



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

Processo n° 10980.722658/2010-13
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.357 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO-IRPJ
Recorrentes WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPJ/CSLL - GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial.

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA. Constatado erro no enquadramento legal e descrição de fatos, deve-se cancelar a exigência. Se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, o crédito tributário deve ser cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A. recorreu a este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF). P

Por sua vez, a 1ª. TURMA DA DRJ EM CURITIBA – PR, recorreu de ofício em face da parcela exonerada, nos termos do art. 34 do mesmo diploma legal.

Na reunião desta Turma realizada em 31/01/2012 os recursos foram apreciados tendo sido proferido o acórdão 1402-00.871 que anulou a decisão de 1ª. instância original, consoante ementa e dispositivo abaixo transcritos:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Deve ser anulada a decisão recorrida que não enfrenta todas as matérias da impugnação.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância acolhida.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: 1) dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos à DRJ Curitiba para que sejam apreciados os demais argumentos contidos na impugnação, a saber: exigência da multa isolada, legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e receita decorrente da reversão da Provisão IN 319/349; 2) não conhecer do recurso de ofício, em razão do acolhimento da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

O processo retornou à DRJ, que proferiu nova decisão de primeira instância, cujo relatório transcrevo a seguir (*verbis*):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 09.1.01.00-2010-00095-3, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Auto de Infração de IRPJ

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 359-371), exige o recolhimento de R\$ 33.278.167,05 de imposto, R\$ 47.129.709,77 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, previstas no art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em sua redação original, e no inciso I e § 1º desse mesmo artigo, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de

junho de 2007, e R\$ 9.605.225,35 de juros de mora, além de R\$ 175.476,59 de multa de ofício isolada.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das infrações a seguir elencadas, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 830-861):

3.1. exclusão indevida na apuração do lucro real de valores denominados “ágio de rentabilidade futura” pela incorporação de empresa controlada, com infração ao disposto nos arts. 250, I, 344 e § 5º, 385 e 386, III, do RIR de 1999, com incidência da multa de ofício de 150%:

. 31/12/2005.....	R\$	31.291.300,00
. 31/12/2006.....	R\$	37.549.560,00
. 31/12/2007.....	R\$	37.549.560,00
. 31/12/2008.....	R\$	37.549.560,00
. 31/12/2009.....	R\$	37.549.560,00

3.2. exclusão indevida de juros de mora sobre débitos incluídos no PAEX (Medida Provisória nº 303, de 2006) e da parcela dos juros de mora correspondente à redução de 45% prevista no art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, com infração ao disposto nos arts. 250, I, 344 e § 5º, 385 e 386, III, do RIR de 1999, com incidência da multa de ofício de 75%:

. 31/12/2006.....	R\$	6.731.031,36
. 31/12/2007.....	R\$	7.812.496,84
. 31/12/2009.....	R\$	11.904.272,92

3.3. multa de ofício isolada de 50% incidente sobre estimativas de IRPJ não recolhidas, calculadas com base em balanços de suspensão ou redução, com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

. 31/01/2010.....	R\$	51.828,74
. 28/02/2010.....	R\$	123.647,85

Auto de Infração de CSLL

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 372-384), exige o recolhimento de R\$ 12.467.011,01 de contribuição, R\$ 17.690.521,82 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150% e R\$ 3.705.082,08 de juros de mora, além de R\$ 63.891,58 de multa exigida isoladamente.

5. O lançamento decorre das mesmas infrações que deram causa ao lançamento de IRPJ, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 830-861), com infração ao disposto no arts. 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. A multa de ofício isolada foi exigida com base na mesma fundação citada na lançamento de IRPJ, acrescido do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação

6. Regularmente intimada em 28/07/2010, a interessada, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 955-956), apresentou, em 25/08/2010, a tempestiva impugnação de fls. 890-949, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) preliminarmente, relata que em 23/11/2003 foi constituída a WHB Componentes Automotivos Ltda. (CNPJ nº 06.032.155/0001-44), com capital social de R\$ 3.000,00, tendo como quotistas Hilderley Lopes de Oliveira e Wilsomar Forbeci;

b) em 29/12/2004 ocorreu a transformação da WHB Componentes Automotivos Ltda. em sociedade anônima, com capital social aumentado para R\$ 250.003.000,00, subscrito e integralizado mediante operação de incorporação de ações da New Hubner Componentes Automotivos S/A (CNPJ nº 73.355.174/0001-40); nessa operação, as ações detidas por Hilderley Lopes de Oliveira e Wilsomar Forbeci foram transferidas para os sócios ingressantes, a “Família Hubner”; após a aplicação do método de equivalência patrimonial, a WHB registrou o ágio de R\$ 187.747.798,83, referente à diferença entre o valor de integralização de R\$ 250.000.000,00 (suportado por laudo de avaliação) e o valor do patrimônio líquido da New Hubner (R\$ 62.252.201,17);

c) em 28/02/2005, a WHB Componentes Automotivos S/A constituiu um provisão no valor de R\$ 187.747.798,83 (Provisão Instrução CVM 319-349), lançada como despesa contábil, mas adicionada para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

d) em 01/03/2005, a WHB Componentes Automotivos S/A é incorporada pela New Hubner Componentes Automotivos S/A, que teve sua denominação alterada para WHB Componentes Automotivos S/A; a partir de março/2005, a WHB Componentes Automotivos (CNPJ nº 73.355.174/0001-40) passou a reverter a mencionada provisão, registrando uma receita contábil à razão de 1/60, que foi excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

e) que o agente fiscal entendeu que as receitas decorrentes da reversão da Provisão Instrução CVM 319-349 deveriam ser adicionadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por terem sido excluídas de forma supostamente indevida;

f) no tópico Preclusão da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio, argúi que o ágio, como elemento contábil, societário e tributário, foi gerado na operação de incorporação das ações da New Hubner Componentes Automotivos, em 29/12/2004, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura;

g) que o agente fiscal valeu-se desse fato ou do exercício desse direito como fundamento para contestar a legitimidade de fatos posteriores, registrados em exercícios futuros, quais sejam: a constituição da provisão em março/2005 e sua posterior reversão contábil nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008; que o Fisco não poderia mais questionar, por meio de auto de infração lavrado em 28/07/2010, a legalidade e eficácia tributária dos atos societários de incorporação de ações que culminaram com o surgimento do ágio em 29/12/2004, eis que já transcorreu o prazo de decadência/preclusão de cinco anos;

h) no tópico Limites Para a Aplicação da Ciência Contábil pelo Direito, discorre sobre as relações entre a Ciência Contábil e o Direito Contábil (societário e fiscal/tributário); que a Ciência Contábil é uma ciência social que possui um objeto específico a descrição do patrimônio de uma entidade e sua mutação no tempo; que

o conjunto de normas comerciais/societárias que regulamentam a contabilidade passa a ser denominado Direito Contábil Societário; que há diversos pontos de intersecção entre a Ciência Contábil e a legislação societária e tributária, mas o âmbito de aplicação da ciência contábil para definição dos limites da legislação societária/fiscal não é irrestrito;

i) após a entrada em vigor da Lei nº 6.404, de 1976, a legislação tributária trouxe regulamentação específica para os registros contábeis utilizados para apuração do imposto de renda; que o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, determinou em seu art. 8º, que os registros contábeis específicos para fins tributários deveriam ser feitos no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR ou em livros auxiliares; que a esse conjunto de normas jurídicas estabelecidas pela legislação tributária atribui-se a denominação de Direito Contábil Fiscal;

j) que a definição de muitos tributos depende de conceitos formados a partir da Ciência Contábil, mas positivados pelo Direito Contábil Fiscal (Tributário); que esse conceitos, contudo, devem ser buscados inicialmente no Direito Privado (recepção dos conceitos de Contabilidade Societária), mas faz-se necessária uma análise posterior para saber se não existe um tratamento diferenciado na norma tributária; nesse sentido, a base de cálculo do IRPJ é o lucro, que é um conceito econômico (mensurado pela ciência contábil) cuja utilização deve estar prevista em lei; havendo conflito entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal, esta deverá prevalecer quando se tratar de apuração de algum dos aspectos do fato gerador, uma vez que se trata da aplicação de norma específica em face de uma norma geral;

k) no tópico Da Distorcida Interpretação Quanto ao Entendimento da Comissão de Valores Mobiliários-CVM, alega que o agente fiscal incorreu em grave equívoco, uma vez que o entendimento da CVM (Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007), acerca da inadmissibilidade da geração de “ágio interno”, refere-se apenas à visão da Ciência Contábil; que o próprio ofício-circular da CVM não questiona a validade do ágio interno do ponto de vista da legislação societária; que o agente fiscal acabou esquecendo de transcrever trechos de manifestações da própria CVM que reconhecem a legalidade dessa operação para fins societários no caso Wtorre; transcreve a conclusão do Professor Eliseu Martins acerca da validade do “ágio interno” no que tange à legislação tributária;

l) no tópico Natureza Jurídica do Ágio para o “Direito Contábil Societário” e as Várias Formas de Aquisição, assevera que para o Direito Contábil Societário o ágio e o deságio decorrem da diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial das ações adquiridas; que a Lei das S/A, em seu art. 248, não aborda expressamente a temática do ágio na aquisição de participação societária, mas o órgão regulador da matéria já se manifestou a esse respeito, por meio da Instrução CVM nº 247, de 1996;

m) que, em conformidade com a Instrução CVM nº 247, de 1996, a WHB Componentes Automotivos S/A desdobrou o custo de aquisição das ações da New Hubner (R\$ 250.000.000,00) em valor do investimento pela equivalência patrimonial (R\$ 62.252.201,17) e ágio (R\$ 187.747.798,83), mas o agente fiscal concluiu, equivocadamente, que esse ágio seria inválido em face de ter sido gerado em operação na qual não houve pagamento, sem custo de aquisição e foi realizada entre partes vinculadas;

n) argúi que na aquisição de participação societária sem a existência de pagamento, o custo de aquisição seria o valor do capital aumentado e subscrito; que o negócio jurídico de incorporação de ações está previsto no art. 252 da Lei das S/A; que a exposição de motivos do Projeto da Lei das S/A se expressa no sentido de que a incorporação de ações é a meio de tornar a companhia subsidiária integral; que,

enquanto na incorporação de sociedade a incorporada deixa de existir e é sucedida universalmente pela incorporadora, na incorporação de ações ocorre o aumento do capital da sociedade incorporadora, que passa a ter a outra sociedade como sua subsidiária integral;

o) na incorporação de ações não há pagamento, que é uma contraprestação do negócio jurídico de venda e compra, pois a incorporadora terá como contraprestação a entrega de ações que couberem aos titulares das ações incorporadas; que todos os pressupostos societários para a realização da operação ora em análise foram observados, e que o valor de avaliação para fins de conferência das ações foi o de mercado, uma vez que tais ações geraram um rendimento muito superior ao previsto;

p) no tópico Natureza Jurídica do Ágio Para o Direito Contábil Fiscal/Tributário, destaca que a legislação tributária brasileira confere o mesmo tratamento ao ágio e deságio na aquisição de participação societária que o previsto na legislação societária, conforme se verifica do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; ainda que se tenha alguma dúvida acerca da forma de contabilização da aquisição de participação societária do ponto de vista da Ciência Contábil ou do Direito Contábil Societário, não há qualquer margem para dúvida do tratamento tributário (Direito Contábil Fiscal/Tributário) dado à aquisição do investimento, uma vez que é expressa a previsão em lei no sentido de se registrar o ágio;

q) que somente haveria que se falar em pagamento caso a aquisição tivesse se dado por meio de uma operação de compra e venda, pois a aquisição de bens/direitos pode ser dar por diversas outras formas, tais como permuta, dação em pagamento, doação, conferência de bens para integralização de capital e, como no presente caso, incorporação de ações;

r) que o custo de aquisição das ações incorporadas é o valor das novas ações da sociedade incorporadora que foram entregues aos antigos titulares das ações incorporadas, desde que amparado por laudo de avaliação aprovado pela assembleia-geral da incorporada; que o custo de aquisição desse ativo é o valor das ações conferidas aos titulares das ações incorporadas, e a contrapartida da contabilização desse ativo é a constituição de um passivo (capital social); que a legislação tributária não traz qualquer restrição quanto à possibilidade de realizar operações de incorporação de ações, nem traz qualquer restrição quanto à possibilidade de avaliação dessas ações com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, suportado por laudo de avaliação de empresa especializada; que o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Contábil Fiscal/Tributário;

s) com relação ao fundamento econômico para a aquisição do investimento com ágio, ressalta que a legislação estabelece que deverá ser um dos três indicados no § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; que o fundamento econômico para a atribuição de valor às ações a serem incorporadas decorre de decisão única e exclusiva do incorporadora, pois se trata de prerrogativa negocial que representa a própria livre iniciativa das partes na determinação do preço do ativo negociado;

t) com relação à existência de “partes relacionadas” na presente operação de incorporação de ações, aduz que para fins do Direito Contábil Societário não há qualquer óbice à realização da operação de incorporação de ações entre pessoas que possuam algum tipo de vinculação; que a existência de partes vinculadas pode fazer com que determinadas operações sejam tratadas de forma diferenciadas pelo Direito Contábil Fiscal/Tributário, de forma a evitar que essas operações sejam realizadas fora dos padrões de mercado, tal como as regras de distribuição disfarçada de lucros

e dos preços de transferências; contudo, não há qualquer dispositivo previsto na legislação tributária que estabeleça algum tratamento diferenciado para a

incorporação de ações entre partes vinculadas; mesmo que houvesse algum tratamento diferenciado, seria no sentido de criar uma regra que trouxesse o valor das operações para os parâmetros de mercado, o que nas operações em questão foi observado;

u) no tópico Da Geração de Riqueza na Operação de Incorporação de Ações e Reflexos Tributários Para os Titulares das Ações Incorporadas, destaca que a operação de incorporação de ações gera um efetivo fluxo de riqueza – do ponto de vista econômico – para os acionistas da empresa que tiveram suas ações incorporadas (New Hubner), riqueza essa que deve ser tributada a título de ganho de capital, mas apenas pelo regime de caixa;

v) no tópico Isonomia com Tratamento Fiscal do Deságio, caso tivesse apurado deságio, indaga se deveria amortizá-lo para ser tributado nos 5 anos subsequentes; que a Receita Federal (Acórdão nº 108.07684) já manifestou entendimento de que esse deságio deveria ser tributado mesmo que fosse gerado em uma operação interna, dentro do mesmo grupo; assim, o valor de mercado das ações da New Hubner fosse inferior ao valor de seu patrimônio líquido contábil, indaga se a Receita Federal se preocuparia em isentar a tributação do referido deságio;

w) no tópico Da Inexistência de Sociedade Veículo – Objetivos Econômicos da Operação, argúi que a WHB Componentes Automotivos S/A (CNPJ nº 06.032.155/0001-44) foi regularmente constituída; que apesar não ter tido atividade, tal fato por si só não é suficiente para afirmar que seria uma sociedade veículo; que ela serviu ao seu objetivo econômico de permitir a evidenciação do verdadeiro valor da antiga New Hubner, melhorando o seu desempenho financeiro perante o mercado, clientes e instituições financeiras;

x) que em 2004 os sócios da New Hubner decidiram reestruturar a companhia, como medida para alavancar suas atividades, melhorar suas demonstrações financeiras e seu efetivo valor; que dentre os atos praticados para atingir seus objetivos estavam: a) alterar sua denominação para WBH Componentes Automotivos S/A e assim tornar mais profissional a imagem da companhia perante o mercado; b) reavaliar seus ativos a valor de mercado, suportado em laudo avaliação elaborado com base na expectativa de rentabilidade futura;

y) para consecução de seus objetivos, todos os atos societários descritos anteriormente foram necessários e essenciais, inclusive com a incorporação de ações da New Hubner realizada na WHB Componentes Automotivos, a valor de mercado (R\$ 250.000.000,00); que todos os atos societários e respectivos reflexos contábeis e tributários foram realizados nos estritos termos da lei; que a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio foi apenas uma consequência do conjunto de atos negociais e societários implementados;

z) no mérito, no tópico Da Impossibilidade de Tributação da Receita de Reversão da Provisão Instrução CVM 319-349, argumenta que constituiu a provisão de R\$ 187.747.798,83 no ano-calendário de 2005, com contrapartida em conta de despesa contábil, como forma de evitar os efeitos negativos do ágio no patrimônio líquido da WHB (proteção do fluxo de dividendos dos minoritários, conforme previsto no arts. 6º e 16 da Instrução CVM nº 319/99, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/01); como a despesa correspondente a essa provisão foi adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os termos do art. 335 do RIR de 1999, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão dessa provisão devem ser excluídas, sob pena de tributação em duplicidade;

vencimento, o contribuinte, imediatamente, será constituído em mora, passando a ser devedor também dos encargos moratórios calculados sobre o principal; que o fato de o crédito tributário estar suspenso, como é o caso dos autos (adesão ao Parcelamento Excepcional – PAEX), não interfere em nada na natureza da obrigação tributária (principal e acessória);

hh) no tópico Da Dedutibilidade de Tributos pelo Regime de Competência, e Não Tributação da Receita Decorrente do Benefício Econômico – Anistia Lei nº 11.941/09, aduz que efetuou o pagamento à vista do débito objeto do CDA nº 90.2.08.001766-97, nos termos do art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 11.941, de 2009, com redução de 45% dos juros moratórios e de 100% da multa; que o agente fiscal entendeu que a parcela das despesas com juros objeto de redução (no valor de R\$ 11.904.272,92) não seria dedutível, com fundamento no § 5º do art. 344 do RIR de 1999; que caso o agente fiscal tivesse compreendido o correto tratamento contábil e tributário aplicável à redução dos juros e da multa, nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, teria concluído que a redução ocorrida nada mais é do que uma espécie de “perdão de dívida”, uma “anistia”, e como tal deve ser registrada contabilmente como receita isenta, nos termos do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009;

ii) no tópico Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa, alega que não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa (arts. 3º e 113 do CTN); que como só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributos, a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade (arts. 5º, II, e 37 da C.F.); que nem se alegue que a cobrança dos juros sobre a multa estaria amparada pelo art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, já que o referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos;

jj) ao final, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer sejam acolhidas as razões de fato e de direito anteriormente aduzidas, que levarão à decretação da improcedência integral das presentes autuações, extinguindo-se, por consequência, os créditos tributários de IRPJ e CSLL exigidos; alternativamente, pede a exoneração da multa agravada pela inexistência de prova em relação à prática de fraude e a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

7. Foi formalizada representação fiscal para fins penais nos autos do processo nº 10980.722660/2010-92, enquanto o arrolamento de bens foi tratado no processo nº 10980.722659/2010-68.

Acórdão 06-28.491 – 1ª Turma da DRJ/CTA

8. Às fls. 1114-1150, o Acórdão 06-28.491 desta Turma da DRJ/Curitiba, cujos membros, por unanimidade de votos, decidiram não acatar a preliminar de preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado e, no mérito, julgaram procedente em parte a parcela do lançamento, mantendo R\$ 29.642.285,02 de *Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ* e R\$ 11.158.093,48 de *Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL*, além das respectivas multas de lançamento de ofício de 75% e 150% e dos acréscimos legais.

Termo de Recepção de Crédito Tributário

9. À fl. 1151, o Termo de Recepção de Crédito Tributário no processo nº 10980.724137/2010-09, relativo às multas de ofício isoladas de IRPJ e CSLL dos meses de janeiro e fevereiro/2010.

Pedido de suspensão da carta de cobrança das multas isoladas

10. Regularmente cientificada do acórdão da DRJ/Curitiba, a interessada apresentou, em 25/10/2010, contestação à cobrança das multas isoladas de janeiro e fevereiro/2010 (fls. 1166-1175), requerendo a imediata suspensão da correspondente carta de cobrança enquanto não houver decisão final a ser proferida no presente processo, pois apresentou a competente impugnação contra todos os temas objeto da discussão nos autos, tendo, inclusive, formulado pedido de cancelamento integral das autuações, nas quais estavam incluídos os valores referentes às multas isoladas.

Recurso voluntário

11. No recurso voluntário de fls. 1186-1261, também apresentada em 25/10/2010, a interessada apresentou as alegações a seguir sintetizadas:

- a) aduz que a multa isolada em razão da glosa de ágio em balanço de suspensão dos meses de janeiro e fevereiro/2010 encontra-se devidamente impugnada e que a cobrança das multas decorre da manutenção desses valores;
- b) argúi a nulidade da decisão da DRJ por ausência de análise do mérito da impugnação (cerceamento do direito de defesa), qual seja, a legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos valores correspondentes às receitas de reversão da “Provisão IN 319-349” realizada pela recorrente;
- c) relata as operações realizadas que deram origem ao ágio e reitera as alegações, já apresentadas na impugnação, acerca: (i) da preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio; (ii) dos limites para a aplicação da Ciência Contábil pelo Direito; (iii) da distorcida interpretação quanto ao entendimento da CVM e ao Parecer do Professor Eliseu Martins; (iv) da natureza jurídica do ágio para o Direito Contábil Societário e as várias formas de aquisição; (v) da natureza jurídica do ágio para o Direito Contábil Fiscal/Tributário; (vi) da geração de riqueza na operação de incorporação de ações e reflexos tributários para os titulares das ações incorporadas (pessoas físicas); (vii) da isonomia com tratamento fiscal do deságio; (viii) da inexistência de “sociedade veículo” e objetivos econômicos da operação; (ix) da inexistência de previsão legal para adição, na base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio;
- d) no mérito assevera ser legítima a exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos valores correspondentes às receitas de reversão da Provisão IN 319-349; que constituiu a Provisão IN 319-349 no ano-calendário de 2005, correspondente ao valor de R\$ 187.747.798,83, com a contrapartida do lançamento de uma despesa contábil de mesmo valor; que esta provisão foi constituída como forma de evitar os efeitos negativos do ágio no patrimônio líquido da WHB (proteção do fluxo de dividendos dos minoritários, conforme previsto no art. 6º da Instrução CVM nº 319/99, com a redação dada pela Instrução CVM nº 349/01), decorrentes da sua amortização após a incorporação;
- e) que a despesa correspondente à referida provisão foi adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 335 do RIR de 1999, tendo este fato sido reconhecido pelo agente fiscal (TVF p. 9); que, uma vez adicionado o valor da despesa com a constituição da provisão, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão da referida provisão devem ser excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de tributação em duplicidade;
- f) no mais, reitera as razões de defesa apresentadas na impugnação nos tópicos: (i) da inexistência de fraude nas operações em questão/da inaplicabilidade da multa

agravada; (ii) atos societários devidamente registrados na Jucepar e submetidos à Receita Federal do Brasil; (iii) ad argumentandum – inexistência de dolo – suposto erro na interpretação; (iv) da dedutibilidade de tributos pelo regime de competência, e não tributação da receita decorrente do benefício econômico – anistia Lei nº 11.941/09; (v) da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Acórdão 1402-00.871 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária

12. Às fls. 1275-1290 consta o Acórdão 1402-00.871 da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, cujos membros, por unanimidade, decidiram: 1) dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos à DRJ/Curitiba para que sejam apreciados os demais argumentos contidos na impugnação, a saber: exigência da multa isolada, legitimidade da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da receita decorrente da reversão da Provisão IN 319/349; 2) não conhecer do recurso de ofício, em razão do acolhimento da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

A decisão recorrida está assim ementada:

NULIDADE DA DECISÃO ANTERIOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO. Tendo o CARF anulado a decisão anterior de primeira instância para que outra seja proferida, apreciando os argumentos contidos na impugnação e não analisados por esta DRJ, procede-se a novo julgamento.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA INTERESSADA POR EMPRESA VEÍCULO. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo na contabilidade, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de incorporação das ações da interessada por empresa veículo também pertencente a seus sócios, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

INCORPORAÇÃO REVERSA. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA, DO EFETIVO PAGAMENTO E DA INDISPENSÁVEL INDEPENDÊNCIA ENTRE AS PARTES ENVOLVIDAS.

Na operação de incorporação reversa, na qual a controlada incorpora a sua controladora, o ágio interno anteriormente registrado na contabilidade desta, com base em expectativa de rentabilidade futura, decorrente de anterior incorporação das ações da controlada por empresa veículo, sua controladora, é indedutível para fins fiscais porquanto constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento pela aquisição das participações societárias e indispensável independência entre as partes envolvidas.

ADIÇÃO AO LALUR. DESPESA COM CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO NÃO EXPRESSAMENTE AUTORIZADA. EXCLUSÃO POR OCASIÃO DA REVERSÃO NO PERÍODO EM QUE A DESPESA PROVISIONADA FOR EFETIVAMENTE PAGA OU INCORRIDA. DESPESA NECESSÁRIA, USUAL E NORMAL.

A despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada ao LALUR para ser excluída por ocasião da reversão da provisão no período em que a despesa provisionada for efetivamente paga e/ou incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que atendido o requisito da necessidade para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de ser usual e normal no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO INSTRUÇÃO CVM 319-349. INOCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE.

O lançamento fiscal do valor correspondente à reversão de Provisão Instrução CVM 319-349 - provisão não expressamente autorizada que foi constituída e adicionada ao LALUR pela ex-controladora e acabou sendo transferida para a interessada em operação de incorporação reversa - não acarreta tributação em duplicidade, porquanto relativo a reversão de despesa inexistente decorrente da amortização indevida de ágio interno constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas.

PROVISÃO INSTRUÇÃO CVM 319-349.

Nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, nas incorporações reversas o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo montante do benefício fiscal esperado (parcela com substância econômica); esse reconhecimento se opera mediante constituição da Provisão Instrução CVM 319-349, no valor do ágio não recuperável (diferença entre o valor do ágio apurado e o benefício fiscal decorrente da sua amortização), que deve ser apresentada como redutora da conta na qual o ágio foi escriturado; como o valor do ágio constituído pela ex-controladora (empresa veículo) foi integralmente anulado pela Provisão Instrução CVM 319-349, verifica-se que parcela alguma do ágio tinha substância econômica e, em consequência, valor algum pode ser recuperado.

JUROS DE MORA. DÉBITOS INCLUÍDOS NO PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis os juros de mora computados nos débitos incluídos no parcelamento, cuja suspensão da exigibilidade encontra-se prevista no inciso VI do art. 151 do CTN, porquanto não alcançados pela vedação de dedutibilidade com base no regime de competência prevista no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

JUROS DE MORA. PARCELA CORRESPONDENTE À REDUÇÃO DE 45% PREVISTA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. INDEDUTIBILIDADE.

A parcela dos juros de mora corresponde à redução de 45% para pagamento à vista prevista no art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 11.941, de 2009, é indedutível para fins de apuração do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos em períodos anteriores, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais que possibilitassem a amortização indevida de ágio gerado internamente, mediante utilização de empresa veículo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

DECORRÊNCIA. CSLL. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em parte

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou novo recurso voluntário, às fls. 1362 e seguintes, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido e repisa as alegações da peça impugnatória.

Ao final, requer a desconstituição integral dos créditos tributários e o cancelamento do auto de infração, nos seguintes termos:

IV – DO PEDIDO

Pelo exposto, a Recorrente requer a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, seja em razão da preliminar, seja em razão do mérito, com a conseqüente reforma da decisão ora recorrida, a desconstituição integral dos créditos tributários exigidos e o **cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo**, com o que se estará fazendo justiça!

Caso assim não se entenda, o que se alega *ad argumentandum*, requer-se o cancelamento da multa de ofício agravada, pela inexistência de fraude ou dolo, bem como da multa isolada, seja pela legalidade das operações que culminaram no aproveitamento fiscal do ágio, seja pela ausência de lançamento de ofício dos tributos que seriam devidos sobre as estimativas de janeiro e fevereiro de 2010, supostamente não recolhidas.

Processo nº 10980.722658/2010-13
Acórdão n.º 1402-001.357

S1-C4T2
Fl. 0

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Os recursos, de ofício e voluntário, preenchem os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, deles conheço.

Retorna o processo a julgamento após a DRJ ter proferido nova decisão de 1ª instância.

No que tange ao recurso de voluntário, recorrente argüiu em preliminar a preclusão de o direito do fisco auditar a formação do ágio que ocorreu no ano 2004, haja vista que o lançamento foi formalizado no ano de 2010. vejamos suas alegações, *verbis*:

II.1 – “PRECLUSÃO” DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO

Quanto à “preclusão” do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, manifestou-se a Turma Julgadora no seguinte sentido:

“22. Assim, embora o ágio na incorporação de ações tenha sido gerado em 29/12/2004, **os efeitos tributários contestados pela autoridade fiscal ocorreram nos anos-calendário de 2005 a 2009**, períodos de apuração igualmente não alcançados pelo prazo decadencial de cinco anos, por ocasião da ciência do lançamento fiscal.” (fls. 16 da decisão recorrida; g.n.)

Contudo, referido entendimento não merece prosperar, uma vez que não há como surgirem “efeitos tributários” de fatos já alcançados pela “preclusão”, conforme se passa a demonstrar, pelo que deverá esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais determinar a reforma da decisão ora recorrida.

De fato, conforme mencionado em sede de impugnação, em **29/12/2004** foi realizada **incorporação de ações** da New Hübner Componentes Automotivos S/A, pela WHB Componentes Automotivos S/A, operação na qual foi gerado o ágio, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura e a respectiva provisão nos termos da IN 319-349.

Verifica-se, portanto, pela descrição dos fatos, que **o ágio**, como elemento contábil, societário e tributário, **surgiu em 29/12/2004**, com a incorporação de ações da New Hübner Componentes Automotivos S/A pela WHB Componentes Automotivos S/A (**fato originário**). Ou seja, **o direito à apuração do ágio** foi exercido nesta data.

(...)

Assim, apenas para efeito de raciocínio e demonstração do afirmado acima, imagine-se a hipótese de não existência da Lei nº 9.532/97 que autoriza a amortização do valor do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação: o Fisco não poderia glosar o custo de um ativo adquirido em 1990, por exemplo, no cálculo de um ganho de capital decorrente de uma venda do aludido ativo ocorrida em 2010, uma vez que o direito à impugnação ou desconsideração daquele ato pretérito (aquisição do ativo em 1990), que gerou um determinado custo e que produzirá efeitos tributários quando da alienação (exercícios subsequentes), **DECAIU ou "PRECLUIU" (como referido em alguns dos precedentes jurisprudenciais acima citados)**. Insista-se: mesmo o efeito tributário dessa alienação se efetivando apenas em 2010, não há como desconsiderar o custo do ativo adquirido em 1990.

Outro exemplo ilustra bem o exposto acima: seria o mesmo que o Fisco Federal pretender glosar em 2010 todos os encargos de depreciação (de 1990 a 2010) de determinados ativos adquiridos em 1990 por uma empresa, por entender que o custo de aquisição dos referidos ativos não estava correto ou foi contabilizado de forma equivocada, tendo em vista operação de aquisição supostamente simulada ou fraudulenta.

No caso ora em exame, aplica-se o mesmo raciocínio. Em **2004 houve a contabilização de um ágio decorrente de operações societárias legítimas**. Não pode a autoridade fiscal em 2010 pretender desconsiderar tal fato jurídico-contábil e societário, questionando os efeitos tributários ocorridos em anos subsequentes. **Isto porque, para desconsiderar os efeitos fiscais decorrentes daquele ato pretérito (2004), mister seria que o lançamento tributário ocorresse até 2009, e não em 2010.**

Dessa forma, aguarda a Impugnante que esse E. Turma Julgadora cancele as autuações fiscais originárias do presente processo administrativo, eis que já havia transcorrido o prazo de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2004 e a ciência dos autos de infração em questão (28/07/2010).

(...)

Pois bem, vejamos como essa matéria foi tratada no voto condutor do acórdão recorrido (fls. 1313 e seguintes dos autos):

Possibilidade de questionamento da legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado

13. Alega a impugnante que o Fisco não poderia mais questionar, por meio de auto de infração lavrado em 28/07/2010, a legalidade e eficácia tributária dos atos societários de incorporação de participações societárias que culminaram com o surgimento do ágio amortizado, haja vista o transcurso do prazo de decadência/preclusão de cinco anos.

14. Realmente, o prazo decadencial de cinco anos para a constituição de ofício do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no art. 173, I, do CTN, exceto para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cuja norma de contagem do prazo decadencial é deslocada da regra geral para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal, ou seja, de cinco anos contados a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

15. Conforme se analisará no tópico relativo à multa de ofício qualificada de 150%, foi constatada a prática de atitude dolosa para possibilitar o aproveitamento pela

interessada de ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio, mediante utilização de empresa veículo e realização de transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, fato que, se fosse o caso, deslocaria o início da contagem do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, I, do CTN, hipótese em que o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2010.

16. De qualquer forma, embora os fatos ora discutidos tenham origem em incorporação de participações societárias ocorrida em 29/12/2004 – quando foi apurado o ágio de R\$ 187.747.798,83 na incorporação das ações da New Hubner Componentes Automotivos S/A (razão social anterior da interessada) pela WHB Componentes Automotivos S/A (CNPJ nº 06.032.115/0001-44, empresa veículo) – cabe destacar que o lançamento fiscal, cientificado em 28/07/2010, diz respeito à reversão da Provisão Instrução CVM 319-349 excluída do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada em 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008 e 31/12/2009, observando que a interessada incorporou as ações de sua então controladora em 01/03/2005 e recebeu no acervo patrimonial vertido o ágio de R\$ 187.747.798,83 e a Provisão Instrução CVM 319-349.

17. Assim, embora o ágio na incorporação de ações tenha sido gerado em 29/12/2004, os efeitos tributários contestados pela autoridade fiscal ocorreram nos anos-calendário de 2005 a 2009, períodos de apuração igualmente não alcançados pelo prazo decadencial de cinco anos, por ocasião da ciência do lançamento fiscal.

18. Acrescente-se que tendo a contribuinte reconhecido em sua contabilidade e nos resultados fiscais, a partir ano-calendário 2005, a reversão da Provisão Instrução CVM 319-349, era seu dever manter e exibir os documentos que apoiavam esses registros contábeis e fiscais, ainda que tais valores tivessem como origem um fato anterior ocorrido em período de apuração fiscal já decaído, inclusive quando praticado por empresa por ela incorporada, haja vista a pessoa jurídica dever conservar os documentos de sua escrituração relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, enquanto não ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios, consoante explicitamente determina o art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996 (base legal do art. 264, § 3º, do RIR de 1999).

19. Dessa forma, improcede a alegação preliminar de preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado.

Verifica-se, de plano, que os ilustres julgadores de primeira instância não enfrentaram adequadamente a matéria em comento.

Sobre a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sujeitas ao Lucro Real, os artigos 219, 247 e 248 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) dispõem

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

(Grifei)

Vejamos agora o tratamento do ágio determinado pelo Decreto-lei nº. 1598/1977 e pela Lei 9.532/1997:

Decreto-lei nº. 1598/1977

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

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

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

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

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

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

Lei 9.532/1997

Art. 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei 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 subsequentes 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. (Grifei)

Os dispositivos acima, especialmente nos trechos grifados, demonstram cabalmente a diferenciação entre a ocorrência do ágio, enquanto elemento contábil e a possibilidade de sua amortização. A lei determina que o ágio deve ser regularmente contabilizado, e **baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.**

Ora, a partir dessa contabilização, se regular, o ágio enquanto elemento contábil e passível a efeitos fiscais futuros em face de sua amortização, está sujeito a auditoria fiscal, nos mesmos moldes dos resultados negativos do IRPJ e CSLL (sobre os quais não incidem os aludidos tributos, mas é passível de reduzir a base de cálculo desses em períodos posteriores).

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em conseqüência, em 2008 o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário devido no ano-calendário 2001. De igual forma, não poderia realizar auditoria sobre os elementos contábeis daquele período, ainda que tenha reflexos tributários futuros.

Nesse sentido são inúmeros as decisões deste Conselho. Vale citar decisão proferida pela antiga Terceira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-14.794, assim ementada:

"Encargos de Depreciação. Descabe a glosa das despesas de depreciação de bens supostamente reavaliados em desacordo com as normas de regência, quando, pela ocorrência da decadência, a Fiscalização não mais puder questionar as reavaliações havidas. Recurso provido"

No voto condutor, o ilustre conselheiro Carlos Emanuel dos Santos Paiva enfatiza:

"(...) não pode a contribuinte sofrer qualquer lançamento relativamente a fatos cuja comprovação não mais possa ser exigida pela Fiscalização, pois que isso seria prestigiar a incúria, a inércia e o arbítrio, coisas totalmente repudiadas pelo Direito."

No mesmo sentido o Acórdão nº 108-09.501, cujo voto conduto é da lavra da insigne conselheira Mariam Seif, e traz a seguinte ementa:

"IRPJ - 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"

Por todo o exposto, caberia acolher a preliminar de “preclusão” da possibilidade do Fisco questionar a formação do Ágio, cancelando integralmente os autos de infração.

Todavia, vencido nessa preliminar, enfrento o mérito.

2. Mérito:

A verificação da legalidade e regularidade das operações realizadas pela WHB Componentes Automotivos S.A., que culminaram com a amortização do ágio, cerne do presente litígio, passa, fundamentalmente pela análise da seguinte questão: exclusão da provisão para ajuste do valor do ágio.

Passo a discorrer sobre esse tópico.

2.1 Da dedutibilidade do ágio interno

A questão tratada nos autos já é conhecida e muito debatida por esta Turma, trata-se de suposto planejamento tributário fundado em aparente observância das normas legais, mas que trazem no seu bojo a artificialidade, cujo objetivo único é escamotear o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, mediante a constituição nova sociedade com a integralização de capital com quotas de capital de outra pessoa jurídica, avaliada com base na rentabilidade futura, gerando um ágio. Tal pessoa jurídica é imediatamente incorporada por outra pessoa jurídica, que passa a amortizar o ágio à razão de 1/60, conforme previsão do inc. III do art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda.

Do desrespeito ao princípio da Legalidade e da juridicidade das operações societárias

A Impugnante alega que a autuação fere o princípio da legalidade, bem como que a reestruturação societária empreendida não fere o ordenamento jurídico pátrio. Tais argumentos não merecem prosperar. Senão vejamos.

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondente à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, que é unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, observa-se a seguir o entendimento de Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, 2008, Dialética, p. 190 a 200):

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 194)

Com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 198)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Essa conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 200)

O direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (“Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação

cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para esquivar-se do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Cumpra-se analisar o ocorrido no caso concreto.

A questão do ágio gira em torno da aplicação da norma veiculada por meio dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Essa norma disciplinou os efeitos fiscais das operações societárias (incorporação, fusão ou cisão) envolvendo a figura do ágio. O ágio é verificado quando da aquisição de uma participação societária por valor superior ao valor do patrimônio líquido, quando esse investimento for efetuado em uma sociedade coligada ou controlada. Segundo o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o ágio pode ter como fundamento econômico as seguintes hipóteses: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, (b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros ou (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. A norma de 1997 fixa, então, os efeitos fiscais do ágio posteriormente à realização das operações societárias.

No caso vertente, o fundamento do ágio foi o valor de mercado das cotas de Sulcromo. Para essa hipótese, o legislador autorizou a amortização do ágio “à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração”. Esse regramento só pode ser compreendido dentro do contexto histórico em que foi gerado. Naquela época, o Brasil viveu intenso período de privatizações. Anteriormente à edição da Lei nº 9.532 havia sido editada a Lei nº 9.491, também de 1997, que alterou o Programa Nacional de Desestatização. Nesse contexto, pessoas jurídicas do setor privado adquiriam participações societárias estatais através de leilões. Boa parte das vezes, o valor pago era superior ao valor patrimonial das participações societárias, consistindo essa diferença em ágio. Posteriormente à aquisição, a sociedade controlada (leiloadada) era objeto de uma operação societária (incorporava a adquirente ou era com ela fusionada, por exemplo).

O legislador resolveu, então, beneficiar fiscalmente operações desse jaez, permitindo a redução do lucro tributável pelas importâncias registradas a título de ágio quando da aquisição do investimento. A disposição do art. 8º, “b”, da Lei nº 9.532, de 1997, atesta de forma lapidar o que ora se esclarece.

A regra constante dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não foi destinada especificamente para as operações de privatização. A norma está direcionada para toda e qualquer pessoa jurídica que se enquadre na hipótese legal. Sobre o assunto, convém destacar as observações de Iudícibus:

No início, as operações de incorporação reversa ficaram circunscritas às privatizações de concessionárias de serviço público de caráter essencial. Em um momento subsequente, foram experimentadas por sociedades sob controle privado e dos mais variados setores.[...]

As operações de incorporação reversa, ativamente praticadas no início do Plano Nacional de Desestatização (PND), tomavam por base, em termos de surgimento de ágio, efetivamente a negociação entre partes independentes em igualdade de condições, sem preponderância de uma sobre a outra.

Todavia, não tardou a aparecer outra modalidade de incorporação reversa praticada no mercado, a qual fez surgir um fenômeno extremamente sui generis: o ágio gerado internamente.

[...] a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Conforme salientado, em busca do referido benefício fiscal, diversos contribuintes, dentro e fora do âmbito das privatizações, têm lançado mão do benefício fiscal. Ao Fisco resta o encargo de verificar a adequação do enquadramento, porquanto possível a prática de atos artificiais com a finalidade de buscar o enquadramento beneficiado, reduzindo os encargos tributários. É disso que trata o presente caso.

O autuante considerou que o procedimento de integralização de capital em WHB Componentes Automotivos S/A, com ações de New Hubner Componentes Automotivos S/A, e a conseqüente geração de ágio, e posterior incorporação da então controladora por sua controlada, serviu tão somente para que a recorrente pudesse amortizar o ágio gerado na operação de integralização de capital.

As provas e a cronologia dos fatos trazidos aos autos pelo autuante, não deixam dúvida a esse respeito.

As normas legais citadas pelo recorrente não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante dela. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o mascaramento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos. De igual forma, o princípio da livre iniciativa insculpido na Constituição Federal não possui o condão de transformar os fatos efetivamente ocorridos.

A acusação é no sentido de que WHB Componentes Automotivos S/A tenha atuado na condição de “empresa veículo” (imperioso reforçar que New Hubner Componentes Automotivos S/A, após incorporar WHB Componentes Automotivos S/A, alterou sua razão social, passando a ser denominada de forma idêntica à incorporada, ou seja, HWB Componentes Automotivos S/A).

Entende-se por “empresa veículo” aquela pessoa jurídica utilizada para servir como canal de passagem de um patrimônio, sem que exista outra motivação para a existência daquela pessoa jurídica. E tal fato, no presente caso, é incontestável!

A questão tratada não diz respeito a não tributação do ganho de capital relativo à integralização de capital, mas sim aos efeitos fiscais advindos das operações societárias posteriores, pois, ato contínuo, optou-se pela incorporação da “empresa veículo”, passando a recorrente a amortizar o ágio advindo da incorporação, matéria que de fato levou a autoridade fiscal a constituir o lançamento de ofício ora combatido.

Desse modo, constata-se que os agentes fiscais consideraram equivocado o tratamento contábil e fiscal dado aos atos societários, que colimaram obter lastro no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Consideraram que o enquadramento legal intentado pelo contribuinte foi artificial quanto à geração e ao aproveitamento do ágio. As provas dos autos corroboram a acusação fiscal. O objetivo do trabalho fiscal foi justamente o de defender a lei, afastando os benefícios fiscais daqueles que se posicionaram artificialmente diante dela. A Fiscalização não atuou como legislador positivo, pelo contrário, aplicou a legislação tributária vigente. Não há, portanto, qualquer desrespeito ao princípio da legalidade. Pelo contrário, há a defesa da lei.

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam, pois, os objetivos negociais finais da reorganização.

Isso posto, entendo que o lançamento impugnado não está em desconpasso com a legislação vigente.

2.2. Da exclusão da provisão para ajuste do valor do ágio:

Conforme já relatado, a Recorrente alega que constituiu provisão para ajuste do valor do ágio e que tal falta não teve qualquer repercussão no resultado fiscal do período de sua formação. Posteriormente, quando de sua reversão, os valores foram lançados a crédito em conta de resultado e, a fim de manter a neutralidade fiscal, excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Aduziu ainda que o procedimento adotado pela Fiscalização em glosar a exclusão da reversão da citada provisão contraria a legislação vigente.

Razão assiste à Recorrente quanto a não ocorrência de infração em relação à exclusão realizada, exclusão essa relativa à anulação da reversão da provisão para realização de ágio.

Equivocada, pois, a interpretação da Fiscalização quanto a relação entre a reversão da provisão sobre realização de ágio (“receita”) e a despesa de amortização de ágio contabilizadas. Tais lançamentos não possuem qualquer relação. Muito menos o efeito de anulação recíproca, ainda que matemática.

A contabilização dessa provisão decorre da observância ao disposto no art. 6º, § 1º, da Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, com a redação que lhe foi dada pela Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001. Essa norma pauta a contabilização, na incorporadora ex-controlada, do ágio apurado pela incorporadora ex-controladora quando da aquisição do investimento na ex-controlada. Em síntese, o regramento citado objetiva circunscrever os efeitos contábeis do ágio aos seus aspectos fiscais diante da incorporação de uma sociedade controladora por sua controlada. Confira-se os termos do art. 6º antes referido:

“Art. 6º - O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

[...]

III. em conta específica do ativo diferido (ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) – quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro.

§ 1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento:

a. constituir provisão, na incorporadora, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

b. registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

d. apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM buscou expurgar das demonstrações financeiras valores que não tivessem significação econômica. Por esse motivo, determinou a constituição, na incorporada, de provisão (redução concomitante do ativo e do patrimônio líquido) em montante equivalente à diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente da sua amortização (§ 1º, “a”). O valor líquido remanescente dessa operação (ágio – provisão) deveria ser registrado em conta do patrimônio líquido da incorporadora denominada “Reserva Especial de Ágio” (§ 1º, “b”), enquanto o ativo da incorporadora deveria registrar esse mesmo valor líquido no circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a expectativa de realização do ágio (§ 1º, “d”).

Vejamos como o Manual de Contabilidade trata do assunto:

O próximo passo do processo de incorporação reversa é promover a incorporação da sociedade veículo (Cia. “Y”) pela Cia. “B”, sua controlada direta, a qual utilizará a despesa fiscal de amortização do ágio [...]

Ocorre que esse ágio, se fosse amortizado contabilmente também (o que acontecia até 2008), produziria uma redução do lucro de “B”[...]

*Por isso determinou a CVM em sua Instrução nº 319/99, com as alterações promovidas pela Instrução CVM nº 349/01, que precisavam ser feitos ajustes nas rubricas de ativo (ágio por rentabilidade futura incorporado) e de reserva especial de ágio na Cia. “B” no sentido de que se contabilizasse, a crédito do referido ágio uma conta retificadora, a débito da conta de patrimônio líquido criada com a incorporação, normalmente uma reserva para futuro aumento de capital; o valor desse lançamento devia corresponder ao total do ágio diminuído do benefício fiscal decorrente de sua amortização, fazendo com que assim o ativo correspondesse apenas ao valor desse benefício. Essa conta retificadora só era transferida para o resultado à medida da baixa do ágio a que se referia. E a reserva só podia ser incorporada ao capital à medida do efetivo aproveitamento fiscal da amortização do ágio. (IUDÍCIBUS, Sérgio de... [et. al.]. **Manual de Contabilidade Societária**. – São Paulo: Atlas, 2010, p. 446)*

No tocante à contabilização da provisão para realização do ágio, assim procedeu o contribuinte, ressaltando-se que o valor da provisão constituída foi de 100% do ágio contabilizado. Desse modo, as amortizações mensais do ágio (cuja contrapartida constitui despesa) passaram a ter o mesmo valor da reversão da provisão constituída (cuja contrapartida é uma receita). Ocorre que, na constituição da provisão, não houve reflexo no resultado contábil apurado, uma vez que sua contrapartida se deu diretamente em conta do patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado.

Veja-se, a seguir, excertos dos lançamentos contábeis relativos à amortização do ágio (fl. 282):

Processo nº 10980.722658/2010-13
 Acórdão n.º 1402-001.357

S1-C4T2
 Fl. 0

BR/URUBITA DRF
 WHB-Usinagem

Fl. 282

WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S/A
 73.355.174/0001-40
 RAZAO ANALITICO EM REAL DE 01/01/2005 ATE 31/03/2010

SIGLA/NHCON017/v.P10
 Hora...: 09:53:00

Folha: 1
 DT.Ref.: 31/03/2010
 Emissao: 18/06/2010

DATA	CONTA	DEBITO	CREDITO	SALDO ANULAC CREDITO
1.04.03.001	- AGO INDEFERIDAS			
CONTA - 1.04.03.001.002	- (-) ANCT. AGO AQUISICO WHB COFONEN		SALDO ANTERIOR:	0,00
31/03/2005				
00007001000015001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	3.129.130,00
30/04/2005			0,00	3.129.130,00
00007001000007013	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	6.258.260,00
31/05/2005			0,00	9.387.390,00
00007001000007001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	12.516.520,00
30/06/2005			0,00	15.645.650,00
00007001000006017	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	18.774.780,00
31/07/2005			0,00	21.903.910,00
00007001000008010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	25.033.040,00
31/08/2005			0,00	28.162.170,00
00007001000011001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	31.291.300,00
30/09/2005			0,00	34.420.430,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	37.549.560,00
31/10/2005			0,00	40.678.690,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	43.807.820,00
30/11/2005			0,00	46.936.950,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	50.066.080,00
31/12/2005			0,00	53.195.210,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	56.324.340,00
31/01/2006			0,00	59.453.470,00
00007001000007009	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	62.582.600,00
29/02/2006			0,00	65.711.730,00
00007001000007010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	68.840.860,00
31/03/2006			0,00	71.969.990,00
00007001000007010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	75.099.120,00
30/04/2006			0,00	78.228.250,00
00007001000007010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	81.357.380,00
31/05/2006			0,00	84.486.510,00
00007001000007007	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	87.615.640,00
30/06/2006			0,00	90.744.770,00
00007001000007013	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	93.873.900,00
31/07/2006			0,00	97.003.030,00
00007001000006007	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	100.132.160,00
31/08/2006			0,00	103.261.290,00
00007001000006002	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	106.390.420,00
30/09/2006			0,00	109.519.550,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	112.648.680,00
31/10/2006			0,00	115.777.810,00
00007001000007001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	118.906.940,00
30/11/2006			0,00	122.036.070,00
00007001000008001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	125.165.200,00
31/12/2006			0,00	128.294.330,00
00007001000007005	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	131.423.460,00
31/01/2007			0,00	134.552.590,00
00007001000006029	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	3.04.03.001.0007	0,00	137.681.720,00

Sua contrapartida (despesa), encontra-se demonstrada à fl. 288, cujo excerto

segue:

BR/URUBITA DRF
 WHB-Usinagem

Fl. 288

WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S/A
 73.355.174/0001-40
 RAZAO ANALITICO EM REAL DE 01/01/2005 ATE 31/03/2010

SIGLA/NHCON017/v.P10
 Hora...: 10:04:25

Folha: 1
 DT.Ref.: 31/03/2010
 Emissao: 18/06/2010

DATA	CONTA	DEBITO	CREDITO	SALDO ANULAC CREDITO
3.04.03.001	- CURSOS RESERVADOS GERENCIASIS			
CONTA - 3.04.03.001.0007	- ANCT. AGO WHB COMPONENTES S/A		SALDO ANTERIOR:	0,00
31/03/2005				
00007001000015001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.04.001	3.129.130,00
30/04/2005			0,00	6.258.260,00
00007001000007013	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	9.387.390,00
31/05/2005			0,00	12.516.520,00
00007001000007001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	15.645.650,00
30/06/2005			0,00	18.774.780,00
00007001000006017	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	21.903.910,00
31/07/2005			0,00	25.033.040,00
00007001000008010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	28.162.170,00
31/08/2005			0,00	31.291.300,00
00007001000011001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	34.420.430,00
30/09/2005			0,00	37.549.560,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	40.678.690,00
31/10/2005			0,00	43.807.820,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	46.936.950,00
30/11/2005			0,00	50.066.080,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	53.195.210,00
31/12/2005			0,00	56.324.340,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	59.453.470,00
31/01/2006			0,00	62.582.600,00
00007001000007009	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	65.711.730,00
29/02/2006			0,00	68.840.860,00
00007001000007010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	71.969.990,00
31/03/2006			0,00	75.099.120,00
00007001000007010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	78.228.250,00
30/04/2006			0,00	81.357.380,00
00007001000007010	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	84.486.510,00
31/05/2006			0,00	87.615.640,00
00007001000007007	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	90.744.770,00
30/06/2006			0,00	93.873.900,00
00007001000007013	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	97.003.030,00
31/07/2006			0,00	100.132.160,00
00007001000006007	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	103.261.290,00
31/08/2006			0,00	106.390.420,00
00007001000006002	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	109.519.550,00
30/09/2006			0,00	112.648.680,00
00007001000006001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	115.777.810,00
31/10/2006			0,00	118.906.940,00
00007001000007001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	122.036.070,00
30/11/2006			0,00	125.165.200,00
00007001000008001	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	128.294.330,00
31/12/2006			0,00	131.423.460,00
00007001000007005	VERIFICACAO AGO AQUISICO CIA WHB	1.04.03.001.0002	1.05.001	134.552.590,00
			A TRANSFERIR :	37.549.560,00

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 27/06/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 01/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Considerando-se que a contabilização da provisão não gerou efeitos fiscais no momento de sua constituição, quando de sua reversão também não o poderia. Essa reversão é realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, os quais resultam, por consequência, um aumento do lucro real e da base de cálculo de CSLL. Logo, o procedimento de exclusão, via Lalur, dos valores contabilizados como receita, era o único caminho que o contribuinte poderia ter seguido a fim de manter a neutralidade da constituição provisão e de sua reversão.

A seguir, demonstra-se os valores excluídos (fl. 387) e controlados pela Recorrente em seu Lalur (fl. 388):

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
Empresa....: WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S/A			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/2005	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL		31.665.428,26
	LUCRO LÍQUIDO APÓS A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL		
	- ADIÇÕES	22.712.701,51	
	-- DEPRECIAÇÃO DE REAVALIAÇÃO	5.745.714,17	
	-- DESP. OPERACIONAIS - PARC. NÃO DEDUTIVEL	538.466,06	
	-- VARIAÇÃO CAMBIAL	15.660.181,21	
	-- DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA	287.209,98	
	-- BAIXA DE BENS REAVALIADOS	481.130,09	
	- EXCLUSÕES		51.540.672,69
	-- VARIAÇÃO CAMBIAL		19.171.698,75
	-- DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA		297.659,82
	-- PROV. IN 319-349		31.291.300,00
	-- PERDAS PRECATORIOS		780.014,12
	LUCRO LIQUIDO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		2.837.457,08
	- COMPENSAÇÕES		851.237,12
	PREJUÍZO FISCAL DA EMPRESA		1.986.219,96

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE				FOLHA... 35	
DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS					
Empresa: WHB COMPONENTES AUTOMOTIVOS S/A - 73.355.174/0001-40					
CONTA...: PROVISÃO IN 319 E 349					
Data do Lançamento	HISTÓRICO	Controle de Valores			
		Débito	Crédito	Saldo	
01/03/2005	Valor transferido da Parte B da Controladora WHB Componentes Automotivos S/A - CNPJ 06.032.115/0001-44 incorporada nesta data		187.747.798,83	187.747.798,83	C
				187.747.798,83	C
				187.747.798,83	C
31/03/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		184.618.668,83	C
30/04/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		181.489.538,83	C
31/05/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		178.360.408,83	C
30/06/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		175.231.278,83	C
31/07/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		172.102.148,83	C
31/08/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		168.973.018,83	C
30/09/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		165.843.888,83	C
31/10/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		162.714.758,83	C
30/11/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		159.585.628,83	C
31/12/2005	Baixa referente reversão 1/60 da provisão	3.129.130,00		156.456.498,83	C
31/12/2005	SALDO	31.291.300,00	187.747.798,83	156.456.498,83	C

Conforme se observa, a exclusão do Lalur neutraliza a reversão da provisão para realização de ágio. Assim, o que de fato diminuiu a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram as despesas com amortização de ágio, e não as exclusões realizadas no Lalur.

Desse modo, incorreta a conclusão final da autoridade fiscal de que a exclusão realizada no Lalur caracteriza a infração.

Concluo assim, no mérito, a exigência fiscal deve ser cancelada.

3. Conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de “preclusão” da possibilidade do Fisco questionar a formação do Ágio, cancelando integralmente os autos de infração.

Se vencido na preliminar, no mérito, oriento meu voto para NEGAR provimento ao recurso de ofício, DAR provimento integral ao recurso voluntário e, igualmente, cancelar integralmente as exigências.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira