



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724310/2016-56
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1402-004.216 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ZANOTTI S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

Não existe na legislação tributária qualquer limitação temporal em relação à utilização de prova substanciada por fato ocorrido há mais de cinco anos, desde que o fato gerador da obrigação tributária esteja dentro do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATO GERADOR.

No caso de tributação com base no lucro real anual, a data do fato gerador do IRPJ ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EFEITOS DA CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO INTERNO.

É lícito à fiscalização promover a revisão das contas do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica no tocante aos efeitos gerados pela contabilização indevida de ágio interno, inclusive quanto às implicações no cálculo dos juros sobre o capital próprio.

Na apuração do limite de dedução dos juros sobre capital próprio, além da reversão dos efeitos da contabilização indevida do ágio interno, devem ser considerados também os efeitos no Patrimônio Líquido da pessoa jurídica decorrentes da glosa da amortização desse ágio e ainda o IRPJ e a CSLL pertinentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício submetido pelo Presidente da 2ª Turma da DRJ/BHE à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), de acordo com o art. 34, inciso I do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação n.º **02-73.279 - 2ª Turma da DRJ/BHE**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

AUTOS DE INFRAÇÃO - DEMONSTRATIVOS DO SAPLI - FLS. 02/27.

" Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no qual foram destacados os aspectos principais do lançamento, conforme demonstram os seguintes excertos:

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

União	Número do Procedimento Fiscal		
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 9ª	0900100.2016.00015		
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Data	Hora	
DRF EM FLORIANÓPOLIS - SC	08/11/2016	08:37	

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	CNPJ		
ZANOTTI S.A.	78.256.336/0001-07		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
RUA GERMANO WAGNER	1000		(47) 3702020
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTENARIO	JARAGUÁ DO SUL/SC	89256800	

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cod. Recol. Cart.	Valor
IMPOSTO	2917	10.243.557,77
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2016)		4.373.060,87
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		7.682.668,32
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		22.299.286,96

[...]



DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
78.256.336/0001-07
Nome Empresarial
ZANOTTI S.A.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Valor indedutível do excesso de juros pagos/creditados a título de remuneração do capital próprio, não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL e seus Anexos (I a V), parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	14.828.526,13	75,00
31/12/2012	13.803.672,82	75,00
31/12/2013	12.342.032,25	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2013:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99

Em decorrência do procedimento fiscal, foi lavrado ainda o auto de infração pertinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cujo crédito tributário foi assim consolidado:

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Carr 2873	Valor 3.687.680,80
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2016)		Valor 1.574.301,91
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 2.765.760,58
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 8.027.743,30

Termo de Verificação Fiscal – fls. 29/67.

INTRODUÇÃO.

A autoridade fiscal fez uma síntese dos elementos que embasaram a autuação, que teve por objetivo verificar a correta aplicação das normas tributárias na apuração dos valores dos **Juros sobre Capital Próprio (JCP)** pagos/creditados aos sócios a título de remuneração do capital próprio, deduzidos como despesas financeiras na apuração do resultado informado na Ficha 06A da DIPJ dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Enfatizou ainda que, para melhor entendimento dos fatos e infrações tratadas neste procedimento fiscal, é necessário que se analise todo o contexto envolvendo o grupo econômico ZANOTTI S/A e as alterações jurídicas e contábeis ocorridas desde a criação do “**ágio interno**”, tratadas no processo administrativo n.º 10920.004366/2010-18, e que culminaram com a presente lavratura de autos de infração e constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL.

DAS INFORMAÇÕES SOBRE A PESSOA JURÍDICA.

Foram feitos registros pertinentes à empresa fiscalizada, tais como a atividade, composição do quadro societário, forma de tributação do lucro nos períodos auditados.

Consta ainda que a empresa Turim Administradora de Bens e Participações Ltda. é sócia controladora da empresa Zanotti S.A., com 98,31% do capital social.

A Zanotti S.A. foi alvo de procedimento de fiscalização no ano de 2010, tendo em vista reorganização societária efetuada entre 2003 e 2004, que resultou na criação de ágio interno no valor de R\$ 260.532.889,00, amortizado no período de 2005 a 2009 e totalmente glosado pela Fiscalização da Receita Federal (processo n.º 10920.004366/2010-18).

Considerando que o contribuinte fiscalizado deduziu como despesas financeiras valores expressivos a título de Juros sobre Capital Próprio nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, o mesmo foi selecionado para auditoria com o intuito de verificar se foram observadas todas as regras definidas nas normas tributárias que regem a matéria, em especial, o art. 9º da Lei n.º 9.249/1995, e art. 29 da IN SRF n.º 11/1996.

DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CONCEITO E LEGISLAÇÃO.

A fiscalização discorreu sobre a legislação pertinentes a tratamento tributário dos Juros sobre Capital Próprio.

DA GLOSA DO “ÁGIO INTERNO” TRATADO NO PAF n.º 10920.004366/2010-18.

Foi feito um relato acerca da ação fiscal tratada no processo n.º 10920.004366/2010-18 e traçado um histórico sobre sua tramitação.

Naquele PAF, os valores de amortização do ágio interno foram glosados em sua totalidade e foram lavrados os competentes Autos de Infração de IRPJ e CSLL, além das multas e juros.

Mantida a glosa do ágio interno em decisão proferida pela DRJ, a ZANOTTI apresentou Recurso Voluntário junto Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Em decisão proferida em 09/10/2013, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso apresentado pelo contribuinte fiscalizado.

O CARF, em Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, em 23/04/2015, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Na sequência, a fiscalizada ZANOTTI foi cientificada em 26/05/2015 da decisão que admitiu o Recurso Especial e em 02/06/2015 protocolizou junto à Primeira Seção de Julgamento do CARF REQUERIMENTO DE DESISTÊNCIA dando por encerrada a lide na esfera administrativa e informando que em 22/08/2014 formulou pedido de parcelamento dos débitos, com base na Lei n.º 12.996/2014, conhecido como Refis da Copa.

Depreende-se, das conclusões e decisões proferidas no PAF n.º 10920.004366/2010-18 que, de fato, o ágio discutido naquele processo administrativo não existiu, à luz da legislação e jurisprudência que trata da matéria, por tratar-se de reorganização societária dentro do mesmo grupo econômico, e por isso, todos os reflexos fiscais e tributários dele oriundos também não existiram e devem ser considerados nulos. Caso contrário, apenas uma parte da infração estaria sendo tributada.

DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL.

Constam os registros das intimações expedidas, além das respostas e documentos apresentados pela empresa fiscalizada.

DO EXCESSO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGOS/CREDITADOS.

Nessa parte, a fiscalização destacou aspectos pertinentes à apuração dos JCP, a forma de contabilização, além da memória de cálculos, que foram consideradas compatíveis com a Escrituração Contábil Digital (ECD).

A reorganização societária explicitada anteriormente e tratada no PAF n.º 10920.004366/2010-18 teve reflexos também sobre os pagamentos de JCP, já que este é calculado com base no Patrimônio Líquido (PL) da empresa, que restou superestimado em virtude da contabilização de ágio artificialmente gerado e registrado quando da incorporação da empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.

A criação do ágio artificial resultou em infração tributária (diminuição indevida de IRPJ e CSLL a pagar em virtude de despesas de amortização de ágio). Dessa forma, esse mesmo ágio artificial contabilizado na conta Capital Social não pode servir de base de cálculo para despesas de JCP que também diminuirão o IRPJ e CSLL devidos.

O saldo da conta Capital Social, que serviu de base de cálculo para o JCP, era de R\$343.417.978,00, conforme se observa nos balancetes contábeis e memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte. Nesse valor está contabilizado o “ágio interno” de R\$ 260.532.889,00. Então, o saldo real da conta Capital Social, base de cálculo para o JCP, é na verdade de R\$ 82.885.089,00.

A despeito disso, vale destacar que a própria ZANOTTI S/A, em assembleia geral datada de 31/12/2014, aprovou redução do capital social em R\$ 150.925.959,74 por conta dos prejuízos acumulados registrados no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2014, decorrentes do reconhecimento e parcelamento do Auto de Infração lavrado em 2010.

Respondendo a questionamentos da fiscalizada, foi ressaltado que não cabe à Fiscalização reconhecer de ofício resultados passados porventura existentes, mas sim, a própria contribuinte fiscalizada deveria ter reconhecido em sua escrita contábil e por meio de declarações, o lucro que teria advindo da glosa de despesas de amortização do ágio, o que não o fez no momento oportuno. Acrescentou ainda que diversos outros fatores que também influenciariam o resultado a ser reconhecido à época teriam que ser levados em conta, dentre eles, o IRPJ e a CSLL, que, por força das normas tributárias, incidiriam sobre o resultado do período, diminuindo o lucro do período. Ou seja, seria uma nova contabilidade que não cabe ao Fisco recompor neste momento.

Também cumpre esclarecer que a despesa de amortização do ágio foi glosada na ZANOTTI no período de 2005 a 2009, e os JCP objetos desta Fiscalização se referem ao período de 2011 a 2013, não havendo concomitância de períodos para se reconhecer de ofício, em contas do Patrimônio Líquido de períodos subsequentes, lucros surgidos com despesas de ágio glosadas em períodos de apuração anteriores.

Somente para ilustrar possíveis consequências que poderiam surgir, caso fosse considerada a hipótese levantada pela contribuinte fiscalizada, podemos dizer que

uma empresa qualquer, nesta mesma situação, poderia se beneficiar duplamente no caso de seguir com a discussão administrativa da glosa de ágio de período passado, e por outro lado, reconhecer como lucros em seu Patrimônio Líquido as glosas deste mesmo ágio para fins de cálculo e distribuição de JCP de períodos subsequentes. Caso saísse vencedora na discussão do ágio, reduziria o IRPJ e CSLL devidos. Por outro lado, também se beneficiaria tributariamente com a distribuição de JCP dos períodos subsequentes e distintos do período do ágio, já que teria aumentado o valor de seu PL com a imputação dos lucros surgidos com a glosa do ágio.

Por outro lado, é importante destacar novamente que no ano-calendário de 2014 a ZANOTTI S/A efetuou uma redução do Capital Social no valor de R\$ 150.925.959,74 por conta dos prejuízos apurados naquele exercício, decorrentes do reconhecimento e parcelamento dos Autos de Infração da glosa do ágio.

Em suma, a base de cálculo considerada para apuração do JCP foi o valor do Patrimônio Líquido ajustado, onde foram considerados os saldos das contas Capital Social, Reserva Legal e Reserva de Lucros. Esses saldos foram confirmados por meio da ECD. Da conta Capital Social foi subtraído o valor de R\$ 256.129.889,00 relativo ao ágio interno contabilizado quando da incorporação da Zanotti Comercial Exportadora Ltda. e glosado por meio do PAF n.º 10920.004366/2010-18. Por outro lado, registre-se que o contribuinte fiscalizado se enquadrou nos demais limites legais.

Conclui-se, portanto, em que pese o contribuinte fiscalizado possuir saldos de Lucros do Exercício ou Lucros Acumulados e Reserva de Lucros em valores suficientes para realizar a dedução de JCP pretendida, que ele infringiu o art. 9º da Lei n.º 9.249/1995, tendo em vista que deduziu como despesas financeiras, na apuração do IRPJ e da CSLL, montantes superiores àqueles apurados pela aplicação da taxa TJLP sobre os saldos das contas do Patrimônio Líquido ajustado.

DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS APURADAS.

a) Da Dedução em Excesso de Juros sobre Capital Próprio (JCP).

A autoridade fiscal sintetizou, com base na análise empreendida nos tópicos anteriores, os elementos caracterizadores da infração, consolidando a legislação e a demonstração dos valores apurados com base no regime de tributação do lucro real.

DEMAIS TÓPICOS DO TVF.

A autoridade fiscal discorreu sobre a jurisprudência sobre o tema, destacando ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Indicou ainda a base legal para a aplicação da multa de ofício e sobre a incidência dos juros de mora; tratou da tributação reflexa da CSLL; apresentou demonstrativo da consolidação dos créditos tributários constituídos; e discorreu sobre o encerramento da ação fiscal.

DEMAIS DOCUMENTOS. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO – FLS. 69/1154.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 69/1149.

A ciência do lançamento foi dada por meio do termo competente, pessoalmente, em 11/11/2016, conforme documentação de fls. 1150/1154.

IMPUGNAÇÃO - FLS. 1163/1532.

A impugnação apresentada pela Zanotti S.A. foi entregue em 12/12/2016, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1163.

O resumo do contraditório passa a ser explicitado em seguida.

I. DOS CONCEITOS.

A impugnante tratou de alguns conceitos diretamente envolvidos no caso em tela, a saber: reorganização societária, laudos de avaliação econômico-financeira e Juros sobre Capital Próprio (JCP).

II – DOS FATOS.

No ano de 2003, a Zanotti S.A. (controlada) realizou uma reorganização societária, através da qual concluiu-se que o valor justo de mercado da mesma era maior que o contabilizado. Posteriormente, no ano de 2010, foi objeto de fiscalização conforme PAF nº 10920.004366/2010-18.

Referido Processo Administrativo Fiscal foi inicialmente impugnado. Com efeito, não se conformando com a decisão de primeiro grau, interpôs Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) onde teve seu recurso provido, sendo confirmado que a reorganização societária da mesma ocorreu de fato e foi válida, permitindo-lhe os registros contábeis que havia realizado à época.

Contudo, reinava o clima de incerteza das decisões junto ao pleno do Carf, motivo pelo qual, diante do oferecimento de um parcelamento especial por parte do Governo (REFIS da Copa), a Zanotti S.A. optou pelo parcelamento do valor que estava em discussão, de modo a evitar possíveis danos maiores à empresa, embora plenamente convicta de que a reorganização societária ocorreu de fato.

Ora, se o próprio CARF reconheceu como efetivamente ocorrida a reorganização societária da Impugnante em 2003, não cabe à fiscalização que instaurou o presente processo administrativo, mais de dez anos após a realização da referida reorganização, atribuir aos fatos entendimento diverso, no sentido de que a reorganização societária não ocorreu de fato.

III – DA PRELIMINAR - DECADÊNCIA.

No presente caso, a causa dos lançamentos são os negócios jurídicos realizados no mês de dezembro de 2004, motivo pelo qual já não pode mais ser alcançada pela fiscalização, pois o prazo decadencial de cinco anos, contados retroativamente a partir da ciência, pela Impugnante, da lavratura do auto de infração (novembro de 2016), permite que a fiscalização tenha acesso aos fatos ocorridos somente a partir de dezembro de 2011, o que, por si só, demonstra que todos os fatos anteriores não podem mais ser alterados.

Tal situação é inclusive confirmada pela Fiscalização, quando afirma expressamente que o período em que ocorreram os fatos já foi atingido pela decadência.

Isso quer dizer que a reorganização societária realizada nos anos de 2003 e 2004 não podem ser revistos pela Fiscalização, pois lhe é aplicável a decadência. Ora, não é possível à fiscalização rever atos e fatos ocorridos em anos em que se aplica a decadência, mesmo que tal revisão sirva apenas para que se possa atingir anos fiscais futuros.

De mais a mais, observe-se que não existiu dolo, fraude ou simulação nos atos praticados.

Ad argumentandum tantum, caso seja entendido que o fato gerador dos tributos em comento seja a distribuição do JCP em si, evidente também que decaiu o direito da Receita Federal em lançar os tributos constituídos antes de 11 de novembro de 2011, uma vez que a Impugnante foi citada apenas em 11 de novembro de 2016, conforme dispõe o artigo 150, § 4º do CTN transcrito anteriormente.

Conforme se infere do Termo de Verificação em comento, o enquadramento legal utilizado pela Receita Federal determina os fatos geradores de ambos os tributos entre o período de 01/01/2011 a 31/12/2013.

Deve-se considerar ainda que se equivocam os Auditores- Fiscais, ao passo que no ano de 2010 já não havia valores a título de ágio contabilizados no Patrimônio Líquido da Impugnante, tendo em vista que referidos valores já haviam sido totalmente amortizados.

Nesse sentido, requer seja reconhecida a decadência do direito da Receita Federal em lançar os tributos decorrentes de fatos ocorridos antes de 11 de novembro de 2011.

IV – DO MÉRITO.

a) Da reorganização societária da Impugnante.

A impugnante fez um relato acerca da reorganização societária empreendida, a fim de contextualizar a presente Impugnação.

Em que pese o Fisco ter glosado no PAF n.º 10920.004366/2010-18 a reorganização societária da Impugnante e consequente avaliação de suas ações, em momento algum foi contestada a validade e idoneidade do Laudo de Avaliação Econômico- Financeira, o qual constatou que de fato as ações da empresa possuíam valor de mercado maior do que o registrado contabilmente.

Nota-se no trecho do voto vencedor no recurso interposto no Carf, que se concluiu no PAF n.º 10920.004366/2010-18 que os negócios jurídicos, sobretudo relacionados à reorganização societária da Impugnante, ocorreram de fato.

Em que pese o Fisco tenha interposto Recurso Especial em face da decisão acima, referido recurso não chegou a ser julgado.

Em face disso, a conclusão que se tem no processo acima mencionado é de que a reorganização societária da Impugnante ocorreu de fato, ou seja, o contrário do alegado pelos Auditores-Fiscais.

Em que pese a Zanotti S.A. tenha requerido desistência da lide, isto não significa que tenha acatado as supostas alegações de que a sua reorganização societária seria indevida. Pelo contrário, frente ao parcelamento realizado, houve a extinção da demanda administrativa, com sua consequente extinção.

Desta feita, mostra-se falaciosa a alegação dos Auditores Fiscais de que o ágio teria sido criado com base em uma reestruturação artificial de empresas do mesmo grupo. Como exhaustivamente exposto, a reorganização societária ocorreu de fato, bastando que se observe toda documentação dos negócios jurídicos realizados, bem como se compare as projeções realizadas quando da confecção do Laudo de Avaliação Econômico-financeira para com os resultados da Impugnante nos anos subsequentes.

b) Do Laudo de Avaliação Econômico-Financeira.

Não só neste processo administrativo, bem como no PAF n.º 10920.004366/2010-18, em momento algum foi questionada a validade e/ou idoneidade do laudo de avaliação apresentado pela Impugnante, pelo contrário, conforme entendido pelo CARF no julgamento do citado PAF, o referido laudo foi considerado válido, bem como foram aceitos os lançamentos dele decorrentes.

c) Dos Juros sobre Capital Próprio.

A impugnante fez um relato sobre a legislação pertinente, para enfatizar que todas as provas colacionadas ao presente processo administrativo, e confirmadas pela própria fiscalização, demonstram a efetividade da reorganização societária, sendo descabida a alegação de que a reorganização da Impugnante seria figura fictícia. Ressalta-se que tanto não é fictícia que o próprio CARF confirmou a validade da reorganização societária no PAF n.º 10920.004366/2010-18.

Tem-se ainda que, no ano de 2010, já não havia valores a título de ágio contabilizados no seu patrimônio líquido da Impugnante, tendo em vista que já haviam sido totalmente amortizados.

d) Dos Lançamentos Contábeis.

A própria fiscalização, nos itens 82 e 83 do termo de verificação fiscal, constatou que as informações prestadas pelo contribuinte estão de acordo com o efetivamente contabilizado, demonstrando que em momento algum as informações prestadas pela Impugnante estariam em desacordo com o que ocorreu de fato.

Em relação à redução de capital social realizada pela Impugnante em 31/12/2014, mencionada pela fiscalização no item 87 do termo de verificação fiscal, tal reconhecimento foi efetivado para fins específicos do recolhimento de IRPJ e CSLL decorrentes do PAF n.º 10920.004366/2010-18 e em hipótese alguma se refere ao não reconhecimento da reavaliação fiscal e contábil, como querem fazer parecer os Auditores-Fiscais.

Cumprе esclarecer que o presente processo administrativo ao questionar a legalidade dos Juros Sobre Capital Próprio pagos pela Impugnante vem a tratar de situação diversa da qual foi objeto o PAF n.º 10920.004366/2010-18, sendo totalmente descabida a alegação de “meia infração” apontada pela Fiscalização no item 91 do termo de verificação, até porque a suposta operação fictícia apontada pelos Auditores-Fiscais foi reconhecida pelo CARF como sendo válida e efetivamente ocorrida, não havendo que se falar em operação fictícia.

Foi ressaltado ainda que nos anos de 2010 a 2013 o patrimônio líquido da Impugnante era composto apenas por seu capital social e lucros acumulados, não havendo qualquer irregularidade na base de cálculo dos JCP pagos aos acionistas. Reafirmou ainda a validade do laudo de avaliação que lastreou a operação.

e) Do princípio da legalidade.

Nos itens 92 a 98 do termo de verificação fiscal do presente processo administrativo, fundamenta-se a suposta ilegalidade cometida pela Impugnante por meio de inúmeras normas infralegais de cunho contábil.

Conforme trazido pelo próprio Fisco no Termo de Verificação, tem-se que toda a reorganização societária que acarretou os lançamentos contábeis debatidos foi realizada nos anos de 2003 e 2004, entretanto, as normas infralegais colacionadas pelo Fisco foram publicadas posteriormente aos lançamentos realizados.

Ademais, acrescenta-se que as normas citadas acima tratam de tema diverso do ora discutido, pois se referem à contabilização de ágio sob forma de ativo intangível, o que não ocorreu no caso em tela, tendo em vista que a Impugnante realizou a contabilização do ágio no patrimônio líquido, que foi posteriormente capitalizada.

f) Dos efetivos resultados alcançados que suportam o pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCP).

O agente fiscal, no item 112 do Termo de Verificação Fiscal, quer fazer crer que a Impugnante deveria ter efetuado alterações na contabilidade e conseqüentemente nas DIPJ, a fim de expurgar os efeitos do ágio de seu patrimônio líquido, base de cálculo para pagamento de JCP.

Conforme demonstrado no quadro especificado e abertos na planilha de Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL) anexa (Anexo 07), mesmo que hipoteticamente se desconsidere o lançamento das amortizações do ágio, os resultados suportariam o pagamento do JCP realizado nos anos de 2011 a 2013.

O recálculo (efetuado por empresa especializada) tem a finalidade de demonstrar a recomposição do patrimônio líquido dos anos em que houve os pagamentos de JCP ora discutidos, desconsiderando-se os efeitos da amortização do ágio, como contraponto a exclusão do valor de R\$ 260.532.889,00 dos cálculos apresentados pela Fiscalização, valores que podem ser constatados por meio de perícia técnica contábil que ora se requer.

Em relação a aplicação de IRPJ e CSLL citados no termo de verificação fiscal, no item 113, para este fim não podem ser desconsiderados os valores pagos a este título por meio de lançamento do parcelamento (REFIS) no ano de 2014, o que implicaria em pagamento de tributos em duplicidade.

O Código Civil em seu artigo 1.184 expressamente determina a escrituração contábil é realizada dia a dia, de forma que se mostra incabível a posterior modificação de escrituração já realizada como pretendido pela Fiscalização. Desta forma, temos que é incabível a alteração de exercícios encerrados para reescrever os lançamentos contábeis.

Com base no recálculo realizado chega-se a um Patrimônio Líquido ajustado o qual é base para pagamento de JCP. Considerando este patrimônio líquido, cumpre analisarmos o quadro comparativo abaixo que demonstra o total de JCP distribuídos nos anos de 2011, 2012 e 2013 e os limites dedutíveis para os respectivos exercícios:

Período	JCP distribuído	Patrimônio líquido ajustado para base de cálculo	Limite dedutível	Excedente
2011	20.900.000,00	355.293.857,76	21.703.447,21	0,00
2012	19.900.000,00	357.168.027,30	21.076.447,23	0,00
2013	17.700.000,00	361.517.005,27	18.385.654,33	0,00
Total	58.500.000,00	-	61.165.548,77	0,00

Observou a impugnante que os cálculos apresentados pela Fiscalização no item 122 do Termo de Verificação Fiscal são extremamente superficiais e não condizem com a realidade.

A fim de se confirmar os valores ora apresentados pela Impugnante, se faz necessária a realização de perícia técnica; foram apresentados os quesitos (Anexo 1) e indicado o perito-contador responsável.

Ainda, a fim de desconsiderar os resultados efetivamente alcançados pela Impugnante com a realização dos valores projetados e consequente obtenção de lucro, no item 113 do Termo de Verificação a Fiscalização volta-se para a alegação de que a Impugnante não teria realizado a distribuição dos dividendos “obrigatórios” aos acionistas, o que reduziria seu resultado dos períodos.

Porém, referida alegação é uma inverdade. A própria Fiscalização contradiz tal afirmativa quando no item 20 do termo de verificação Fiscal constata e confirma que de fato ocorreu a distribuição de dividendos. Tal informação ainda pode ser confirmada pelos documentos fiscais anexados pela própria Fiscalização ao presente processo administrativo.

g) Da expropriação e do não confisco.

Apesar de não ser objeto da lide, ainda que se entenda que a Impugnante obteve um benefício em razão da dedutibilidade dos valores de JCP na apuração do lucro real, o “benefício” representaria aproximadamente o valor de R\$ 5,7 milhões, todavia, em flagrante prática de confisco, a Fiscalização imputou à Impugnante o pagamento de R\$ 30 milhões (aproximadamente 425% a mais do “benefício auferido”). Resta mais do que clara a prática do confisco, também em relação a este ponto citado pelo I. Auditores-Fiscais.

Resta claro que os valores lançados são desproporcionais e caracterizam o confisco, ao passo que se baseiam em cálculos equivocados realizados pela Fiscalização de forma discricionária

Diante do exposto, a inconstitucionalidade do crédito tributário ora discutido é flagrante, motivo pelo qual a redução é medida que se impõe.

V – CONCLUSÕES.

A impugnante destacou os pontos mais relevantes da presente defesa.

VI – DOS PEDIDOS.

Os pedidos finais foram assim expresso:

a) o reconhecimento da decadência do direito do fisco lavrar os autos de infração de IRPJ e CSLL para o período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, haja vista que os atos jurídicos praticados pela Impugnante, que lastrearam os pagamentos de JCP realizados, ocorreram há mais de cinco anos contados retroativamente a partir da cientificação dos referidos autos;

b) o reconhecimento da ocorrência da homologação tácita dos atos praticados pela Impugnante na apuração e recolhimento do IRPJ e CSLL devidos no período de janeiro a novembro/2011, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

c) no mérito, o reconhecimento da lisura dos procedimentos da Impugnante nos pagamentos de Juros sobre Capital Próprio realizados, nos moldes demonstrados ao longo de toda a presente defesa administrativa, com a consequente extinção dos respectivos créditos tributários de IRPJ e CSLL e o cancelamento dos autos de infração impugnados;

d) alternativamente, caso não se entenda pelo cancelamento dos autos de infração ora impugnados, o que não se vislumbra, requer a revisão dos valores dos créditos tributários lançados, conforme valores apresentados e que poderão ser confirmados por meio de perícia técnica contábil;

e) a realização de perícia técnica contábil para verificar os devidos valores de eventuais créditos tributários constituídos;

f) protesta-se, ainda, pela produção de todas as provas em direito admitidas, de forma a comprovar a legalidade dos pagamentos de Juros sobre Capital Próprio realizados;

g) em face da violação aos princípios constitucionais do não-confisco e da capacidade contributiva, requer a redução dos valores lançados para que sejam adequados ao pagamento máximo correspondente ao efetivamente aproveitado pela Impugnante;

h) promove-se, desde já, a juntada da documentação anexa, devidamente relacionada mais abaixo.

O Acórdão de Impugnação n.º **02-73.279 - 2ª Turma da DRJ/BHE** considerou a Impugnação **Procedente em Parte**, conforme a seguinte ementa:

" ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

Não existe na legislação tributária qualquer limitação temporal em relação à utilização de prova consubstanciada por fato ocorrido há mais de cinco anos, desde que o fato gerador da obrigação tributária esteja dentro do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATO GERADOR.

No caso de tributação com base no lucro real anual, a data do fato gerador do IRPJ ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EFEITOS DA CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO INTERNO.

É lícito à fiscalização promover a revisão das contas do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica no tocante aos efeitos gerados pela contabilização indevida de ágio interno, inclusive quanto às implicações no cálculo dos juros sobre o capital próprio.

Na apuração do limite de dedução dos juros sobre capital próprio, além da reversão dos efeitos da contabilização indevida do ágio interno, devem ser considerados também os efeitos no Patrimônio Líquido da pessoa jurídica decorrentes da glosa da amortização desse ágio e ainda o IRPJ e a CSLL pertinentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso."

De acordo com o voto condutor do acórdão de 1ª Instância:

1. O lançamento em questão se refere a fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos em 31/12/2011, em 31/12/2012 e em 31/12/2013, relativamente à infração caracterizada como excesso de juros sobre capital próprio, portanto não alcançados pelo instituto da decadência.
2. A reestruturação societária implementada pela Zanotti S.A. deu surgimento ao chamado "ágio interno" no valor de R\$260.532.889,00. A fiscalização, por meio do procedimento fiscal tratado no processo n.º 10920.004366/2010-18, concluiu que o ágio não existiu de fato e promoveu a glosa das amortizações desse mesmo ágio ocorridas nos anos-calendário de 2005 a 2009.
3. A criação do ágio alterou o valor contabilizado nas contas do Patrimônio Líquido quando da incorporação da empresa Zanotti Comercial

Exportadora Ltda., majorando de forma artificial o saldo da conta Lucros Acumulados (Reserva de Lucros), fato que repercutiu no cálculo dos juros sobre o capital próprio ora em discussão.

4. Com a desistência do processo e com o pedido de parcelamento do débito, o lançamento consubstanciado no processo nº 10920.004366/2010-18 se consumou de forma definitiva na esfera administrativa e todos os efeitos decorrentes da contabilização indevida do ágio na Zanotti S.A. devem ser revistos pela autoridade fiscal, observado o prazo decadencial.
5. É lícito à fiscalização promover a revisão das contas do Patrimônio Líquido da impugnante no tocante aos efeitos gerados pela contabilização do ágio interno, atentando para os devidos ajustes também no cálculo dos juros sobre o capital próprio.
6. A impugnante, fazendo referência à Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido - DMPL (Anexo 07), aduziu que, mesmo que hipoteticamente se desconsidere o lançamento das amortiza es do ágio, os resultados suportariam o pagamento do JCP realizado nos anos de 2011 a 2013.
7. A fiscaliza o reconheceu que, em tese, existem efeitos na apura o dos JCP em decorrência da glosa da amortiza o do ágio efetuada no mesmo processo que serviu de base para o presente lançamento (n  10920.004366/2010-18), justificando, porém, que não existe previsão legal para a recomposi o de  cio da contabilidade do contribuinte para se imputar resultados contábeis e fiscais apurados em períodos anteriores e já atingidos pelo prazo decadencial. Acrescentou ainda que não haveria concomitância de períodos e que outros fatores especificados influenciariam a apura o do PL.
8. No tocante aos aspectos pertinentes   decadência e   falta de concomitância de períodos, conforme visto no item I.2 deste Voto, foi afastada a hipótese de decadência do lançamento em rela o   apura o do excesso dos JCP em 2011, 2012 e 2013, ainda que a fiscaliza o tenha se valido, no contexto de forma o de provas da infra o cometida, de fatos ocorridos nos anos de 2003 e 2004 (cria o do ágio interno na Zanotti S.A.), objeto de outro procedimento fiscal tratado no processo n  10920.004366/2010-18.
9. Acredita-se que esse entendimento seja válido também quando se propõe a considerar, na apura o dos limites dos JCP, os efeitos da glosa da amortiza o do ágio decorrentes de registros na contabilidade havidos nos anos de 2005 a 2009, objeto do mesmo procedimento fiscal anterior, com reflexos em exercícios futuros.
10. Em rela o a outros fatores que causariam impacto no Patrimônio Líquido da autuada (dividendos mínimos obrigatórios e discussão administrativa do ágio), cabe ressaltar que, numa reconstitu o extracontábil, deixam de ter relevância hipóteses que de fato não se consumaram (não houve

distribuição de dividendos em razão da glosa da amortização e ocorreu a desistência do processo administrativo). Tratamento diverso deve ser dado no caso de fatos concretos, como o IRPJ e a CSLL lançados de ofício e objeto de pedido de parcelamento do débito, assunto a ser abordado adiante.

11. De fato não há previsão legal para reconstituição de ofício da contabilidade do contribuinte, devendo a autoridade fiscal se ater à infração apurada e seus efeitos na determinação do tributo lançado.
12. Porém, o que se visou no lançamento foi expurgar da contabilidade da Zanotti os efeitos da contabilização indevida do ágio interno, fato que foi assim enfatizado pela fiscalização no TVF em diversas oportunidades.
13. Assim, se o registro indevido do ágio na Zanotti S.A. aumentou o montante do Patrimônio Líquido (aumentando o limite de dedução dos JCP), não há como negar que a amortização desse mesmo ágio, de forma inversa, diminuiu o lucro do período - Lucros Acumulados (diminuindo o limite de dedução dos JCP).
14. Portanto, na busca da verdade material e em consonância com o próprio lançamento, que procurou evidenciar os efeitos da desconsideração do ágio interno, não vejo óbice a que os cálculos dos JCP sejam recompostos extracontabilmente considerando também a glosa da amortização do ágio nos anos calendários de 2005 a 2009.
15. A reversão do ágio interno no valor de R\$260.532.894,00 é anulada pela glosa das amortizações do ágio de valor equivalente, nos anos-calendário de 2005 a 2009
16. O valor das amortizações glosadas confere com o auto de infração do IRPJ pertinente ao processo nº 10920.004366/2010-18 e com valores indicados nos Demonstrativos de Mutações do Patrimônio Líquido Ajustada entre 2003 e 2013 constantes do Anexo 07 da impugnação (doc. fls. 1293/1299) que, por sua vez, serviram de base para o levantamento do PL ajustado na impugnação.
17. Como contabilmente não há como promover as alterações demonstradas, em razão da impossibilidade de retificação da escrituração dos períodos já alcançados pela decadência, não há que se falar em duplicidade em face das recomposições do PL decorrentes dos prejuízos apurados em razão dos débitos lançados no processo nº 10920.004366/2010-18, objeto de parcelamento em 2014. Ou seja, a eventual apuração de JCP a partir de 2014 não é afetada duplamente pelo IRPJ e CSLL parcelados, como sugere a defendente.
18. Assim, o IRPJ e a CSLL pertinentes a fatos geradores ocorridos em 2005 a 2009 (período em que houve as glosas das amortizações do ágio), objeto de

parcelamento em 2014 pela empresa Zanotti S.A, devem compor o cálculo do limite dos JCP.

Quanto ao crédito tributário exonerado, submeteu-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), de acordo com o art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso de ofício.

Ressalta-se que o contribuinte não apresentou recurso voluntário. Em 04/07/2017, apresentou petição em que requer o efetivo desmembramento do crédito tributário mantido (parte em que o contribuinte foi vencido), com a geração de um novo número de processo para esta parte, para fins de inclusão do crédito tributário mantido no Programa Especial de Regularização Tributária instituído pela MP 783 (31/05/2017) e regulamentado pela IN RFB 1711 (16/06/2017).

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Conhece-se do recurso de ofício em razão do montante exonerado de crédito tributário pela DRJ de origem.

Síntese dos fatos

Conforme relatado, trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados em 08/11/2016, relativos aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, onde foi constatado pela Fiscalização que o contribuinte apurou e distribuiu Juros sobre Capital Próprio (JCP) em excesso aos seus sócios, em desacordo com a legislação que rege a matéria.

Os JCP apurados pelo contribuinte tiveram por base de cálculo o valor de seu Patrimônio Líquido, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/95, limitados à variação pró-rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

No procedimento fiscal ficou constatado que o Patrimônio Líquido do contribuinte estava artificialmente inflado por um “ágio interno” de R\$ 260.532.889,00, que teve origem em reorganização societária intragrupo ocorrida em 2004, o que ocasionou a apuração do JCP em valores superiores aos valores que poderiam ser deduzidos como despesas financeiras na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL daqueles períodos.

Ressalta-se que foram duas ações fiscais em face do contribuinte: a primeira, em 2010, abrangeu o período de 2005 a 2009 e teve como foco despesas de “ágio interno” gerado em 2004 e amortizado no período de 2005 a 2009; a segunda, em 2016, relativa ao período de 2011 a 2013, tendo como objeto o excesso de despesas com JCP calculados pelo contribuinte. Portanto, a segunda ação fiscal, de que trata este PAF, apurou os reflexos na base de cálculo do JCP em virtude das glosas de ágio apuradas na primeira ação fiscal.

O ágio interno de R\$ 260.532.889,00 foi gerado em 2004 e amortizado à razão de 1/60 avos de 2005 a 2009, gerando despesas com amortização de ágio de R\$ 52.106.577,80 anuais, que diminuíram nesta mesma proporção o lucro líquido tributável. Em contrapartida, o ágio gerado foi contabilizado como Reserva de Capital no Patrimônio Líquido do contribuinte e em 03/08/2005 incorporado ao Capital Social.

Por meio do PAF nº 10920.004366/2010-18, foram glosadas as despesas com amortização de ágio contabilizadas no período de 2005 a 2009, uma vez que a fiscalização concluiu tratar-se do chamado “ágio interno”. Consequência disso foi o aumento natural do lucro líquido anual e base de cálculo dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL). Em 2015, quando o processo se encontrava em discussão no CARF para apreciação do Recurso Especial proposto pela PGFN, o contribuinte protocolizou Requerimento de Desistência, aderindo ao parcelamento instituído pela Lei nº 12.996/2014 (Refis da Copa), dando por encerrada a lide na esfera administrativa.

No procedimento fiscal ora em discussão (PAF nº 10980.724310/2016-56), a fiscalização constatou que o contribuinte apurou e distribuiu JCP com base no saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2011, 2012 e 2013, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/95, limitados à variação pró-rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

De acordo com a contabilidade do contribuinte, no período de 2011 a 2013 o saldo da conta Capital Social utilizado como base para o cálculo do JCP era de R\$ 343.417.978,00. Porém, a fiscalização constatou que o saldo da conta Capital Social estava artificialmente inflado pela absorção, em 2005, do saldo da conta Reserva de Capital onde o contribuinte havia inicialmente contabilizado o “ágio interno” no valor de R\$ 260.532.889,00.

Dessa maneira, os JCP foram recalculados pela fiscalização, considerando o saldo da conta Capital Social de R\$ 82.885.089,00 (R\$ 343.417.978,00 – R\$ 260.532.889,00), ou seja, saldo já líquido do ágio que fora glosado em procedimento fiscal anterior. O resultado disso foi a lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL por excesso de JCP pagos/creditados aos sócios do contribuinte nos anos de 2011, 2012 e 2013.

Inconformado com os lançamentos, o contribuinte apresentou Impugnação, que foi julgada pela 2ª Turma da DRJ/BHE em 23 de maio de 2017, dando provimento parcial, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA.
POSSIBILIDADE.

Não existe na legislação tributária qualquer limitação temporal em relação à utilização de prova consubstanciada por fato ocorrido há mais de cinco anos, desde que o fato gerador da obrigação tributária esteja dentro do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATO GERADOR.

No caso de tributação com base no lucro real anual, a data do fato gerador do IRPJ ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EFEITOS DA CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO INTERNO.

É lícito à fiscalização promover a revisão das contas do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica no tocante aos efeitos gerados pela contabilização indevida de ágio interno, inclusive quanto às implicações no cálculo dos juros sobre o capital próprio.

Na apuração do limite de dedução dos juros sobre capital próprio, além da reversão dos efeitos da contabilização indevida do ágio interno, devem ser considerados também os efeitos no Patrimônio Líquido da pessoa jurídica decorrentes da glosa da amortização desse ágio e ainda o IRPJ e a CSLL pertinentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

O julgador entendeu que, se o registro indevido do ágio na Zanotti S/A aumentou o montante do Patrimônio Líquido (aumentando o limite de dedução dos JCP), a amortização desse mesmo ágio, de forma inversa, diminuiu o lucro do período – Lucros Acumulados (diminuindo o limite de dedução do JCP). Determinou que sejam recompostos extra contabilmente os cálculos do JCP levando em consideração também os efeitos das glosas das despesas com amortização do ágio e o IRPJ/CSLL devido sobre essas glosas.

Em sua impugnação, o contribuinte apresentou planilha de cálculo revertendo as glosas da amortização do ágio para o lucro do período, aumentando seu PL, o que no seu entendimento daria guarida aos valores de JCP distribuídos aos sócios.

Período	JCP distribuído	Patrimônio líquido ajustado para base de cálculo	Limite dedutível	Excedente
2011	20.900.000,00	355.293.857,76	21.703.447,21	0,00
2012	19.900.000,00	357.168.027,30	21.076.447,23	0,00
2013	17.700.000,00	361.517.005,27	18.385.654,33	0,00
Total	58.500.000,00	-	61.165.548,77	0,00

A reversão do “ágio interno” contabilizado na conta Capital Social (diminuição do saldo do Capital Social) é anulada pela glosa das amortizações do ágio no mesmo valor (aumento do saldo de Lucros Acumulados).

Ocorre que o julgador da DRF/BHE, ao determinar a apuração extra contábil dos JCP do período, face a impossibilidade de alteração da escrita contábil de períodos passados, entendeu que a recomposição do PL do contribuinte deve considerar todos os reflexos advindos da glosa do “ágio interno”, ou seja, a reversão do ágio na conta Capital Social, as amortizações glosadas no resultado e também o IRPJ e a CSLL devidos sobre os lucros que foram aumentados com a glosa das amortizações no período de 2005 a 2009, objeto de lançamento no PAF nº 10920.004366/2010-18, posteriormente parcelados em 2014.

“Assim, o IRPJ e a CSLL pertinentes a fatos geradores ocorridos em 2005 a 2009 (período em que houve as glosas das amortizações do ágio), objeto de parcelamento em 2014 pela empresa Zanotti S.A, devem compor o cálculo do limite dos JCP.”

A DRJ elaborou demonstrativo dos JCP com base no PL ajustado pelo contribuinte na sua impugnação, considerando também os reflexos do IRPJ e CSLL nos saldos do PL ajustado:

Demonstrativo de cálculo do JCP elaborado pela DRJ:

Período	PL ajustado - Impug	IRPJ/CSLL	PL ajustado - Voto	TJLP	Limite JCP
2011	355.293.862,76	88.335.670,53	266.958.192,23	6,0000%	16.017.491,53
2012	357.168.032,30	88.335.670,53	268.832.361,77	5,7498%	15.457.323,14
2013	361.517.010,27	88.335.670,53	273.181.339,74	5,0004%	13.660.159,71

Período	Limite JCP sobre PL ajustado - Voto	JCP pago/creditado	Excesso de JCP a ser adicionado ao Lucro Real
2011	16.017.491,53	20.900.000,00	4.882.508,47
2012	15.457.323,14	19.900.000,00	4.442.676,86
2013	13.660.159,71	17.700.000,00	4.039.840,29

A DRJ também elaborou planilhas de cálculo do IRPJ e CSLL devidos sobre o excesso de JCP pagos/creditados, demonstrados nas planilhas reproduzidas acima.

O contribuinte não apresentou Recurso Voluntário da decisão de primeira instância, apresentando requerimento para adesão ao Refis regulamentado pela IN RFB nº 1.711/2017, dos créditos mantidos pela DRJ.

Face à parte do crédito tributário exonerado, o Presidente da 2ª Turma da DRJ/BHE submeteu ao CARF Recurso de Ofício. No julgamento, os membros do colegiado, por maioria de votos decidiram converter o julgamento em diligência para análise do recálculo do Patrimônio Líquido de 2003 a 2014, trazidos pelo contribuinte em sua impugnação.

Esse colegiado, através da Resolução nº 1402-000.845, de 15 de abril de 2019 (fls. 1607 a 1632), por maioria de votos determinou a conversão do julgamento em diligência para análise do recálculo do patrimônio líquido de 2003 a 2014, trazidos pelo contribuinte em sua impugnação.

Do recálculo do patrimônio líquido nos termos do acórdão da DRJ

Com base nos documentos ora apresentados pelo contribuinte, nas memórias de cálculo apresentadas no curso da fiscalização e na peça impugnatória, na escrituração contábil do período de 2011 a 2013, a Autoridade Fiscal elaborou a planilha abaixo com o recálculo do Patrimônio Líquido, considerando todos os efeitos da glosa das amortizações do ágio ocorrida no período de 2005 a 2009 (PAF nº 10920.004366/2010-18), inclusive o IRPJ e CSLL apurados sobre as glosas, nos termos definidos no Acórdão nº 02-73.279, da 2ª Turma da DRJ/BHE.

Recomposição extra contábil do saldo do PL do contribuinte, considerando a reversão do ágio, as amortizações glosadas e também o IRPJ e a CSLL devidos sobre as amortizações glosadas:

Contas	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Capital Social	1.596.506,00	11.000.000,00	340.000.000,00	340.000.000,00	340.000.000,00	343.417.978,00
(-) Ágio interno			-260.532.889,00	-260.532.889,00	-260.532.889,00	-260.532.889,00
Reserva de Capital		275.605.671,00				
(-) Ágio interno		-260.532.889,00				
Reserva de Reavaliação		2.581.078,00	1.281.769,00	622.433,00	355.229,00	208.217,00
Reserva Legal	319.301,00	2.200.000,00	1.179.023,00	1.362.650,00	1.362.650,00	1.746.601,00
Reserva de Lucros/Lucros Acumulados	52.778.061,00 31.208.000,00	65.014.813,00 41.617.848,00	63.914.250,00	13.914.250,00 4.487.886,00	13.914.250,00 4.629.967,00	7.295.076,00
(+) Glosa das despesas com ágio			52.106.577,80	104.213.155,60	156.319.733,40	208.426.311,20
(-) IRPJ/CSLL s/despesas ágio*			-17.716.233,12	-35.432.466,24	-53.137.498,20	-70.853.731,32
Total PL Ajustado	85.901.868,00	137.486.521,00	180.232.497,68	168.635.019,36	202.911.442,20	229.707.562,88
Contas	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Capital Social	343.417.978,00	343.417.978,00	343.417.978,00	343.417.978,00	343.417.978,00	
(-) Ágio interno	-260.532.889,00	-260.532.889,00	-260.532.889,00	-260.532.889,00	-260.532.889,00	192.492.018,26
Reserva de Capital						
Reserva Legal	1.746.601,00	3.085.250,00	3.085.249,66	5.009.913,40	7.077.362,30	
Reserva de Lucros/Lucros Acumulados	6.331.485,00	6.331.485,00	8.790.630,10	8.740.135,90	11.021.664,97	
(+) Glosa das despesas com ágio	260.532.889,00	260.532.889,00	260.532.889,00	260.532.889,00	260.532.889,00	
(-) IRPJ/CSLL s/despesas ágio*	-88.335.670,53	-88.335.670,53	-88.335.670,53	-88.335.670,53	-88.335.670,53	
Total PL Ajustado	263.160.393,47	264.499.042,47	266.958.187,23	268.832.356,77	273.181.334,74	192.492.018,26

* Valores do IRPJ e CSLL apurados nos autos de infração do PAF nº 10920.004366/2010-18.

Os valores do patrimônio líquido ajustado apresentados à fl. 43 da impugnação do contribuinte (fls. 1164 a 1220) são idênticos àqueles que foram apurados pela Fiscalização nos Anexos I a III dos Autos de Infração lavrados (fl. 68), porém acrescidos das glosas de despesas de amortização de ágio ocorridas entre 2005 e 2009, nos termos do acórdão da DRJ/BHE.

Na tabela acima, sobre o valor do PL ajustado, foram diminuídos os valores do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a glosa das despesas com ágio (Autos de Infração do PAF nº 10920.004366/2010-18), nos termos definidos pelo acórdão da DRJ/BHE.

Conclui a Autoridade Fiscal, em face da tabela acima, elaborada com base nas demonstrações contábeis do contribuinte apresentadas nesta diligência fiscal, nas memórias de cálculo apresentadas no curso da fiscalização e na impugnação, e também na Escrituração Contábil Digital (ECD), que **os valores do PL ajustado para fins de cálculo do JCP, dos anos de 2011, 2012 e 2013, são aqueles demonstrados pelo julgador** na fl. 23, coluna “PL ajustado – voto”, do Acórdão 02-73.279 - 2ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1537 a 1563), que foram obtidos a partir dos cálculos apresentados pelo contribuinte em sua impugnação, diminuídos do IRPJ e da CSLL devidos sobre as glosas das amortizações do ágio ocorridas entre 2005 e 2009.

A Recorrente apresentou manifestação em que concorda com os termos da informação fiscal, ratifica as razões já apresentadas em sede de impugnação, solicita a remessa dos autos ao Carf, requerendo ainda o desprovemento do Recurso de Ofício (fls. 1769 a 1771).

Observa-se que **os valores do PL ajustado para fins de cálculo do JCP, dos anos de 2011, 2012 e 2013**, foram feitos de acordo com os termos do Acórdão da DRJ e são os mesmos demonstrados pelo julgador *a quo*.

A Questão a ser decidida é se deve ou não serem aceitos os cálculos extracontábeis como destacados pela autoridade julgadora *a quo*.

Embora, em ocasião anterior, tenha me manifestado contrariamente aos argumentos do Acórdão de Impugnação, não há como negar que, se o registro indevido do ágio na Zanotti S.A. aumentou o montante do Patrimônio Líquido (aumentando o limite de dedução dos JCP), a amortização desse mesmo ágio, de forma inversa, diminuiu o lucro do período Lucros Acumulados (diminuindo o limite de dedução dos JCP).

Portanto, no mesmo sentido que a decisão *a quo*, na busca da verdade material e em consonância com o próprio lançamento, que procurou evidenciar os efeitos da desconsideração do ágio interno, também não vejo óbice a que os cálculos dos JCP sejam recompostos extracontabilmente considerando a glosa da amortização do ágio nos anos calendários de 2005 a 2009.

Também conforme a decisão *a quo*, o IRPJ e a CSLL pertinentes a fatos geradores ocorridos em 2005 a 2009 (período em que houve as glosas das amortizações do ágio), objeto de parcelamento em 2014 pela empresa Zanotti S.A, devem compor o cálculo do limite dos JCP.

Considerando, ainda que a diligência realizada confirmou que os valores do PL ajustado para fins de cálculo do JCP, dos anos de 2011, 2012 e 2013, são aqueles demonstrados pelo julgador, entende-se que deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias