44, § 1º, inciso IV, c/c art. 2º, 28, 43, todos da Lei nº 9.430, de 1996.

A 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação (fls. 961/982), nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PRELIMINAR. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Quando a exaustiva descrição dos fatos e a pertinente fundamentação legal permitem plena compreensão da imputação fiscal e oferta de defesa eficaz, não padece o lançamento de qualquer vício com relação a tais aspectos.

PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DAS SUPOSTAS INFRAÇÕES RELATIVAS À DEDUÇÃO FISCAL DOS ÁGIOS.

O inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em caráter excepcional, autoriza a amortização, na apuração do lucro real, de ágio escriturado com o fundamento nele especificado, desde que provido de consistência econômica e devidamente comprovado pelo laudo respectivo. Por isso, incumbe aos contribuintes que utilizam tal permissivo a cabal comprovação de que os ágios amortizados preenchem os requisitos legais para sua dedutibilidade.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

O lançamento versa sobre o período em que foi cometida a infração, consistente na indevida amortização de ágio. Assim, esse é o momento relevante para a contagem do prazo decadencial, e não o momento em que o ágio foi constituído.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O fato gerador do IRPJ e da CSLL apurados anualmente, termo de início do lustro decadencial, somente se aperfeiçoa no último dia do período de apuração. Os balanços/balancetes de suspensão ou redução dos tributos, elaborados ao longo do ano-calendário, não assinalam o momento de ocorrência do fato gerador.

ÁGIOS “RESISTER” E “YACOBY”. REQUISITO PARA A ESCRITURAÇÃO DE ÁGIO COM FUNDAMENTO EM RENTABILIDADE FUTURA DA INVESTIDA.

Por disposição legal expressa, o lançamento relativo à constituição de ágio com fundamento em rentabilidade futura deverá estar lastreado em laudo técnico, elaborado contemporaneamente à aquisição da participação investida nos próximos exercícios. Inexistindo tal comprovante, não se admite que eventual ágio escriturado esteja fundamentado na presumível rentabilidade futura da investida.

ÁGIO CONSTITUÍDO SOBRE AÇÕES DA PRÓPRIA EMPRESA E DECORRENTE DE TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, dada a sua não oposição contra o Fisco, mormente se foi escriturada na própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o que restar decidido com relação ao lançamento matriz.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Regularmente intimada, a autuada apresentou o Recurso Voluntário às fls. 988/1076, repisando as razões preliminares e de mérito argüidas em sua peça impugnatória e acrescentando tópico específico para discorrer sobre a suposta inexistência de Laudo de Avaliação que fundamentasse os ágios registrados na RESISTER e na YBACOBY, conforme sustentado pela decisão recorrida.

Em síntese, a Recorrente, acrescenta que:

- No momento da integralização do capital das empresas RESISTER e YBACOBY surgiu o ágio, ainda sem fundamentação, já que naquele momento não havia laudo identificando o seu “fundamento econômico”. Assim, apenas o investimento foi registrado separadamente, até que fosse fundamentado na forma devida. Essa fundamentação teria ocorrido em outubro do ano 2000, quando foi elaborado o laudo de avaliação, tendo como base os resultados futuros da Recorrente.

- Inexiste previsão legal de obrigatoriedade no sentido de que o laudo de avaliação somente teria o valor se fosse da mesma data do investimento. O fato de o laudo de avaliação ter sido elaborado um ano após a aquisição do investimento não desnatura o ágio pago.

- O laudo foi elaborado antes de qualquer ação fiscal. Assim, a Recorrente deve ser beneficiada pela regularização do procedimento de forma espontânea.

Finalmente, a Recorrente anexa laudo de avaliação de seu valor econômico, datado de outubro de 2000 (fls. 1077/1133).

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso voluntário (fls. 1137/1197), aduzindo, em síntese:

- Não há que se acolher a preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente do auto de infração e carência de fundamentação legal, eis o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer prejuízos.

- Não há, em lei, previsão para a glosa de ágio registrado na contabilidade em decorrência de subscrição de ações ou de cisão nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Assim, o mero registro do ágio na contabilidade não implica em fato gerador ou em alteração, de qualquer ordem, na base de cálculo do IRPJ e da CSSL, pois o simples registro de um ágio a ser amortizado não afeta a tributação incidente sobre o contribuinte. Somente com a efetiva utilização desse valor como benefício fiscal nos balanços de apuração do lucro real, que o sujeito passivo altera o “quantum debeatur” dos tributos que por ele serão devidos.

- O que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado em si.

- Os ágios utilizados pela contribuinte autuada não existiram de verdade, foram criados apenas no papel, pois não apresentam propósito negocial e substrato econômico que justifiquem o seu surgimento.

- O propósito negocial das operações realizadas não foi a aquisição de um investimento (participação societária) pelo seu valor de mercado, mas sim a criação de um ágio fictício.

- As operações de cisão parcial consistiram em operações de incorporação às avessas com aproveitamento de ágio gerado internamente entre empresas de um mesmo grupo econômico e familiar, por meio de transações sem propósito negocial.

- No presente processo, não é possível vislumbrar a aquisição onerosa, pois sequer houve o pagamento, dispêndio de recursos nas operações societárias que envolveram as cisões parciais das empresas RESISTER, YBACOBY E LUMISA com versão do patrimônio à VCG.

- Os ágios registrados na RESISTER e YBACOBY não têm indicação do respectivo fundamento econômico formalizado em laudo.

- A pretensão da Recorrente, no que diz respeito à interpretação do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, não pode prevalecer: primeiro porque geraria um benefício fiscal completamente injustificado, causando distorções indesejadas na relação entre o Estado e os contribuintes; segundo porque essa interpretação representaria um estímulo a comportamentos fraudulentos, no sentido de fomentar os contribuintes a idealizar e efetivar operações sem propósito negocial ou com abuso de forma – como identificado no presente processo administrativo.

- Não se pode criar nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, com a multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo, por atender aos requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Conselho.

Das preliminares

Preliminar de nulidade do auto de infração por carência de fundamentação legal

Alega a recorrente que houve ofensa aos inc. III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72, pois não houve indicação precisa dos dispositivos da legislação tributária que teriam sido infringidos, sendo impertinente as referências genéricas feitas ao art. 20 do Dec. 1.598/97, art. 13, inc. III da Lei 9.249/95, assim como ao art. 7º da Lei 9.532/97.

Não merece amparo o argumento da Recorrente já que o lançamento fiscal foi devidamente amparado pelos dispositivos legais infringidos, justificadores da glosa das amortizações dos ágios, quais sejam o art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, art. 7º da Lei 9.532/97 e arts. 384 a 391 do RIR/99.

Além disso, não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada.

A nulidade só deve ser declarada nos casos previstos em lei, quando configurado prejuízo à defesa, o que não ocorreu no presente caso, já que a recorrente, como bem pontuado pela decisão recorrida, compreendeu a imputação que lhe foi feita, tendo inclusive apresentado Impugnação e Recurso Voluntário.

Preliminar de decadência

Neste ponto, a Recorrente alega decadência do direito de o Fisco questionar a formação do ágio, uma vez que os autos de infração foram lavrados somente em 17/12/2010, quando já transcorrido prazo superior a cinco anos contados do fato “originário” do ágio, quais sejam, as operações societárias de cisão parcial realizados no período 2000 e 2004, com versão do patrimônio das cindidas para a cindenda VCG (Recorrente), bem como em razão dos fatos geradores ocorrerem mês a mês.

A controvérsia preliminar destes autos, conhecida desta Câmara, cinge-se em saber qual a data inicial para contagem do prazo decadencial do ágio, se **(i)** na data em que ocorre a aquisição de participação societária, **(ii)** na data da incorporação que permite legalmente o início da amortização do ágio, ou **(iii)** na data de sua primeira parcela amortizada.

Mais que isso, entendo que a discussão avança no sentido da definição acerca da possibilidade do Fisco revisar valores contabilizados pelos contribuintes há mais de cinco anos, ainda que tais valores causem reflexos na contabilidade atual.

Tenha-se em mente que, conforme relatado, o Fisco não questionou a legalidade das operações sob o ponto de vista societário ou desconsiderou os negócios jurídicos praticados pelas empresas, limitando-se a analisar se os ágios registrados na VCG atendiam os requisitos legais, tornando possível a amortização levada à cabo pela Recorrente.

Ausente qualquer discussão acerca da existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte a ensejar a aplicação do disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional e tendo a Recorrente antecipado o pagamento do tributo, declarando-o ao Fisco para posterior homologação, parece claro que ao caso aplica-se o artigo 150, § 4º do CTN, contando-se o *dies a quo* do prazo quinquenal a partir da ocorrência do fato gerador.

Pois bem. Sobre o tema já me debrucei em outra oportunidade nesta colenda Câmara, proferindo voto a favor da decadência argüida pelos contribuintes. Assim, passo a transcrever as razões de decidir adotadas no acórdão n.º. 1402-000.766, processo n.º. 10882.001111/2006-11:

O artigo 114 do CTN estabelece como fato gerador da obrigação principal "*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*"

Logo, está claro que para a ocorrência do fato gerador da obrigação é necessário: **(i)** a situação de fato e **(ii)** a norma aplicável.

Sobre o conceito de fato gerador diversos doutrinadores já se debruçaram e apresentaram suas críticas. Paulo de Barros Carvalho assevera que esse termo é acompanhado de enorme vício de linguagem já que alude, em um só tempo, a duas realidades distintas, quais sejam: **(i)** a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico tributária e **(ii)** o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.

Assim, essa expressão pode parecer, em princípio, um obstáculo de ordem semântica, mas não deve, contudo, dificultar nossa análise.

É necessário, apenas, ter em mente que, em virtude da nossa legislação, o "fato gerador" deve ser encarado como o momento em que ocorre a subsunção do fato à norma.

Nessa linha de raciocínio, o artigo 116 do CTN define quando considera-se ocorrido o fato gerador. Vejamos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A situação de fato é aquela concretizada no nível das realidades materiais, também chamada de "mundo fenomênico". Essa situação de fato, se relatada no antecedente de uma norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência (efeitos), podendo ser então chamada de situação jurídica.

Com relação a este dispositivo em específico, o citado Paulo de Barros Carvalho tece algumas considerações que confio serem pertinentes à nossa análise. Dessa forma, passo a transcrever:

Da forma como prescreveu (o art. 116), parece até admitir que existam conjunturas de fato, disciplinadas pelo direito, mas que, mesmo assim, não podem ser consideradas situações jurídicas.

É de ciência certa a afirmação de que uma circunstância de fato, prevista em norma do direito positivo, será sempre um fato jurídico, quer em sentido lasso, quer em acepção estrita, pois consiste num acontecimento, em virtude do qual as relações de direito nascem e se extinguem, no conceito de Clóvis Beviláqua. E não nos deparamos, ainda, com a discordância de qualquer autor, no que repita a esse ensinamento. Sobre ele há absoluta unanimidade. (pg. 271, Curso de Direito Tributário, 13. ed. rev e atual. -São Paulo: Saraiva,2000.)

Pretendeu-se demonstrar com a passagem transcrita que, tanto a situação do inciso I do art.116, quanto a do inciso II constituem situações jurídicas tecnicamente falando, pois inexistem conjunturas de fato disciplinadas pelo direito que não possam ser consideradas situações jurídicas.

Com efeito, podemos assinalar que o fato gerador do ágio, tratando-se de situação jurídica, considerar-se-á ocorrido desde o momento em que esteja definitivamente constituído, nos termos do direito aplicável.

Noutras palavras, acerca da subsunção do conceito de fato ao conceito de norma é possível dizer que houve a subsunção quando o fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária, construção de linguagem prescritiva geral e abstrata).

Passo então a analisar os desenhos normativos aplicáveis à hipótese.

A primeira observação a ser feita é de que os ágios e deságios fazem parte do regramento do sistema de avaliação de investimentos permanentes em pessoas jurídicas controladas e coligadas, que se denomina “método da equivalência patrimonial” (MEP), instituído no ordenamento jurídico brasileiro com a Lei nº. 6404/1976.

Muito embora esse método tenha surgido com a lei societária, essa lei limitou-se a determinar os casos em que ele é obrigatório e não há nela uma só palavra relativa a ágio ou deságio no MEP.

Ágio e deságio são entes que surgiram expressa e especificadamente no ordenamento pelas leis fiscais, precisamente, com o advento do Decreto-lei nº. 1598/1977, nos art. 20 e seguintes.

Nesta toada, vejamos como o Decreto-lei nº. 1598/1977 regulamenta o assunto:

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.

Assim é que, face à mandatária redação do art. 20 (“deverá, por ocasião da aquisição”) quando o investimento for sujeito obrigatoriamente ao MEP, no momento da sua aquisição também é obrigatório o desdobramento do respectivo custo.

Posteriormente, em virtude do art. 8º, letra “a”, da Lei nº. 9532/1997, o mesmo desdobramento se torna obrigatório para os investimentos não sujeitos ao MEP, nos casos de pessoas jurídicas que passem por processos de reorganização societária previstos nessa lei, senão vejamos:

Art. 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 26 de dezembro de 1997:

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços

correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

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

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

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

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.

Sendo assim, o desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial e ágio ou deságio não é uma conveniência do contribuinte, já que a lei expressamente o obriga a proceder à separação entre o custo avaliado por equivalência e o ágio ou deságio.

Ora, entendo com isso estarmos diante da precisa subsunção do fato à norma.

Tanto na participação societária (no caso de empresas obrigadas ao MEP), quanto na ocorrência dos eventos de incorporação, fusão ou cisão (no caso de empresas não obrigadas ao MEP) verifica-se uma situação de fato que se subsume à uma norma jurídica tributária posta.

Ambas as situações estão relatadas no antecedente de uma norma individual e concreta, e, portanto, desde o momento em que estejam definitivamente constituídas considera-se ocorrido o fato gerador.

Forçoso concluir que o fato gerador (entendido como subsunção do fato à norma) do ágio ou deságio para empresas obrigadas ao MEP ocorre no momento em que definitivamente concluída a aquisição de participação societária, quando nasce legalmente a obrigação de se desdobrar o preço pago.

É nessa situação em que o fato (aquisição de participação societária) subsume à norma do art. 20 e produz efeitos, obrigando o contribuinte a contabilizar o ágio ou deságio e seu fundamento econômico.

Na data em que a aquisição de participação societária de fato ocorre - quando consignada a tradição das mesmas - é que nasce o ágio a ser registrado contabilmente.

Lembrando que o contribuinte poderá tornar-se obrigado ao MEP em razão da própria aquisição de participação societária. Nesses casos, se na data da aquisição de participação societária a empresa tornar-se obrigada pela legislação vigente à registrar o investimento adquirido pelo MEP, estará consequentemente obrigada a desdobrar o preço pago, e, assim, diante do fato gerador do ágio ou deságio.

Na mesma linha de raciocínio, o fato gerador (entendido como subsunção do fato à norma) do ágio ou deságio para empresas até então não obrigadas ao MEP ocorre no momento em que definitivamente concluídos os eventos de incorporação, fusão ou cisão, quando nasce legalmente a obrigação de registrar o ágio ou deságio apurado e o seu fundamento.

A propósito, cabe lembrar, aqui, que o ágio ou deságio nada mais é que a diferença entre o valor pago e patrimônio líquido adquirido, portanto, efeito oriundo do desdobramento do pagamento realizado. Daí porque sua origem está intrinsecamente relacionada à ocorrência da situação de fato que, em virtude de norma jurídica tributária, obrigue o contribuinte a desdobrar contabilmente o pagamento realizado.

O ágio existe no momento em que sua contabilização torna-se obrigatória por força de lei, seja em razão de aquisição de investimento, seja em razão dos eventos de incorporação, fusão ou cisão.

Há mais uma observação relevante a ser feita, apontada em estudos por Ricardo Mariz de Oliveira que, no mais das vezes, é simplesmente ignorada por alguns intérpretes ou aplicadores da lei: a finalidade legal do desdobramento do custo de aquisição, com a determinação de ágio ou deságio.

A disposição mandatória das leis supracitadas tem como finalidade o desdobramento do preço pago para apuração de ágio ou deságio, tanto porque algumas espécies de ágio podem ser amortizadas fiscalmente, senão porque o deságio é sujeito à tributação.

Logo, se estamos diante de uma norma jurídico-tributária que impõe obrigação principal, quando se trata de deságio, o conteúdo da norma representa uma imposição tributável.

Ou seja, é nesse momento que o Fisco deve avaliar se a contabilização do ágio ou deságio está correta, de forma a exigir ou não, dependendo do caso, a cobrança do imposto sobre a base tributável.

Assim, tanto o valor apurado de ágio ou deságio como a natureza do ágio registrado na contabilidade devem ser avaliados no momento em que verificada a situação de fato que imponha a incidência dos dispositivos legais supramencionados e o consequente desdobramento do preço pago.

A relação jurídico tributária de crédito, no caso do ágio, está sujeita à homologação pelo Fisco desde o momento em que o contribuinte desdobra o preço pago.

Nem se diga que a data do fato gerador do ágio é a data da amortização desse ágio. Ora, a ocorrência do ágio elemento contábil nada tem a ver com a possibilidade de amortização do mesmo.

A concessão de vantagens fiscais, quando se trata de determinados tipos de ágio não pode ser encarada como finalidade da norma que institui decomposição mandatária do preço pago. **A possibilidade de estarmos diante de base tributável é que justifica a necessidade de decomposição do preço pago.**

Mesmo porque, como a própria norma dispõe, o contribuinte "poderá" amortizar o ágio pago cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº. 1.598/1977 e "deverá" amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

(...)

Realmente, é de se convir que se tal fato já era do conhecimento da autoridade fiscal, então a partir desse momento já era possível proceder ao lançamento ou questionamento acerca da fundamentação do ágio registrado.

(...)

Outrossim, e por consequência de ser assim, o entendimento jurisprudencial deste Conselho é no sentido de que a adição de valores futuros tidos como indedutíveis a períodos passados e alcançados pela decadência não pode ser admitida, já que equipara-se a lançar valores naquele período. Vejamos algumas decisões nesse sentido:

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO - GLOSA NO APROVEITAMENTO - A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO - REALIZAÇÃO MÍNIMA DO LUCRO INFLACIONÁRIO - APLICAÇÃO DA SUMULA N. 10 - O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua

efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Na íntegra: (...) No que diz respeito à glosa do prejuízo fiscal, sustentou a recorrente que o prejuízo foi efetivamente apurado a maior em decorrência de erro no cálculo do seu valor em 1997, em função de ter sido a ele adicionado também o montante do prejuízo não operacional, adição essa que a recorrente reconhece ser vedada pelo disposto no artigo 511 do Regulamento do Imposto de Renda.

Ocorre que essa adição não poderia ser questionada pela fiscalização em função do decurso do prazo decadencial. Com efeito, o valor do prejuízo fiscal, compensado a maior nos anos calendário de 2001 e 2002, foi apurado no ano calendário de 1997. Como o auto de infração foi lavrado em 07 de dezembro de 2005, já teria ocorrido a decadência do direito de o fisco revisar os valores em questão.

(...)Tenho para mim que a razão está com a recorrente. Isso porque, a meu ver, a decadência é algo que atinge todo o conjunto de informações que compuseram a atividade do lançamento efetuado em determinado período e que consta nos livros e documentos que integram a escrituração fiscal da empresa.

O período atingido pela decadência, portanto, torna imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo ser mais alterados, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte.

(...) Essa questão, aliás, não é nova na jurisprudência administrativa. Vários precedentes já foram apreciados e o entendimento desta Corte é no sentido sustentado pela recorrente. Assim, é firme a orientação jurisprudencial que a contagem do prazo decadencial deve ter início na data em que o prejuízo é apurado. A partir dessa data, tem o fisco cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Passado esse prazo, o fisco não pode mais glosar o valor compensado. (Acórdão 108-09.621, Relator João Francisco Bianco, DOU em 07.11.2008).

RECURSO EX OFFICIO — DECADÊNCIA — EFEITOS — O alcance das regras de decadência previstas no CTN, não só obsta o direito de o Fisco constituir o crédito tributário de período já precluso, como também, o de alterar informações e valores registrados em livros contábeis e fiscais, já alcançados pela homologação tácita.

Homologado o crédito, por já estar extinto o direito de lançar pelo decurso de prazo previsto no CITY; homologada está toda a atividade praticada pelo contribuinte, vale dizer, todo o conjunto de informações contábeis e fiscais que a orientaram. (Acórdão 101-96.265, Relator Paulo Roberto Cortez, DOU em 06/03/2008).

*DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - **Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência.** (Acórdão 107-07.819, Relator designado Natanael Martins, DOU em 01.04.2005).*

IRPF - REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO - A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar

acatada. (Acórdão 102-46.305, Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).

IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - CUSTO DE AQUISIÇÃO - O custo de aquisição de participação societária alienada, constante da declaração anual de ajuste do exercício de 1992, tempestivamente apresentada, não é passível de contestação, presente a decadência, prevalecendo, se maior, sobre outro que venha a ser apurado pelo fisco.

Na íntegra: (...) Trata-se de lançamento de ofício do imposto de renda de pessoa física fundado em ganho de capital em alienação de participações societárias ocorridas em 1995, cuja tributação foi diferida para as datas dos efetivos recebimentos dos valores, fls. 03.

(...) No que respeita a custo de aquisição, presente a decadência, a fiscalização não poderia questionar valores de mercado constantes da DIRPF/92, como ressaltado pela autoridade recorrida. (Acórdão 104-18.701, Relator Roberto William Gonçalves, DOU em 03/09/2002).

CSLL - BASE NEGATIVA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência. Vedação.

Na íntegra: (...) No caso presente, o auto de infração foi lavrado em 24/06/99; portanto, em princípio, o último período passível de ser alcançado por lançamento de ofício seria o período-base encerrado em 31/05/1994.

Embora as exigências refiram-se a fatos geradores a partir de outubro de 1994, tiveram origem em despesas indedutíveis de empresa incorporada, relatadas pelo fisco como falta de adição à base de cálculo da CSLL nos meses de fevereiro a novembro de 1993 de depósitos judiciais da COFINS, nos termos do art. 8º da Lei nº 8.541/92.

A redução indevida, ou falta de adição ao lucro líquido, no dizer do fisco, não originou exigências tributárias nos períodos em que ocorridas, por ter a empresa, até setembro de 1994, saldo anterior de bases negativas da CSLL que foram aproveitadas de ofício.

Sobre esse tema - fatos que nascem ou se formam em um período e repercutem em períodos subseqüentes - já expressei minha opinião em voto que proferi nesta Câmara que deu origem ao Acórdão 107-06061.

Lá como aqui, é preciso ter-se presente que adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência.

Com efeito, a redução do resultado negativo de um período, ou o aumento do resultado positivo, pela adição de despesa, se vinculada à formação de juízo sobre a dedutibilidade ou não do dispêndio apropriado, inserindo-se, portanto, no campo do lançamento de ofício. (Acórdão 107-06.572, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 21/06/2002)

DECADÊNCIA — ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO — GLOSA NO APROVEITAMENTO — Existindo erro na apuração do prejuízo fiscal, o prazo legal da abrangência da decadência deve considerar o período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.(Acórdão 108-06.921, Relator José Henrique Longo, em 17/04/2002).

DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS - O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido.

Na íntegra: (...)Como já acenado, em todas as hipóteses acima consideradas há um elemento uniforme, qual seja, tem-se um fato pretérito que se integra aos resultados apurados nos exercícios seguintes. Vale dizer, a repercussão atual tem origem e representa a continuação dos fatos verificados no passado. Portanto, tais fatos devem ser examinados sob duas perspectivas: no passado, no tocante à formação; no futuro, no que tange às repercussões fiscais decorrentes da efetiva apropriação.

O trabalho fiscal, nesses casos, pode examinar a formação pretérita do fato, mas não deve extrair e atribuir repercussão fiscal aos exercícios já protegidos pela decadência. O possível ajuste na formação desse fato, neste contexto, deve repercutir no exercício subsequente, vale dizer, no momento da sua efetiva apropriação. Há, assim, um perfeito equilíbrio, pois o lançamento de ofício não invade exercício já atingido pela preclusão administrativa, como também o fato não repercute no futuro com uma formação distorcida. (...)

Essas premissas, como não poderia ser diferente, devem nortear o exame da compensação do prejuízo fiscal. Todavia, neste particular, é preciso ter-se presente que reduzir o valor do prejuízo apurado, mediante a impugnação de valores apropriados ao resultado do período de sua formação, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele exercício. Com efeito, a redução do prejuízo fiscal de um período, se vinculada à formação de juízo sobre a dedutibilidade ou não de um dispêndio lá apropriado, ou sobre a falta de tributação de uma receita ou ganho havido no período da sua formação, insere-se, portanto, no campo do lançamento de ofício.

(...) Submisso às premissas colocadas e para reforçar a coerência necessária, diferente seria o tratamento quando o fisco recalcula lucro inflacionário em períodos já atingidos pela decadência, constatando, em função da ação fiscal, que o contribuinte teria realizado valores menores que o mínimo exigido nesses períodos. Ocorrendo essa hipótese entendemos que deve o fisco considerar como se realizado fosse o mínimo exigido para esse período, evitando-se assim a transferência da tributação suplementar não mais possível para períodos posteriores ainda não atingidos pela decadência.

Ainda nesse ponto, mas agora analisando os reflexos na recomposição do lucro real dos períodos afetados pelo recálculo do lucro inflacionário passível de diferimento, tendo em vista as premissas já referidas, não podem ser aceitas as glosas efetuadas pela fiscalização no valor excluído do lucro real, a título de lucro inflacionário diferido, nos anos de 1991 e 1º semestre de 1992.

Reduzir aquelas exclusões implicam na redução dos prejuízos fiscais apurados pela empresa naqueles períodos (=lançar, como visto), o que não é mais possível face ao decurso do prazo decadencial. (Acórdão n.º : 107-06.061, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 28/03/2001)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990 - Incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial. Recurso provido. (Acórdão 103-18.623, Relator Cândido Rodrigues Neuber, em 14/05/1997).

Que fique claro que, em virtude da íntima relação de interdependência entre períodos de apuração, eventual glosa realizada pelo fisco não poderá refletir na composição das bases em anos-calendário anteriores já atingidos pela decadência.

Como bem se percebe de alguns julgados transcritos, a problemática ora enfrentada também é verificada, por exemplo, no âmbito das compensações de bases negativas de IRPJ e CSLL, quando torna-se necessário saber se o fisco pode efetuar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos passados (atingidos pela decadência), mas que repercutem nos créditos pleiteados pelos contribuintes em períodos futuros (ainda não decaídos).

Com todo respeito às opiniões divergentes, é incabível dizer que a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário ocorre com compensação do saldo negativo ou do prejuízo fiscal (e não com a sua apuração), ou com a amortização do ágio (e não com a sua apuração).

Isso porque, tratam-se de efeitos futuros continuados de ato pretérito. Não pode o Fisco alterar informações e valores da contabilidade já alcançados pela homologação tácita.

A esse propósito, é necessário fazer constar que, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao enfrentar a problemática da contagem do prazo decadencial de base negativa de CSLL (Acórdão 401-05.873), muito embora tenha decidido que entre a formação da base de cálculo negativa e seu aproveitamento poderá transcorrer mais de cinco anos, sem que se possa alegar decadência do direito de constituir o crédito tributário, deixou consignado que assim seria, pois a fiscalização, na ocasião, não efetuou qualquer juízo de valor no tocante à formação do saldo de base de cálculo negativa, restringindo-se a refazer o histórico dos valores declarados pelo contribuinte e os cálculos inerentes à apuração do saldo a compensar nos anos seguintes.

Reforça-se com isso o entendimento que adoto para decidir que não é possível retroagir no tempo para, após cinco anos, alterar os lançamentos contábeis do sujeito passivo.

(...)

Com isso, pretendeu a fiscalização atacar a contabilidade da empresa, avaliando procedimento adotado na contabilização do ágio, sua fundamentação e valores, **embora essa apuração já estivesse alcançada pela decadência.**

Não é demais ressaltar que ao disciplinar o procedimento de amortização, as Leis nº 9.532/1997 e 9.178/1998, não estabeleceram qualquer regra demarcando os limites temporais em relação aos quais o Fisco poderia retroceder no tempo, para verificar se o contribuinte efetivamente faz jus à amortização do ágio.

Entretanto, a omissão não deve ser entendida como apta a permitir que o Fisco retroceda livremente à períodos remotos, com o objetivo de desconstituir despesas com amortização de ágio que entende indevidas. Pelo contrário, a legislação tributária estabelece que o Fisco dispõe de cinco anos a contar do fato gerador para homologar, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo contribuinte.

Um outro ponto digno de nota é que a homologação compreende toda atividade realizada pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal, desde o procedimento de apuração de débitos e créditos tributários até seu pagamento.

Prova disso é que o resultado pode ser deficitário, nulo ou superavitário e, ainda assim, as autoridades fiscais tem o dever de avaliar a apuração levada à cabo pelo contribuinte.

Esse entendimento, aliás, harmoniza-se com aquele sempre adotado pela CSRF, segundo o qual:

O que o CTN homologa é o procedimento, a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Se o citado § 4º do art. 150 homologasse apenas o pagamento teria dito “homologado o pagamento” e não “homologado o lançamento”, como diz o texto do citado parágrafo do art. 150 da lei complementar. (Acórdão 9101-00.169 da 1ª Turma da CSRF, no DOU de 15/06/2009).

Por isso, em síntese, após o decurso do prazo decadencial, não cabe à fiscalização homologar ou deixar de homologar a apuração tributária do sujeito passivo, incluídos, claro, fatos que nascem ou se formam em um período e repercutem em períodos subsequentes.

...

Exaurindo o tema, transcrevo as formidáveis palavras do mestre e doutor Eurico Marcos Diniz de Santi, no artigo “*Decadência e limites para revisão dos valores escriturados de prejuízo fiscal e do ágio nos atos interpretativos delegados ao contribuinte na lógica do lançamento por homologação*”, publicado no site da FISCOSOFT em 15/06/2012:

Diante da situação de ampla adoção do lançamento por homologação, os prazos decadenciais devem funcionar como estabilizadores da interpretação das normas tributárias: passados cinco anos do entendimento que o contribuinte deu às regras tributárias, o Fisco não pode mais alterar o fato gerador da dedutibilidade do ágio (fato gerador necessário, mas não suficiente da obrigação principal), nem o correspondente direito à dedução fiscal do ágio, ambos formalizados juridicamente no mês Y de 200X pelo exercício da atividade delegada ao contribuinte. Portanto, o “dies a quo” para o Fisco alterar ou suprimir o direito à dedução fiscal do ágio, conforme determinado pelo direito, ex. vi do art. 150, §4º, decorre do marco temporal do mês Y de 200X.

Assim, contados 5 (cinco) anos, a partir do mês Y de 200X, o direito à dedução fiscal do ágio torna-se imutável em razão da omissão do Fisco em exercer seu dever de homologar, alterar ou suprimir esse direito: o Fisco não pode mais alterar essa realidade jurídica. Tampouco pode o Fisco se utilizar da falácia que o direito à dedução fiscal do ágio é um evento futuro que depende de deliberação incerta do contribuinte e que, por isso, só se torna relevante no momento da apuração anual (fato gerador suficiente do IRPJ/CSLL): ora, o IRPJ e a CSLL incidem sobre a renda/o lucro, o qual não existe sem a consideração do elemento "despesa". Se o Fisco lavra Auto de Infração, é obrigado a considerar as despesas; da mesma forma, ao pagar IRPJ/CSLL, o contribuinte também tem o dever de considerá-las. Não há aqui qualquer opção da legislação: tal regra aplica-se, indistintamente, àquele que constitui o crédito tributário, seja o Fisco ou o contribuinte. Se o contribuinte "quiser" desconsiderar despesas incorridas e devidamente escrituradas, pagando o imposto sobre a receita bruta, estará pagando, além do imposto sobre a renda, parcela não-tributária, que poderá ser exigida numa repetição de indébito.

Enfim, a amortização do ágio no período-base de 200X+1, acompanhada entrega da respectiva DIPJ, consigna o primeiro registro de ágio, sinalizando ao Fisco a existência de despesa dessa natureza sendo utilizada para a formação do fato gerador suficiente do IRPJ e da CSLL. Assim, seja em razão da atividade interpretativa do contribuinte - que culminou no ato de incorporação e no consequente direito de amortização do ágio para fins fiscais - ou utilização desse ativo para formação do lucro tributável já no próprio período desse ato interpretativo (200X), as despesas utilizadas nos períodos 200X+1 e seguintes não podem ser glosadas por auto de infração sem que seja atacada sua causa.

A regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL é um feixe normativo formado: (i) pelas regras de apuração do IRPJ e da CSLL (regras de reconhecimento de receitas e despesas, adições e exclusões); (ii) pela regra de compensação de prejuízos fiscais (que integra o feixe das regras de apuração e estabelece a relação entre a regra de apuração do exercício atual e os prejuízos fiscais de exercícios anteriores); e (iii) pela regra de ajuste anual (que consolida a relação entre apuração do lucro real e as estimativas e retenções na fonte desse mesmo ano-base).

Dessa forma, a incidência isolada de cada uma dessas regras, que funciona como fato gerador de diversas atividades do contribuinte (escrituração comercial e fiscal, entrega de declarações ao Fisco, pagamento mensal de estimativas etc.), implica em uma "fotografia" que é perspectiva parcial, mas indispensável (condição necessária, mas não suficiente), da regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL. Tão somente o conjunto ordenado dessas três "fotografias" é que pode constituir o "filme normativo" que conforma os fatos geradores suficientes do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que a regra de amortização do ágio é uma das sub-regras que regula a dedutibilidade de despesas, ex. vi dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532. Tais artigos dispõem sobre as condições de amortização do ágio para fins fiscais, quais sejam: (i) absorver patrimônio de pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio; e (ii) cujo fundamento econômico seja perspectiva de rentabilidade futura da investida.

Destarte, satisfeitos os pressupostos do antecedente dessa regra pela ocorrência de incorporação da pessoa jurídica na qual detinha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade futura, está configurado o fato gerador da dedutibilidade do ágio, na qualidade de fato gerador necessário da obrigação

principal, que será utilizado por ocasião da conformação de cada respectivo fato gerador suficiente do IRPJ/CSLL.

Passando a análise do caso concreto temos que, o ágio registrado nas empresas RESISTER, YBACOBY e LUMISA nasceu na data em que tais empresas adquiriram participação societária da empresa VCG, em **30/11/2000** e **13/12/2004**.

Isso porque, no momento em que tais empresas adquiriram participação societária da VCG, passaram a ser sua controladora, legalmente obrigadas a registrar sua participação na VCG pelo MEP e, por sua vez, obrigadas a desdobrar o preço pago, conforme dispõe o art. 20 do Decreto-lei nº. 1598/1977.

Assim, em resumo, não poderiam ser questionados os atos praticados nos anos-calendário 2000 e 2004, já que decorridos mais de 5 anos entre o surgimento do ágio (2000 e 2004) e a lavratura do auto de infração (17/12/2010).

Com efeito, voto no sentido de acatar a preliminar de decadência levantada pela Recorrente para entender que não poderiam ser questionados os valores lançados em sua contabilidade há mais de 5 anos, dentre eles o ágio contabilizado, afastando, portanto, todo lançamento.

Do mérito

Analiso o mérito da lide, para eventual hipótese de que a maioria dos presentes venha divergir do meu voto em sede preliminar.

Mérito

No âmbito tributário, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação acionária adquirida com ágio (art. 20 do Decreto-lei nº. 1.598/77), poderá, no caso de ágio fundamentado como “fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas”, lançar sua contrapartida em conta de ativo permanente não sujeita a amortização. Já quando o ágio tiver como fundamento econômico o “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”, ele poderá ser amortizado 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.

No caso concreto, o ilícito fiscal diz respeito a indedutibilidade das despesas com amortização de ágio, já que, segundo a fiscalização, as operações de cisão parcial se tratam, de fato, de incorporação às avessas com aproveitamento do ágio gerado internamente entre empresas de um mesmo grupo econômico familiar, por meio de transações sem propósito negocial.

Merecem razão as autoridades fiscais.

Para que se considere efetivamente ocorrido o evento causador do ágio ou deságio é imprescindível a existência de substrato econômico e propósito negocial.

Ainda que o propósito negocial seja a própria redução da carga tributária, a operação deve estar apta a ser considerada efetiva, sendo necessário, dentro outros elementos, o dispêndio econômico ou patrimonial por parte do adquirente e o ganho econômico ou patrimonial do alienante. Sem essa troca de riquezas não há que se falar em alienação.

Com efeito, no caso concreto, não vislumbro o ganho que possa ter sido auferido pelas partes com as operações realizadas, que refletem apenas a troca de participações societárias entre o mesmo grupo econômico.

O preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Por essa razão, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo.

Nesse sentido, vale citar novamente o entendimento irretocável da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), emitido no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e abordado pela decisão recorrida:

OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007

(...).

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros

interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

47, asseverou: Acrescente-se, também o Pronunciamento Técnico CPC-04, que em seu item

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

No caso dos autos, os três ágios são decorrentes de operações dos acionistas da Recorrente com eles próprios.

Como visto, os acionistas da Recorrente, transferiram parte de suas ações na Recorrente (VCG) para empresas “veículo”, pertencentes a eles próprios, por valores significativos que superavam o valor do patrimônio líquido da Recorrente.

Assim, quando tais empresas “veículo” contabilizaram esse investimento, registraram como ágio a diferença entre o valor atribuído às ações e o valor do patrimônio líquido da VCG.

Posteriormente, a Recorrente (controlada) incorporou as parcelas cindidas das empresas veículos (suas controladoras), absorvendo o ágio para posterior amortização, em típica operação de “incorporação às avessas”.

As empresas são aqui chamadas “veículos” pois serviram apenas para transmitir as ações da VCG, sem qualquer outra função efetiva dentro do contexto analisado, impedindo que sejam caracterizadas como efetivo empreendimento econômico ou profissional.

A partir dos fatos narrados é possível concluir que não havia nenhum motivo autônomo que justificasse a realização de cada uma das etapas da operação. Assim, é razoável concluir que a operação como um todo tinha uma finalidade única, que seria obtida após o término de todas as etapas.

A situação fática da Recorrente não se altera com as operações realizadas, já que ela continua submetida ao mesmo controle acionário, tendo apenas se beneficiado de um falso acréscimo contábil no valor de suas ações, decorrentes de uma reavaliação com base sua própria rentabilidade futura, sem que houvesse pagamento de ágio em operação de aquisição de participação acionária.

Conforme doutrina do professor Marco Aurélio Greco, alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres que, em última análise, não causam alterações substanciais na pessoa jurídica e patrimonialmente no grupo econômico, devem ser analisadas com atenção.

Além disso, *in casu*, não se verificou a ocorrência de qualquer evento externo que justificasse a seqüência de operações em espaço de tempo tão exíguo.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.

Não por outra razão, esse Conselho tem reiteradamente decidido que as reorganizações societárias, para serem legítimas, devem decorrer de atos efetivamente existentes e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Vejamos alguns exemplos:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado. (Acórdão 101-96.724)

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora. (Acórdão 103-23290)

ÁGIO NA INCORPORAÇÃO. Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora. (Acórdão 105-17219)

OPERAÇÃO ÁGIO. SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO. Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária. (Acórdão 108-09.793)

A Recorrente argumenta que o propósito comercial das transações foi demonstrar ao mercado o real valor da empresa, já que para participar de licitações a VCG deveria ter patrimônio líquido elevado.

Contudo, consoante fundamentos já expostos, um ágio fictício, gerado exclusivamente para refletir o valor de mercado de uma participação societária não seria hábil a gerar uma despesa dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99.

Da mesma forma, não merecem ser acatadas as alegações acerca do suposto respaldo conferido às operações pelo artigo 36 da Lei nº 10.637/2002.

O dispositivo em referência, revogado pela Lei 11.196/05, estabeleceu benefício fiscal para o caso de pessoas jurídicas que realizaram a subscrição e tiveram diferido o ganho de capital apurado na operação, o que não é o caso da Recorrente.

Com isso, a alegação não se sustenta e não está apta a tornar o ágio amortizável.

Deixo de apreciar os demais argumentos da Recorrente acerca da validade do ágio amortizado, vez que desnecessários para solução do litígio.

Finalmente, cabe analisar a questão referente à cumulação da multa de ofício com as multas isoladas.

Este Conselho tem reiteradamente decidido pela impossibilidade de cobrança de multa isolada sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, uma vez que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte.

As antecipações realizadas durante o ano-calendário, são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Em se tratando de apuração anual, é somente em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do CTN), pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Noutras palavras, o valor pago a título de estimativa não tem natureza de tributo, mas, sim, de prestações antecipadas.

Diante disso, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, não haverá base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí

concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Cite-se a esse respeito entendimento firmado no âmbito administrativo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, Acórdão CSRF/01-05.875, proferido em 23/06/2008, da Relatoria do ex-Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento da CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto para **(i)** acatar a preliminar de decadência para afastar toda a glosa de amortização dos ágios contabilizados pela Recorrente, ou, **(iii)** alternativamente, caso vencido pela maioria dos Conselheiros desta colenda Câmara, para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo a glosa de despesas com amortização de ágio e afastando a aplicação de multas isoladas.

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

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

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

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

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

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

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

A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo. Logo, para se falar em preclusão, a lei deveria atribuir à Administração Pública o dever de glosar o ágio amortizável registrado a partir da data dos registros contábeis.

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

Com efeito, o registro do ágio na contabilidade não implica em redução de crédito tributário, em majoração de prejuízo fiscal ou em causa para lançamento de multa isolada. Repita-se: o simples registro do ágio na contabilidade não implica em fato gerador de obrigação tributária ou em alteração, de qualquer ordem, na base de cálculo do IRPJ e da CSSL daquele período.

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

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

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

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

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

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

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

Assevera ele que, enquanto o ágio não é amortizado totalmente, não existe fato consumado, apenas expectativa de direito. *“A empresa espera que futuramente estará sujeita ao IR e ao regime de apuração do lucro real. Mas não existe direito adquirido a regime jurídico. Ela vai se submeter àquele a que se enquadrar na data da ocorrência do fato gerador.”*

Por isso, em relação aos autos de infração lavrados depois de passados cinco anos da informação do ágio ao fisco, Greco afirma que a prática é legal. *“O auto não existe*

sozinho, mas decorre da contabilização irregular", defendeu. "Embora a segunda conduta aconteça cinco anos depois, é causal, não bastante em si." Segundo ele, não há prazo para o fisco reconhecer a irregularidade, mas somente para impedir o aproveitamento. "As amortizações feitas no passado ficam consolidadas. Apenas as posteriores podem ser desconsideradas."

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

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

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

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

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

Em relação à 3ª. situação hipotética acima ("iii"), cabe questionar: qual o amparo legal para o Fisco realizar em 2008 uma auditoria do ano de 2002, se o contribuinte estava em tese regular perante a Administração Tributária, inclusive tendo efetuado os recolhimentos? há vedação expressa em lei para a auditoria fiscal alcançar os anos de 2000 e 2001, nos quais apurou a verdade dos fatos?

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

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

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

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

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

Acórdão 104-19.219 de 27/02/2003

EMENTA

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

DISPOSITIVO

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

VOTO CONDUTOR

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

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

(...)

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

(Grifei)

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

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

Acórdão CSRF 04-00.054 de 21/06/2005

EMENTA

*IRPF RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA REVISÃO DE PREJUÍZO COMPENSÁVEL — DECADÊNCIA — ABRANGÊNCIA O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia; **não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente**, restrita a revisão a essa circunscrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.*

DISPOSITIVO

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

VOTO CONDUTOR

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

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

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

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

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

Apesar de ambos os acórdãos acima terem tratado de atividade rural na pessoa física, cumpre esclarecer que a Legislação sempre estabeleceu a obrigatoriedade de escrituração para os contribuintes que desejam aproveitar prejuízos de períodos anteriores. Aliás, na redação original da Lei 8.023/1990, acima de determinado valor de receitas era obrigatória a escrituração comercial.

Outrossim, cumpre registrar que em situações análogas, nas quais a verificação de fatos, documentos e registros contábeis, de períodos atingidos pela decadência, com repercussão futura favorável ao contribuinte, ou seja, erros que lhe prejudicam, as decisões deste Conselho são sempre favoráveis à retificação dos lançamentos nos períodos ainda não atingidos pela decadência, inclusive para reconhecimento de direito creditório. Cite-se como exemplo as seguintes situações em que se admite retificação favorável ao contribuinte:

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

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

Nesse sentido vide acórdãos deste Conselho:

Acórdão 103-21611 processo 13925000136200129

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

Acórdão 105-14773 processo 10166016076200115

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

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

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

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, rejeitando a preliminar de decadência e, no mérito, acatar o pleito no sentido de se excluir as parcelas do lucro inflacionário que deveriam ser realizadas nos anos calendários de 1993 e 1994.

Acórdão 101-94663 processo 10410.001504/2001-68

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

Acórdão 101-93740 processo 10880.008657/98-05

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

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

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

*NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO*Acórdão 104-16265, processo 10920.000343/96-99

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

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

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de impossibilidade do Fisco efetuar em 2010 a auditoria dos elementos contábeis e fiscais dos anos-calendário anteriores a 2005, para glosar valores com repercussão tributária em períodos posteriores (ágio passível de amortização).

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

Pois bem. A matéria é recorrente neste Colegiado e meu posicionamento já conhecido: a amortização do ágio interno, ou ágio de si mesmo, não tem amparo na legislação tributária e, principalmente, fere os princípios básicos da incidência do IRPJ e CSLL haja vista que se trata de uma despesa artificial que desequilibra a apuração desses tributos, reduzindo indevidamente suas bases de cálculo.

Cabe aqui aplicar em premissas e conclusões ao manifestado por este colegiado quando do julgamento que resultou no **Acórdão n.º 1402-00.802**.

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, aprovado à unanimidade por esta colenda Turma, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, inciso III, da Lei n.º 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito comercial da operação, quais sejam:

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

A meu ver, no presente caso, as duas primeiras premissas básicas não foram cumpridas, razão pela qual não restou demonstrado o propósito comercial da operação. A terceira foi parcialmente posto que não houve aquisição empresarial de fato, apenas um

negocio formal, onde ao fim e ao cabo os adquirentes já eram os proprietários da empresa adquirida. Só mesmo nessas situações para alguém ou alguma empresa adquirir o que já lhe pertence.

Em verdade não houve ingresso de novos recursos na empresa. Ou seja, não ocorreu pagamento por qualquer modalidade. De outro lado, não ocorreu tributação de ganho de capital para equilibrar a equação tributária. Está patente nos autos que o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável, artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros.

Definitivamente esse procedimento não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, trata-se de uma despesa forjada, que não atende aos pressupostos de dedutibilidade de despesas - necessidade, efetividade e usualidade, consagrados no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99).

MULTA DE OFICIO ISOLADA CONCOMITANTE COM A MULTA PROPORCIONAL.

Quanto a matéria em epígrafe, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade da multa de ofício isolada concomitante. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da

edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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;

(…)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, , excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é absolutamente indevida.

Portanto, a multa de ofício isolada deve ser mesmo exonerada.

Por fim, quanto a demais matérias, entendo que as razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator não merecem reparo, inclusive em complemento aos fundamentos acima discorridos e devem prevalecer neste julgado.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso tão somente para cancelar a exigência da multa isolada.

É este o voto condutor do presente acórdão.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado.