



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

Processo n° 10980.725989/2012-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.461 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente DACAR QUÍMICA DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO INSTRUÇÕES CVM 319 E 349.

Nos termos da Instrução CVM n° 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM n° 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 Instruções CVM 319 e 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.

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, por maioria de votos, rejeitar a arguição de decadência. Vencido o Conselheiro Carlos Pelá. Designado o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor nessa matéria. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso da pessoa jurídica e não conhecer do recurso dos coobrigados por perda de objeto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Relator

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL, anos-calendário 2007, 2008 e 2009, cumulados com juros, multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada, apurados em decorrência da glosa de exclusão indevida na apuração do Lucro Real.

Conta-nos o Termo de Verificação e Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 3138/3212) que foram glosadas as exclusões de despesas de amortização de ágio, lançadas pela contribuinte em seus LALUR e transpostas às Fichas 09 e 17 de suas DIPJ 2008, 2009 e 2010.

Tais despesas teriam natureza de amortização de ágio dito por expectativa de rentabilidade futura, advindo de incorporação, pela DACAR, de parte do patrimônio da cindida FBM PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 04.706.261/0001-82.

Tal ágio surgiu em 01/02/2005 quando a DACAR incorporou a sua controladora FBM, cujo maior ativo era o investimento de R\$ 12.320.837,47 na mesma DACAR (conforme “acervo líquido patrimonial contábil” referido na AGO/AGE da FBM PARTICIPAÇÕES de 01/03/2005).

Em seguida, a autuada passou a valer-se da exclusão de despesas de amortização de ágio oriundo de incorporação às avessas entre partes relacionadas, isto é, ágio interno.

Em resumo, sustenta a fiscalização que o caso trata de ágio não pago gerado em transações comerciais sem propósito negocial realizadas entre a DACAR e empresas de seu mesmo grupo econômico.

O valor total das despesas de amortização de ágio que foram apropriadas pela DACAR durante os anos-calendário de 2007 a 2009 foi de R\$ 31.59.4955,04 à razão de R\$ 10.531.651,68 em cada ano, conforme seu razão contábil, conta de despesa 133586 – Amortização de Ágio do período de 31/10/2007 a 31/12/2009.

Glosada a exclusão indevida, por meio de desconsideração dos valores lançados contra o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL (Fichas 09 e 17 das respectivas DIPJ), foram apuradas as diferenças de IRPJ e CSLL constituídas *ex officio* por meio do presente lançamento.

Respondem solidariamente pelo presente crédito tributário lavrado sobre a DACAR as seguintes pessoas físicas, todos eles acionistas e administradores da autuada: Sérgio Françozi (CPF 401.780.649-04) (fl. 3219/3222); e Jairo José Barbosa (CPF 184.062.209-10) (fl. 3215/3218), conforme disposto no art. 124, inciso I c/c art. 135, inciso III do CTN.

Além disso, ao Sr. Redovino Manfredini (CPF 010.107.869-20), acionista e administrador da autuada à época dos acontecimentos dos fatos, também se atribui a qualidade de sujeito passivo solidário deste crédito tributário lavrado sobre a DACAR. No entanto, tendo em vista o seu falecimento ocorrido no ano de 2009, a obrigação tributária foi transferida para seus sucessores legais, Roberto Tadeu Manfredini (fl. 3223/3226), Rosalina Manfredini (3227/3230), Rosane Aparecida Manfredini (fl. 3231/3234), Rosângela Manfredini (fl. 3235/3238) e Rosely Manfredini Barbosa (fl. 3239/3242), até o limite do quinhão (ou meação) por eles recebidos, nos termos do art. 131, inciso II do CTN.

A capitulação legal da aplicação da multa qualificada se fez pelo acolhimento do disposto nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, combinados com o art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, em razão do evidente intuito de fraude.

A multa isolada é decorrente da glosa de exclusão oriunda de despesa de amortização de ágio que acabou por afetar as bases de cálculos sobre as quais são apuradas as antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL.

Como o crédito tributário referente ao presente auto de infração excede, individualmente, a trinta por cento do patrimônio conhecido da contribuinte, dos dois sujeitos passivos solidários e de três dos cinco responsáveis por sucessão e, simultaneamente, é superior a R\$ 2.000.000,00, foi efetuado o arrolamento de seus bens, o qual está sendo acompanhado pelos seguintes Processos Administrativo: 10980.726011/2012-22, 10980.726012/2012-77, 10980.726013/2012-11 e 10980.726019/2012-99.

Destarte, foi apensado aos autos Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do Processo Administrativo 10980.726010/2012-88.

DA OPERAÇÃO

As operações entre partes relacionadas, ocorridas entre os dias 01/11/2004 e 01/03/2005, além da DACAR, envolveram outras três empresas do mesmo grupo econômico, a saber: FBM HOLDING S/A, antiga FBM ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA (CNPJ 01.894.288/0001-58), FBM PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 04.706.261/0001-82) e FBM ADMINISTRADORA DE BENS (CNPJ 04.078.292/0001-36). Destaque-se que todas essas empresas possuem (ou possuíam) sede e domicílio sítos à Rua Tavares Lyra, 2200, bairro Afonso Pena, município de São José dos Pinhais – PR. Ademais, todas eram comandadas pelos Srs. SÉRGIO FRANÇOZI (CPF 401.780.649-04), JAIRO JOSÉ BARBOSA (CPF 184.062.209-10) e REDOVINO MANFREDINI (CPF 010.107.869-20).

As operações societárias, que culminaram na geração do ágio, ocorreram em cinco momentos distintos, a saber:

a) 01/11/2004 – a FBM PARTICIPAÇÕES LTDA é transformada em sociedade anônima (os seus sócios eram os Srs. SÉRGIO, JAIRO e REDOVINO). Também nesta data a empresa FBM ADMINISTRADORA DE BENS LTDA é transformada em sociedade anônima (os seus sócios eram os Srs. SÉRGIO, JAIRO e REDOVINO).

b) 30/11/2004 – conversão da DACAR em subsidiária integral da FBM PARTICIPAÇÕES, neste ato, Srs. SÉRGIO, JAIRO e REDOVINO subscrevem ações da FBM

PARTICIPAÇÕES e integralizam-nas por meio de entrega de suas ações da DACAR por eles avaliadas em R\$ 60.000.000,00, valor este apurado com base na metodologia da rentabilidade futura conforme “Laudo de Avaliação da Companhia Dacar Química do Brasil para Efeito de Incorporação de Ações” datado de 01/11/2004; em contrapartida desse aumento de capital foi registrado no ativo permanente da FBM PARTICIPAÇÕES investimento na DACAR neste mesmo montante, do qual R\$ 52.658.258,00 era representado por Ágio oriundo em expectativa de rentabilidade futura; deste modo, os Srs. SERGIO, JAIRO e REDOVINO passaram a ser acionistas da FBM PARTICIPAÇÕES, que por sua vez passou ser acionista da DACAR; ou seja os sócios pessoas físicas continuaram controlando a DACAR, só que indiretamente.

Além disso, nessa mesma data, também a feita a conversão da FBM ADMINISTRADORA DE BENS em subsidiária integral da FBM PARTICIPAÇÕES; neste ato, Srs. SERGIO, JAIRO e REDOVINO subscrevem ações da FBM PARTICIPAÇÕES e integralizam-nas por meio de entrega de suas ações da FBM ADMINISTRADORA DE BENS por eles avaliadas em R\$ 20.140.434,00, valor este apurado com base na metodologia da rentabilidade futura conforme “Laudo de Avaliação da Companhia FBM Administradora de Bens S/A para Efeito de Incorporação de Ações” datado de 01/11/2004; em contrapartida desse aumento de capital foi registrado no ativo permanente da FBM PARTICIPAÇÕES investimento na FBM ADMINISTRADORA DE BENS neste mesmo montante, do qual R\$ 18.932.680,00 era representado por ágio.

Ou seja, nesta data, o capital social da FBM PARTICIPAÇÕES então ascendeu de R\$ 7.832.169,00, para R\$ 88.242.603,00, representado 100% por ações da DACAR e da FBM ADMINISTRADORA DE BENS.

c) 15/12/2004 – a FBM ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA é transformada em FBM HOLDING LTDA; ademais, o capital social da FBM HOLDING LTDA é aumentado de R\$ 300,00 para R\$11.742.732,00 mediante a integralização, na HOLDING, das cotas que os sócios da HOLDING (Srs. SERGIO, JAIRO e REDOVINO) já detinham na Companhia FBM PARTICIPAÇÕES, cotas estas avaliadas pelo custo da aquisição no valor total de R\$11.742.432,00.

d) 02/01/2005 – a FBM HOLDING LTDA é transformada em FBM HOLDING S/A.

e) 01/03/2005 – a FBM PARTICIPAÇÕES é extinta (mediante cisão total) e parte do seu patrimônio é incorporado pela DACAR e outra parte pela FBM ADMINISTRADORA BENS; em virtude dessa incorporação de parte do patrimônio da FBM PARTICIPAÇÕES, as ações emitidas por esta foram extintas, e em virtude dessa extinção seu único acionista – FBM HOLDING S/A – recebeu as ações da DACAR na mesma proporção da participação que detinham da FBM PARTICIPAÇÕES (neste caso 100%). Ou seja, os Srs. JAIRO, REDOVINO e SÉRGIO – sócios da FBM HOLDING com 33,33% de participação cada - continuaram controlando a DACAR. No entanto, a DACAR passou a registrar em seu ativo ágio próprio e FBM HOLDING passou a registrar investimento majorado na DACAR.

A partir de então a DACAR passou a apropriar em sua contabilidade, e, por conseguinte em suas DIPJ, despesas oriundas da amortização desse ágio interno à razão de R\$ 10.531.651,68 em cada ano (vide conta contábil de despesa 133586 – Amortização de Ágio).

Com efeito, sustenta a fiscalização que as operações estruturadas em comento indicam a existência de um objetivo único, eleito previamente à escolha dos instrumentos a

serem utilizados. Por assim dizer, o fim (a redução de tributos) foi definido antes dos meios (assembléias, alterações contratuais, laudos, protocolos e justificação, etc), o que conduz ao predomínio do fim sobre o meio, já que este (o meio) foi escolhido unicamente por servir ao objetivo visado, que não era outro senão uma menor carga tributária.

Em relação à FBM PARTICIPAÇÕES, relata a fiscalização ter ela servido como “empresa veículo” para a manobra a ser efetuada em seguida, tendo permanecido como “controladora” da DACAR por apenas três meses, de 30/11/2004 a 01/03/2005. Ou seja, fica evidente que jamais houve, por parte dos Srs. SÉRGIO, JAIRO e REDOVINO, a intenção de viabilizar a FBM PARTICIPAÇÕES, de sorte que esta pudesse conservar as ações da DACAR.

Ademais, ressalta que analisando os atos societários registrados na Jucepar (Junta Comercial do Paraná), em conjunto com os dados contábeis das empresas envolvidas, verificou-se que em nenhuma das etapas ocorreu investimento de capital ou recursos, ou mesmo realização de despesas incorridas, que justificassem num momento posterior a amortização de ágio. Em outras palavras, nas integralizações de capital feitas nos dias 30/11/2004 (FBM PARTICIPAÇÕES), e 01/03/2005 (DACAR) não houve aportes de bens ou moeda em espécie, e sim apenas declarações de integralização de quotas de capital e/ou subscrição de ações por meio de entrega de direitos representativos de cotas ou ações de outras sociedades. Ou seja, para a utilização dos dispositivos na forma pretendida, o sujeito passivo desvirtuou o conceito de ágio atribuído pela legislação tributária e pelas normas contábeis. Com isso, afirma que um ágio não pago está desprovido de uma característica fundamental, sem a qual o mesmo não é contabilmente aceito: a substância econômica. Além disso, afirma não há que se falar em ágio quando o mesmo surgiu de em transações entre partes não independentes.

O relatório fiscal destaca, ainda, que praticamente a totalidade da economia tributária obtida em decorrência desse planejamento tributário abusivo não permaneceu na DACAR, mas foi transferida aos patrimônios pessoais dos seus administradores/acionistas. Assim foi que:

f) Em 15/04/2009 – foi aprovada a redução do capital da HOLDING (para restituição aos sócios) de R\$ 86.850.000,00 para R\$ 2.898.270,00 (ou, seja redução de R\$ 83.951.730,00). Com isso as ações que a HOLDING detinha da DACAR e da FMB ADM. BENS foram restituídas aos Srs. SERGIO, JAIRO e REDOVINO. Com isso, o saldo da conta contábil Reserva de Lucros da HOLDING, de R\$ 72.918.993,00, foi zerado e o seu montante foi distribuído aos três sócios da empresa (total de R\$ 24.306.331,00 para cada, declarados como “rendimentos isentos e não tributáveis” na DIRPF 2010 – AC 2009 de cada sócio).

g) Em 30/04/2010 - foi aprovada pelos Srs. SERGIO, JAIRO e REDOVINO a distribuição dos dividendos da DACAR no total de R\$ 44.517.966,41 (saldo acumulado na conta 257 - Reserva Especial de Lucros até aquele dia). Esse montante por sua vez foi dividido em três partes iguais, o que resultou num pagamento de R\$ 14.839.322,14 para cada acionista.

h) A partir do AC 2010 - com o falecimento do Sr. REDOVINO as suas ações da DACAR e da FBM ADM. BENS - foram transferidas aos seus sucessores; Em ato contínuo, a Sra. ROSALINA (mãe), repassou as suas ações herdadas para os demais sucessores (Srs. ROBERTO, ROSANE, ROSANGELA e ROSELY); Ainda em 2010 os acionistas da DACAR subscreveram cotas do GARDENS – FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (CNPJ 09.182.400/0001-30) mediante transferência de 60% de suas ações da DACAR. Em relação aos 40% restantes, 30% foi vertido ao patrimônio da HOLDING e

10% permaneceu de posse dos sócios pessoas físicas; Os cotistas do GARDENS então subscreveram cotas do VICTORIA – FIQ MULTIMERCADO FUNDO DE INVESTIMENTO EM QUOTAS DE FUNDOS DE INVESTIMENTO CRÉDITO PRIVADO (CNPJ 10.346.873/0001-04) mediante transferência de 100% de suas cotas do GARDENS ao VICTORIA.

Após isso, os Srs. SÉRGIO e JAIRO subscreveram cotas do VICTORIA mediante entrega do supracitado montante recebido por eles da HOLDING. Da mesma forma procederam os sucessores do Sr. REDOVINO (Srs. ROBERTO, ROSANE, ROSANGELA e ROSELY). Tais importâncias foram então investidas pelo VICTÓRIA no GOOD HOPE – FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO (CNPJ 11.733.898/0001-23).

Ao final, a DACAR é controlada 30% pela HOLDING e 60% pelo Fundo GARDENS.

Portanto, conclui o relatório fiscal afirmando que, em ato típico de blindagem patrimonial, os recursos economizados pela reestruturação societária narrada foram transferidos da DACAR para o Fundo VICTORIA, cujos únicos cotistas são os Srs. SÉRGIO, JAIRO e os sucessores *causa mortis* do Sr. REDOVINO. Acrescenta que tal Fundo não só é o atual controlador da DACAR, como também é o responsável pela administração dos dividendos distribuídos por esta a seus sócios.

DA IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 3260/3357), em que aduz, em síntese, o que segue:

a) no tópico “Breve relato das operações realizadas (Legitimidade dos Fatos e Demonstração do Efetivo Propósito Negocial)”, argúi que a presente operação não pode ser analisada simplesmente do ponto de vista da validade dos atos societários considerados isoladamente, sendo necessário analisa-la como um todo; que a contribuinte é uma empresa 100% brasileira, fabricante de tintas imobiliárias, cujo início das atividades em 1985 se deu com a atuação na linha de complementos automotivos; que no contexto do franco desenvolvimento de suas atividades, bem como da necessidade de preparação da empresa para a profissionalização da sua administração e a sucessão de seus fundadores, foi realizada uma série de reestruturações societárias, de forma a transferir o controle da companhia para uma companhia holding e, posteriormente, para fundos de investimento;

. até 30/10/2004 a estrutura societária do grupo era composta pelas seguintes empresas: FBM Participações, Dacar, FBM Administradora de Bens e FBM Administração e Serviços; em 30/11/2004 a FBM Participações promove a incorporação de ações da DACAR, avaliadas com base na sua expectativa de rentabilidade futura, por meio do competente laudo de avaliação; que foi registrado um ágio de R\$ 52.658.258,00, correspondente à diferença entre o preço de aquisição das ações da Dacar (R\$ 60.000.000,00) e o seu valor de patrimônio líquido avaliado pelo MEP (R\$ 7.341.742,00);

. em 30/11/2004 a FBM Participações também promove a incorporação de ações da FBM Administradora de Bens, cujas ações também foram incorporadas a valor de

mercado, com registro de ágio R\$ 18.932.680,00 fundamentado no valor de mercado dos bens do ativo; a FBM Participações constitui uma provisão no valor total de R\$ 71.590.938,00, correspondente a 100% do ágio decorrente da aquisição das ações da Impugnante e da FBM Participações;

. em 15/12/2004 a FBM Administradora e Serviços altera sua razão social para FBM Holding e, no mesmo ato, aprova aumento do seu capital de R\$ 300,00 para R\$ 11.742.432,00 mediante a integralização das cotas da FBM Participações, avaliadas a valor de custo, que os sócios detinham;

. em 01/03/2005 foi realizada a cisão total da FBM Participações, mediante a versão do seu patrimônio para a interessada e FBM Administradora de Bens; que, nesse momento o ágio foi incorporado ao patrimônio da interessada e as despesas com sua amortização contábil passaram a ser dedutíveis para fins fiscais (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997); que, à medida que registrava as despesas com a amortização contábil do ágio, também registrava uma receita de reversão da provisão, nos termos da Instrução CVM nº 349/01; que, como a despesa com a constituição da referida provisão havia sido adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 2004, a procedeu à exclusão da referida receita nos anos calendários subsequentes;

. em 15/04/2009 o capital da FBM Holding foi reduzido de R\$ 86.850.000,00 para R\$ 2.898.270,00 mediante a entrega das ações da Dacar e da FBM Administradora de Bens aos sócios pessoas físicas, aos quais foram destinados o saldo contábil da conta Reserva de Lucros, no valor total de R\$ 72.918.993,00;

. em 2010 os sócios pessoas físicas realizaram as seguintes operações societárias/patrimoniais: **(i)** subscrição da Gardens Fundo de Investimento em Participações (FIP), mediante transferência de 60% das ações da Dacar; **(ii)** versão de 30% das ações dessa companhia para a FBM Holding; e **(iii)** manutenção dos 10% das ações restantes em poder dos sócios pessoas físicas; essas pessoas físicas subscreveram quotas do Victoria – Fundo de Investimento em Quotas de Fundos de Investimento Crédito Privado (FIQ) mediante transferência de 100% das cotas do Gardens FIP; os sócios pessoas físicas subscreveram novas cotas do Victória FIQ mediante a integralização em dinheiro do valor que havia sido recebido a título de redução de capital/reserva de lucros, tendo tais valores sido investidos pelo Victória no Good Hope – Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado;

b) que não houve uma mera reorganização formal do Grupo societário, mas uma efetiva transformação e profissionalização da sua administração, com o controle e gestão da Impugnante pelos Fundos de Investimento mediante os seguintes órgãos: **(i)** Comitês de Investimento “1” e “2” (gestão financeira do caixa e estratégias de investimento); **(ii)** Conselho de Administração (gestão do negócio); **(iii)** Assembléias Gerais (participação de todos os sócios nas questões deliberativas);

c) no tópico “Preclusão da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio”, alega que em 30/11/2004 foi realizada a incorporação de ações da Impugnante pela FBM Participações, operação na qual foi gerado o ágio; que o Fisco não pode mais questionar (por meio dos autos de infração cientificados em 13/08/2012) a legalidade e eficácia tributária de tais atos societários, pois já transcorreu o prazo decadencial de cinco anos contados do fato que propiciou o surgimento do ágio; que o antigo Conselho de Contribuintes e o CARF já se manifestaram reiteradas vezes sobre o tema,

reconhecendo a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos fatos após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos;

d) no tópico “Da Impossibilidade de Tributação da Receita de Reversão da Provisão CVM 319 e 349 – Provisão Que Foi Adicionada Quando de Sua Constituição”, argumenta que em 2004 constituiu a Provisão CVM 319 e 349, no valor de R\$ 52.658.258,00, com contrapartida em despesa contábil de mesmo valor; que tal provisão foi constituída como forma de evitar os efeitos negativos do ágio no patrimônio líquido da Impugnante (proteção do fluxo de dividendos dos minoritários), conforme art. 6º da referida Instrução CVM; como a despesa com essa provisão foi adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL em 2004 (art. 335 do RIR de 1999), a receita decorrente de sua reversão deve ser excluída do lucro tributável, sob pena de tributação em duplicidade, entendimento este pacífico no antigo Conselho de Contribuintes;

e) no tópico “Ad Argumentandum – Da Validade do Ágio Interno Para o Direito”, aduz que não se pode fundamentar a tributação da receita de reversão da Provisão CVM 319 e 349 com base na suposta indedutibilidade da despesa com a amortização do ágio, pois são lançamentos contábeis absolutamente distintos, baseados em fatos que não se confundem; ainda que fosse possível tal fundamentação, a autoridade fiscal cometeu grave equívoco ao entender que o ágio interno não seria válido para fins fiscais, uma vez que referido ágio é respaldado pelo Direito, seja pela legislação societária, seja pela legislação tributária;

f) 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 como 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; que o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, determina em seu art. 8º que os registros contábeis específicos para fins tributários devem ser feitos no LALUR ou em livros auxiliares; que a esse conjunto de normas jurídicas estabelecidas pela legislação tributária atribui-se a denominação de Direito Contábil Fiscal;

g) 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 validade do ágio interno do ponto de vista da legislação societária e foi publicado após a ocorrência dos fatos em análise, em 2004;

i) a autoridade fiscal, ao tentar justificar a prevalência da Ciência Contábil sobre o Direito, afirma que somente haverá “substância econômica” quando o ágio observar os requisitos materiais previstos pela Ciência Contábil: **(i)** independência entre as partes; **(ii)** pagamento; e **(iii)** um efetivo ambiente concorrencial; contudo, o Ilustre Professor Eliseu Martins, ao analisar o disposto no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, se manifestou expressamente no sentido de que a legislação tributária dá respaldo para a operação da geração do ágio interno;

j) o 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; que, em conformidade com referida Instrução CVM, a FBM Participações desdobrou o custo de aquisição das ações da impugnante (R\$ 60.000.000,00) em valor do investimento pela equivalência patrimonial (R\$ 7.341.742,00) e ágio (R\$ 52.658.258,00), mas o agente fiscal concluiu, equivocadamente, que esse ágio seria inválido em face de ter sido gerado em operação: **(i)** na qual não houve pagamento; **(ii)** sem qualquer dispêndio; **(iii)** sem registro em conta de obrigações de terceiros;

k) que o negócio jurídico da incorporação de ações está previsto no art. 252 da Lei das S/A e corresponde à operação na qual ocorre o aumento do capital da sociedade incorporadora, que passa a ter a outra sociedade como sua subsidiária integral; 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; o custo de aquisição é o valor do capital aumentado e entregue aos titulares das ações incorporadas, custo este desmembrado em valor do investimento avaliado pelo MEP e ágio;

l) contesta a alegação do agente fiscal de que o lançamento do ágio não teve como contrapartida o lançamento de uma conta de obrigação, porquanto o aumento do capital social representa obrigação da companhia perante os sócios; que foi também equivocada a afirmação fiscal de que a FBM Participações e a interessada seriam credoras e devedoras da relação jurídica que deu ensejo ao nascimento do ágio, porquanto o credor é a incorporadora (FBM Participações) e os devedores são os sócios pessoas físicas que têm a obrigação de entregar a participação societária detida na Dacar; que não ocorreu “confusão jurídica” quando a FBM Participações foi extinta pela cisão e o ágio foi incorporado na Dacar, pois a FBM Holding continuou titular das participações societárias; que todos os pressupostos 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;

h) 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 (OfícioCircular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007), acerca da inadmissibilidade da geração de “ágio interno”, refere-se apenas à visão da Ciência Contábil; esse ofício-circular da CVM não questiona a 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;

m) 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; que a previsão de conferência de bens, a valor de mercado, para fins de integralização de capital é expressamente permitida às pessoas físicas, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1996;

n) com relação às formas de aquisição da participação societária, o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não traz qualquer referência a um negócio jurídico específico para que esta aquisição seja realizada; que a aquisição pode se dar sem necessidade de pagamento em dinheiro, como na dação em pagamento, doação, conferência de bens para integralização de capital e incorporação de ações; que no caso em questão, o custo das ações está devidamente suportado por ter havido uma efetiva aquisição em ambas as acepções do Direito Contábil Societário como do Direito Contábil Fiscal/Tributário, bem como por laudo elaborado por renomada empresa de auditoria;

o) no que diz respeito 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 incorporador, pois se trata de prerrogativa negocial que representa a própria livre iniciativa das partes na determinação do preço do ativo negociado;

p) quanto 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 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;

q) 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 (pessoas físicas) da empresa que tiveram suas ações incorporadas (Dacar), riqueza essa que deve ser tributada a título de ganho de capital, mas apenas pelo regime de caixa;

r) no tópico “O Ágio Interno e a Atual Jurisprudência do CARF”, relata que a validade do ágio interno para fins fiscais foi reconhecida recentemente pelo CARF no Acórdão ns 1101-00.708, sessão de 11/04/2012 (processo nº 10680.724392/2010-28); que nesse acórdão foi firmado entendimento no sentido de que: **(i)** o pagamento em dinheiro é apenas uma dentre as várias formas existentes para a aquisição de participações societárias; **(ii)** a aquisição de participação societária não se dá apenas por meio de compra e venda; **(iii)** não existe na legislação fiscal qualquer restrição ao reconhecimento do ágio em operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico;

s) No tópico “Isonomia com Tratamento Fiscal do Deságio”, indaga se, caso tivesse apurado deságio, deveria amortiza-lo para ser tributado nos 5 anos subsequentes; que a Receita Federal (Acórdão nº 10807684) já manifestou entendimento de que esse deságio **deveria ser tributado mesmo quando gerado dentro do mesmo grupo;**

t) no tópico “Da Inexistência de Sociedade Veículo – Objetivos Econômicos da Operação”, argüi que a FBM Participações foi regularmente constituída e serviu ao propósito econômico do Grupo de expandir suas atividades; em 2004 os sócios da Dacar decidiram reestruturar a companhia com o objetivo de implementar medidas de governança corporativa, profissionalizando sua administração e preparando a empresa para a sucessão de seus fundadores; o conjunto de atos negociais e societários implementados foram realizados nos estritos termos da lei e eram necessários e essenciais para consecução daqueles objetivos, sendo que a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio foi apenas uma consequência;

u) que a FBM Participações não foi uma mera “empresa veículo” para gerar um direito supostamente fictício à amortização fiscal do ágio, pois foi efetivamente constituída e serviu ao seu objetivo econômico de permitir a evidenciação do verdadeiro valor da Dacar (avaliado com base na expectativa de rentabilidade futura); que a única norma que poderia ter sido aventada para a desconsideração de uma operação sem substância econômica seria o parágrafo único do artigo 116 do CTN, de eficácia limitada, pois os procedimentos necessários para aplicação dessa norma dependem de elaboração de lei ordinária, o que até o presente momento não ocorreu;

v) no tópico “Da Inexistência de Fraude nas Operações em Questão/Da Inaplicabilidade de Multa Agravada”, argumenta que não houve, no presente caso, intuito de fraude nas operações que culminaram com: **(i)** a apuração do ágio e a posterior dedutibilidade da sua amortização contábil; **(ii)** a constituição da Provisão CVM 319 e 349; **(iii)** a adição da despesa com a constituição da Provisão CVM 319 e 349; **(iv)** a exclusão das receitas decorrentes da posterior reversão contábil dessa provisão;

w) para a caracterização da fraude, há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário; que age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém, ou seja, todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar; para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, é necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa;

x) que é grosseira a justificativa apresentada pelo Agente Fiscal como “prova” desse dolo, pois foi utilizada a transcrição de um trecho do “Protocolo e Justificação de Cisão Total Seguida de Versão do Patrimônio Cindido às Companhias Já Existentes”, pois este ato societário é exatamente aquele previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, como suficiente para desencadear a dedutibilidade da amortização do ágio para fins fiscais;

y) ressalta que quem age com fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários de entrega obrigatória e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações; e mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos, mas, no presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Impugnante;

z) no tópico “Ad Argumentandum – Inexistência do Dolo – Suposto Erro na Interpretação da Lei”, salienta que não ocorreu fraude no presente caso, pois, no máximo, se trata de uma questão de “erro de interpretação” acerca da licitude das operações societárias, o

que afasta, por consequência, o dolo e a má-fé, que são os requisitos necessários à configuração da fraude mencionada pelo Agente Fiscal;

aa) no tópico “Ad Argumentandum - Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa Com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização” alega que inexistente previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, pois não se encontra elencado dentre as hipóteses de adição prevista no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; que constou do Termo de Verificação Fiscal que o lançamento da CSLL foi fundamentado no § 2º do artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995, que trata de “omissão de receita”, hipótese completamente distinta da discutida nos presentes autos;

bb) da análise do histórico legislativo denota-se que: **(i)** a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; **(ii)** a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638, de 2007; **(iii)** a base de cálculo do IRPJ é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL;

cc) nos tópicos relativos à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa argumenta que os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base; que a multa isolada somente pode ser exigida caso o Fisco verifique falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais antes do término do ano-base; que não pode haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso; argúi o decurso do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, da multa isolada correspondente às estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas até 31/07/2007;

dd) no tópico “Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa” alega que ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, é certo que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;

ee) no tópico “Do Pedido” requer: **(i)** o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, seja em razão da preliminar, seja em razão do mérito, com o consequente cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo; **(ii)** alternativamente, o cancelamento da multa de ofício agravada, pela inexistência de fraude ou dolo, bem como da multa isolada, seja em razão da duplicidade de cobrança com a multa de ofício, seja pela impossibilidade de cobrança após o encerramento do exercício.

DA IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Cientificados por via postal em 11/08/2012 e 13/08/2012 (AR às fls. 3247 e 3253), respectivamente, Jairo José Barbosa e Sérgio Françozi, apresentaram, também em 10/09/2012, as tempestivas impugnações de fls. 3599/3616 e 3740/3757, instruídas com os documentos de fls. 3617/3631 e 3758/3772, nas quais:

a) requerem que a impugnação apresentada pela Dacar Química do Brasil S/A seja parte integrante da presente defesa;

b) alegam que não podem prosperar os argumentos da autoridade fiscal para justificar a lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária, pois não há que se falar: **(i)** de responsabilidade tributária antes de encerrada a esfera administrativa; **(ii)** em interesse comum que justifique a aplicação do artigo 124, I, do CTN; e **(iii)** em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatutos, o que impede a aplicação do artigo 135, III, do CTN;

c) que a inclusão de responsáveis tributários no polo passivo da obrigação tributária é competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional; o Agente Fiscal apenas poderia exigir o crédito tributário da Dacar Química do Brasil S/A, por ser essa pessoa jurídica que possui relação direta com os atos contábeis e operações societárias supostamente indevidas; qualquer apreciação da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal é precária, já que o julgamento do lançamento fiscal está pendente de decisão final; a sujeição passiva antes do encerramento do processo administrativo gera significativo ônus às pessoas físicas envolvidas, que ficam desprovidas do pleno gozo de seus bens, além dos transtornos causados pela sujeição solidária a débitos indevidos; por força do entendimento judicial predominante que admite a posterior inclusão de responsável tributário na fase de cobrança executiva (após o encerramento do processo administrativo), notório o direito dos Impugnantes de serem exonerados da presente obrigação;

d) que não se verifica a presença do interesse comum previsto no art.124, I, do CTN para dar ensejo à responsabilidade solidária; para que reste caracterizado o interesse comum é imprescindível que as partes consideradas encontrem-se lado a lado na relação jurídico-tributária, sendo insuficiente o mero interesse fático eventual de uma determinada parte; resta claro que a responsabilização de acionistas e administradores de uma pessoa jurídica somente pode ocorrer diante da comprovação da prática de atos contrários à lei e aos estatutos da empresa;

e) que o Agente Fiscal esquivou-se de comprovar quais teriam sido os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, limitando-se a afirmar que os impugnantes participaram do processo decisório relativo às operações que teriam culminado na suposta redução indevida de tributos; o ágio interno é válido para fins tributários, não havendo qualquer intuito de fraude nas operações que culminaram na sua apuração e amortização; ainda que se pretendesse alegar que a Dacar Química do Brasil S/A, em virtude dos atos que contaram com a participação dos Impugnantes, deixou de recolher tributos, a infração de lei a que faz referência o art. 135 não há de ser entendida como a mera ausência de pagamento de tributo;

f) ao final requer o conhecimento e o provimento da impugnação, com o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Rosalina Manfredini e Rosely Manfredini Barbosa, científicas por via postal em 13/08/2012 (AR às fls. 3249 e 3252), além de Rosane Aparecida Manfredini, cujo AR foi devolvido (fl. 3250), apresentaram, em 10/09/2012, as impugnações de fls. 3632/3652, 3704/3724 e 3668/3688, respectivamente, instruídas com os documentos de fls. 3653/3667, 3725/3739 e 3689/3703, acrescentaram as seguintes alegações:

a) que a responsabilização advém do falecimento de Redovino Manfredini, pois entendeu a autoridade fiscal que a obrigação tributária transferiu-se a seus sucessores, nos termos do art. 131, II, do CTN, até o limite do quinhão recebido em herança;

b) que a ação praticada por Redovino Manfredini que acarretou na sua obrigação solidária decorre de um ato pessoal e indissociável da sua atividade, exercida na administração da Dacar Química do Brasil S/A, de forma contrária a lei e ao contrato social, no entender do Agente Fiscal; que os efeitos desta infração não podem ser transferidos aos seus herdeiros, por se tratar de atos decorrentes de uma atividade de gestão/administração realizada de forma personalíssima;

c) o crédito tributário oriundo de suposto ato doloso não pode afetar terceiros desvinculados do ato praticado que tenha gerado a sanção imposta pela autoridade fiscal; no Direito Tributário, ninguém responderá por uma infração que não tiver cometido ou ao menos colaborado para a consecução desse ato, o que denota a impossibilidade da exigência do crédito tributário; considerando que os atos que deram ensejo à constituição do crédito tributário e à aplicação da multa agravada foram atos de gestão e administração praticados pessoal e diretamente por Redovino Manfredini, não se pode admitir que as impugnantes respondam, em razão da sucessão, por tais valores.

Roberto Tadeu Manfredini, cientificado por via postal em 14/08/2012 (AR à fl. 3248), apresentou em 11/09/2012, a tempestiva impugnação de fls. 37783779, instruída com os documentos de fls. 3780/3817, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) esclarece que é acionista minoritário da Dacar Química do Brasil S/A e jamais recebeu qualquer valor a título de dividendos em suas contas correntes, bem como jamais compactuou com a forma como foram “aparentemente” distribuídos os dividendos, tendo inclusive sido levado a erro (vício de consentimento), motivo pelo qual propôs a Ação Anulatória de Deliberação Social, Por Indisponibilidade Patrimonial, em trâmite na 2ª Vara Cível do Foro Regional de São José dos Pinhais/PR;

b) que discorda principalmente das manobras de gestão da Dacar Química do Brasil S/A, ou seja, dos procedimentos escriturais onde os recursos, muito embora registrados em nome do impugnante (participação de 8,34%), foram levados diretamente ao fundo de investimento constituído sem o seu consentimento;

c) requer a suspensão dos efeitos do auto de infração na parcela atribuída ao impugnante, até o proferimento de sentença final nos autos da Ação Anulatória de Deliberação Social.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 22/12/2012, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, indeferir a preliminar de decadência das estimativas de IRPJ e CSLL apuradas até 31/07/2007 e de preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos que deram origem ao ágio amortizado; e, no mérito, negar provimento à impugnação, mantendo os lançamentos de IRPJ e CSLL, assim como as atribuições de responsabilidade tributária solidária (fl. 3819/3870), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

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

Autenticado digitalmente em 22/11/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/11/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 05/12/2013 por CARLOS PE LA, Assinado digitalmente em 11/12/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação, da falta de pagamento na aquisição das participações societárias e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. SOMENTE O ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO PODE SER AMORTIZADO. RECUPERAÇÃO DO CAPITAL APLICADO.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; somente o ágio efetivamente pago, com expectativa de rentabilidade futura, pode ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou pelos lucros futuros da investida, cujos valores não representam um ganho efetivo, já que a investidora por eles pagou antecipadamente, mas uma recuperação do capital aplicado.

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 INSTRUÇÕES CVM 319 E 349. INOCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE.

A tributação do valor correspondente à reversão da Provisão Instruções CVM 319 e 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 decorrente de despesa indedutível com amortização indevida de ágio interno, constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas.

PROVISÃO INSTRUÇÕES CVM 319 E 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 Instruções CVM 319 e 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. No presente, caso, como o valor do ágio constituído pela ex-controladora foi integralmente anulado pela Provisão Instruções CVM 319 e 349, verifica-se que parcela alguma do ágio tinha substância econômica e, em consequência, valor algum pode ser recuperado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, além de as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto participaram diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, tendo sido beneficiados, mediante distribuição de lucros e dividendos, com os ganhos indevidos de natureza tributária decorrentes da amortização desse ágio interno; com o falecimento de um dos sócios, o espólio, os sucessores e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo “de cuius”, limitado ao montante do quinhão do legado ou da meação recebido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ESTIMATIVAS MENSAIS.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se para as estimativas mensais de IRPJ o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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 há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da exclusão no LALUR dos encargos com amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício, inclusive com a correspondente multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios administradores estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito comercial do ágio gerado em operações realizadas intragupo, em transações que não se revestem de substância econômica, sem efetivo pagamento 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%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA EMPRESA E DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 3924/4103, em 20/12/2012, repisando os argumentos de sua peça impugnatória.

Jairo José Barbosa e Sérgio Françozi, apresentaram, tempestivamente, em 20/12/2012, os respectivos recursos voluntários de fls. 4455/4541 e 4370/4454, repisando os argumentos de suas peças impugnatórias.

Rosalina Manfredini, Rosely Manfredini Barbosa e Rosane Aparecida Manfredini, apresentaram também em 20/12/2012, os tempestivos recursos voluntários de fls. 4282/4369, 4194/4281 e 4104/4193, repisando os argumentos de suas peças impugnatórias.

Rosângela Manfredini e Roberto Tadeu Manfredini, devidamente notificados do acórdão de primeira instância, não apresentaram recurso.

MEMORIAIS DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional apresentou memoriais (fls. 4544/4590) sustentando as seguintes razões para o desprovimento dos recursos voluntários:

a) O entendimento pela responsabilidade tributária solidária dos administradores, prevista no art. 135, III do CTN, já foi objeto de profundo e completo parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55, de 2009, onde a “responsabilidade por substituição”, ou benefício de ordem é expressamente afastada, ao passo que a responsabilidade solidária é amplamente reconhecida.

b) Ressalta o teor da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, para concluir que não há qualquer razão para que sejam cancelados os Termos de Sujeição Passiva lavrados contra os administradores acima mencionados, bem como contra os herdeiros do Sr. Redovino Manfredini.

c) Conforme jurisprudência do CARF, o fato gerador só ocorre quando das amortizações indevidas de ágio, não havendo que se falar em decadência.

d) O ágio utilizado pela Contribuinte não existiu de verdade, fora criado apenas no papel, pois não apresenta propósito comercial e substrato econômico que justifique o seu surgimento.

e) A estrutura que transformou a DACAR e a FBM ADMINISTRATORA BENS em subsidiárias integrais da FBM PARTICIPAÇÕES, antes dita como de fundamental importância para os negócios do GRUPO, desfez-se em um lapso de poucos dias.

g) Nas integralizações de capital feitas nos dias 30/11/2004 (FBM PARTICIPAÇÕES), e 01/03/2005 (DACAR) não houve aportes de bens ou moeda em espécie, e sim apenas declarações de integralização de quotas de capital e/ou subscrição de ações por meio de entrega de direitos representativos de quotas ou ações de outras sociedades.

h) Mesmo que se considere como válido o propósito comercial eleito pela Recorrente e se reconheça como oriundo de transações entre partes independentes, destaca-se que o registro que originou a criação do ágio fora cancelado com a posterior incorporação de uma empresa pela outra, já que uma sociedade não pode ser sócia dela mesma. Assim, quando a Dacar incorporou a parcela cindida da FBM Participações, tal investimento, traduzido em ações da própria Dacar, teve que ser cancelado, pois a ela não poderia ter, após a incorporação, participação societária de si mesma. O registro do valor de mercado da Dacar nos livros da FBM Participações, assim, acabou sendo cancelado.

i) Como tal investimento seria obrigatoriamente cancelado com a incorporação, o valor de mercado das ações da Dacar seria cancelado, restando à empresa resultante da reorganização somente o direito à amortização do ágio criado de forma artificial. Portanto, como resultado líquido da estruturação empresarial adotada, tem-se somente como efeito tributário o direito à amortização do ágio pela empresa resultante. O propósito comercial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, um fim em si mesmo.

j) O ágio contabilizado com o aumento de capital da FBM Participações também não apresenta substrato econômico que justifique o seu surgimento. Com a incorporação da FBM Participações pela Dacar, o investimento que deu origem ao ágio não refletiu nenhum gasto efetuado pela adquirente do investimento e/ou nenhum ganho auferido pela FBM Participações (alienante). Mesmo tendo havido, no papel, a aquisição do investimento que deu origem ao ágio, o qual foi pago com ações da Recorrente, não houve circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a sua existência.

l) Caso se considere que houve efetivo ganho e gasto, estar-se-á diante da esdrúxula hipótese de que uma empresa seja ao mesmo tempo alienante de sua participação societária e, em decorrência dessa alienação, responsável pelo pagamento do sobrepreço por ela mesma estipulado.

m) Mesmo se não tivéssemos enveredado pela ausência de propósito comercial ou sobre a discussão de tratar-se ou não de ágio interno, ainda assim a dedutibilidade deste ágio seria impossível. Isso porque a permissão legal para que a empresa resultante de incorporação, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa amortizar esse ágio (despesa dedutível), exige a absorção do patrimônio da incorporada; de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a “confusão patrimonial do investimento”, ou seja, o ágio pago na aquisição das ações de A em B resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento).

o) A ausência de propósito comercial e de substrato econômico, da mesma forma que impedem a existência material do ágio, atestam a simulação praticada pela

Processo nº 10980.725989/2012-77
Acórdão n.º **1402-001.461**

S1-C4T2
Fl. 22

Contribuinte, estando cabalmente demonstrado que o negócio praticado pela Contribuinte foi realizado com evidente intuito fraudulento.

p) Deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ - Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

DA PRELIMINAR

Inicialmente, no que tange à alegação de preclusão da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, cabe tecer algumas considerações.

Conforme Termo de Verificação e “Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações para Conversão em Subsidiária Integral”, em **30/11/2004** foi realizada a incorporação de ações da Recorrente pela FBM PARTICIPAÇÕES, operação na qual foi gerado o ágio.

Conforme “Protocolo e Justificação de Cisão Total Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Companhias Já Existentes”, em **01/03/2005**, foi deliberada a incorporação da parte cindida da FBM PARTICIPAÇÕES pela Recorrente.

A amortização da primeira parcela de ágio ocorreu em **31/01/2007**.

Contabilmente, a Recorrente reduziu seu Lucro Líquido mediante apropriação de despesa de amortização de ágio, conta de despesa “133586 – Amortização de Ágio” (fl. 3139), conforme Ficha 05, linha 31 “Outras Despesas Operacionais” (fl. 3139 e 3166).

Já o aumento do Lucro Líquido ocorreu mediante reconhecimento de receita de Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais, conforme Ficha 06, linha 28 “Reversão dos Saldos...”.

Em relação ao Lucro Real, o mesmo foi reduzido mediante exclusão da reversão acima referida, conforme Ficha 09, linha 29 “(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis”.

A partir de tais procedimentos, relata a fiscalização que o Lucro Líquido não se alterou, pois a sua redução pela despesa foi compensada pela receita de reversão de despesa, mas que, contudo o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL foram indevidamente reduzidos.

A ciência dos autos de infração ocorreu em **13/08/2012**.

Posto isso, a controvérsia preliminar destes autos cinge-se em saber qual a data inicial para contagem do prazo decadencial do ágio, se **(i)** na data em que ocorre a aquisição de participação societária, **(ii)** na data da incorporação que permite legalmente o início da amortização do ágio, ou **(iii)** na data de sua primeira parcela amortizada. Mais do que isso, consiste em saber se os atos societários perpetrados pela contribuinte cujos valores foram

contabilizados a mais de cinco anos não mais podem ser revistos, ainda que causem reflexos na contabilidade atual.

No mais, parece claro que ao caso aplica-se o artigo 150, § 4º do CTN. Como se sabe, os tributos sujeitos ao lançamento por declaração impõe ao fisco a necessidade de ulterior homologação do lançamento, como atividade exercida pelo sujeito passivo. Por conta disso, quando o contribuinte efetua pagamento antecipado, conta-se o *dies a quo* do prazo quinquenal à partir da ocorrência do fato gerador.

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, passo a transcrever:

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

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

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

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

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

Passo então a analisar os desenhos normativos aplicáveis à hipótese.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sendo assim, o desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial e ágio ou deságio não é uma conveniência do contribuinte, já que a lei

expressamente o obriga a proceder à separação entre o custo avaliado por equivalência e o ágio ou deságio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Há mais uma observação relevante a ser feita, apontada em estudos por Ricardo Mariz de Oliveira que, no mais das vezes, é simplesmente ignorada por alguns

intérpretes ou aplicadores da lei: a finalidade legal do desdobramento do custo de aquisição, com a determinação de ágio ou deságio.

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

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

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

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

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

Nesse passo, nem se alegue que o fato gerador do ágio ocorre com a sua amortização. Ora, a ocorrência do ágio elemento contábil nada tem a ver com a possibilidade de amortização do mesmo.

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

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

Voltando ao caso concreto, verificamos que a FBM PARTICIPAÇÕES era empresa obrigada ao MEP no ano-calendário 2004, em virtude da aquisição de participação societária na empresa DACAR, por força do que dispunha o art. 248 da Lei nº. 6404/1976. Vejamos a redação do artigo há época:

“Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.”

Ou seja, no momento em que a FBM PARTICIPAÇÕES adquiriu participação societária da DACAR, passou a ser sua controladora. Uma vez controladora da DACAR, a FBM PARTICIPAÇÕES viu-se legalmente obrigada a registrar sua participação na DACAR pelo MEP e, por sua vez, obrigada a desdobrar o preço pago (conforme dispõe o art. 20 do Decreto-lei nº. 1598/1977).

Sendo assim, o ágio pago pela FBM PARTICIPAÇÕES nasceu na data da aquisição de participação societária da empresa DACAR - em **30/11/2004**.

É de se convir que a partir dessa data os fatos passaram ao conhecimento da autoridade fiscal e a partir desse momento já era possível proceder ao lançamento ou questionamento acerca da fundamentação do ágio registrado.

Em resumo, não poderiam ser questionados os atos praticados no ano-calendário 2004, já que decorridos mais de 5 anos entre o surgimento do ágio (**30/11/2004**) e a lavratura dos autos de infração (**13/08/2012**).

Outrossim, e por consequência de ser assim, o entendimento jurisprudencial deste Conselho é no sentido de que a adição de valores futuros tidos como indedutíveis a

períodos passados e alcançados pela decadência não pode ser admitida, já que se equipara a lançar valores naquele período. Vejamos algumas decisões nesse sentido:

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

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

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

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

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

(...) Essa questão, aliás, não é nova na jurisprudência administrativa. Vários precedentes já foram apreciados e o entendimento desta Corte é no sentido sustentado pela recorrente. Assim, é firme a orientação jurisprudencial que a contagem do prazo decadencial deve ter início na data em que o prejuízo é apurado. A partir dessa data, tem o fisco cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Passado esse prazo, o fisco não pode mais glosar o valor compensado. (Acórdão 108-09.621, Relator João Francisco Bianco, DOU em 07/11/2008).

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

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

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

IRPF - REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO - A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar acatada. (Acórdão 102-46.305, Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Reduzir aquelas exclusões implicam na redução dos prejuízos fiscais apurados pela empresa naqueles períodos (=lançar, como visto), o que não é mais possível face ao decurso do prazo

decadencial. (Acórdão nº : 107-06.061, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 28/03/2001)

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

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

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

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

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

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

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

É exatamente o caso dos autos, no qual a fiscalização, avaliando procedimento adotado na contabilização do ágio, desconsiderou os registros contábeis da contribuinte, embora essa apuração já estivesse alcançada pela decadência.

Não é demais ressaltar que ao disciplinar o procedimento de amortização, as Leis nº 9.532/1997 e 9.178/1998, não estabeleceram qualquer regra demarcando os limites

temporais em relação aos quais o Fisco poderia retroceder no tempo, para verificar se o contribuinte efetivamente faz jus à amortização do ágio.

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

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

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

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

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

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

Posto isso, voto no sentido de acatar a preliminar de decadência levantada pela Recorrente para entender que não poderiam ser questionados os atos praticados no ano-calendário 2004, dentre eles a fundamentação do ágio contabilizado, afastando, portanto, todo lançamento dos autos de infração em análise.

Todavia, vencido nessa preliminar, enfrento o mérito.

DO MÉRITO

No presente caso, a autoridade fiscal constatou que a FBM PARTICIPAÇÕES incorporou as ações da DACAR e da FBM ADMINISTRADORA DE BENS em 30/11/2004, que passaram a ser suas subsidiárias integrais, e aumentou seu capital social em R\$ 80.410.434,00 mediante emissão de 80.410.434 novas ações ordinárias nominativas, no valor de R\$ 1,00 cada, em substituição às ações anteriormente detidas por Sérgio Françozi, Jairo José Barbosa e Redovino Manfredini nas sociedades incorporadas, conforme Ata de AGE da FBM PARTICIPAÇÕES (fls. 6369).

Considerando que DACAR e a FBM ADMINISTRADORA DE BENS possuíam à época patrimônio líquido de R\$ 7.341.742,00 e R\$ 1.477.754,00, respectivamente,

e foram recebidas por R\$ 80.410.434,00 na integralização do aumento do capital social da FBM PARTICIPAÇÕES, conforme Laudos de Avaliação elaborados pela ZHC Consultores S/S Ltda. (fls. 4248 e 5562), foi constituído ágio no montante de R\$ 71.590.938,00, sendo R\$ 52.658.258,00 sobre o patrimônio líquido da Recorrente.

Ato contínuo, a FBM PARTICIPAÇÕES foi cindida totalmente e parte de seu patrimônio, que incluía o ágio na aquisição da participação da DACAR, foi incorporado pela própria DACAR, tornando-se, com isso, amortizável, em virtude do que dispõe o art. 386, III, do RIR/99.

Conforme auto de infração fls.3165/3167, nas DIPJ 2008, 2009 e 2010 (referente anos-calendário 2007 a 2009), a Recorrente lançou a despesa de amortização na Ficha 05 e estornou a mesma despesa na Ficha 06, anulando o efeito da amortização sobre o Lucro Líquido. Porém, na Ficha 09, essa despesa tornou a ser excluída, o que acabou por reduzir, indevidamente, o Lucro Real tributável.

Esta exclusão foi registrada mensalmente no LALUR nos períodos de jan/2007 a dez/2009, conforme abaixo: (O valor da exclusão anual de R\$ 10.531.651,68 equivale à exclusão mensal de R\$ 877.637,64, conforme excerto do LALUR 2007 da Recorrente)

PARTE A - Registro dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício				
EMPRESA: 1 DACAR QUIMICA DO BRASIL SA				PÁGINA: 2
LIVRO: 15 DATA: 31/01/2007				
DATA	COD	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/01/2007	40 1.306	Contribuição Social s/ o lucro CONTRIBUICAO SOCIAL A RECOLHER <i>Total da Conta:</i>	15.108,85 <i>15.108,85</i>	
		<i>Total do Grupo:</i>	<i>15.108,85</i>	
31/01/2007	140 1.900	Outras adições OUTRAS ADICAOES OUTRAS ADICÕES <i>Total da Conta:</i>	5.169,42 <i>5.169,42</i>	
		<i>Total do Grupo:</i>	<i>5.169,42</i>	
31/01/2007	660 1.903	Outras Exclusões PROVISAO CVM INSTR 319 E 349 REVERSÃO DE PROVISAO CVM 319 e 349 <i>Total da Conta:</i>		877.637,64 <i>877.637,64</i>
31/01/2007	6.400	PROVISAO P/CREDITO LIQUIDEZ DUVIDOSA REVERSÃO PROVISÃO DEVEDORES DUVIDOSOS <i>Total da Conta:</i>		-71.364,85 <i>-71.364,85</i>
		<i>Total do Grupo:</i>		<i>806.272,79</i>

Contabilmente, a Recorrente reduziu seu Lucro Líquido mediante apropriação de despesa de amortização de ágio, conforme Ficha 05, linha 31 “Outras Despesas Operacionais”. Já o aumento do Lucro Líquido ocorreu mediante reconhecimento de receita de Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais, conforme Ficha 06, linha 28 “Reversão dos Saldos...” (conta de receita nº 3.02.05.01.01 – Reversão Provisão Instruções CVM 319 e 349, às fls. 569, 689, 259). Em relação ao Lucro Real, o mesmo foi reduzido mediante exclusão da reversão referida, conforme Ficha 09, linha 29 “(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis”.

O Lucro Líquido não se alterou, pois a sua redução pela despesa foi compensada pela receita de reversão de despesa, mas o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, no entender da fiscalização, teriam sido indevidamente reduzidos.

Em razão disso, e considerando que o ágio apurado pela Recorrente seria fictício, a fiscalização glosou as referidas exclusões, e apurou novamente o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL da Recorrente nos AC 2007 a 2009, cálculos estes localizados no ANEXO I do Termo de Verificação e Encerramento de Procedimento Fiscal (os cálculos foram elaborados com base nas DIPJ e apresenta comparação entre os Valores Apurados pelo Sujeito Passivo versus Valores Apurados pela Fiscalização) às fls. 3179/3209.

Do exposto, o que se verifica é que, ao invés de glosar a amortização do ágio, a fiscalização glosou a exclusão da reversão dos saldos das provisões operacionais, o que não pode ser aceito em face da legislação vigente.

O equívoco da interpretação fiscal está em tentar correlacionar a reversão da provisão operacional sobre realização de ágio (“receita”) e a despesa de amortização de ágio contabilizadas, haja vista que tais lançamentos não possuem qualquer relação e 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 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº. 319/99, com a redação que lhe foi dada pela Instrução CVM nº. 349/01. 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 resumo, o dispositivo citado objetiva circunscrever os efeitos contábeis do ágio aos seus aspectos fiscais diante da incorporação de uma sociedade controladora por sua controlada. Vejamos:

“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 CVM buscou expurgar das demonstrações financeiras valores que não tivessem significação econômica. Por isso, 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").

Leiam-se as orientações do Manual de Contabilidade:

"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)"

Diante disso, verifica-se que a Recorrente procedeu corretamente constituindo provisão no valor de R\$ 52.658.258,00, fazendo com que as amortizações mensais do ágio (cuja contrapartida constitui despesa) passassem a ter o mesmo valor da reversão da provisão constituída (cuja contrapartida é uma receita).

Destaque-se, por oportuno, 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, em 2004, nos termos do artigo 335 do RIR/99, já que não se trata de provisão com dedutibilidade expressamente autorizada.

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.

Justamente por isso, considerando que a contabilização da provisão não gerou efeitos fiscais no momento de sua constituição, sua reversão também não poderia. Essa reversão é realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, os quais resultam, por via de consequência, em 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 a Recorrente poderia ter seguido a fim de manter a neutralidade da constituição da provisão e de sua reversão.

Noutras palavras, a exclusão do Lalur apenas neutraliza a reversão da provisão para realização de ágio.

Dessa forma, é incorreta a conclusão final da autoridade fiscal no sentido de que a exclusão realizada no Lalur caracteriza a infração, pois o que de fato diminuiu a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram as despesas com amortização de ágio.

Se a intenção do Sr. agente fiscal era glosar o aproveitamento fiscal do ágio, deveria ter glosado diretamente sua amortização e não questionado as receitas decorrentes da reversão da provisão. Forçoso concluir, pois, que a Sr. agente fiscal incorreu em vício material, já que embasou incorretamente a autuação.

Nesse sentido já se manifestou essa 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF:

“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.** (Acórdão 1402-001.357, sessão em 09/04/2013, Relator Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, **Recurso Voluntário provido por unanimidade.**)”*

Com efeito, no mérito, a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada.

Processo nº 10980.725989/2012-77
Acórdão n.º **1402-001.461**

S1-C4T2
Fl. 41

Deixo de analisar as demais controvérsias, posto que desnecessárias ao deslinde da controvérsia.

CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, em virtude do acolhimento da preliminar de decadência do direito do Fisco de revisar os lançamentos feitos pelo contribuinte no ano-calendário de 2004.

Se vencido na preliminar, no mérito, encaminho meu voto para dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente as exigências fiscais.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Redator Designado

O presente voto destina-se a apontar as razões do resultado do julgamento em relação à preliminar de decadência do direito do Fisco, quando da autuação, revisar os lançamentos feitos pelo contribuinte no ano-calendário de 2004.

Esta matéria foi longamente debatida quando do julgamento do Caso Santander, ocasião em que este Colegiado, por maioria de votos, no acórdão nº 1402-00.801, em acórdão relatado pelo ilustre Conselheiro Antônio Praga de Souza, cujas razões de decidir aqui adoto por empréstimo, assim enfrentou o tema:

Da Decadência do Questionamento dos Atos Societários

A contribuinte argumenta que teria ocorrido a decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio ora em debate, uma vez que os fatos em comento ocorreram em 2001, e os autos de infração foram cientificados à impugnante em 30/12/2008.

A fim de enfrentar a questão, é necessário, inicialmente, trazer o conceito técnico de fato gerador, conforme definido pelos artigos 114 e 115, do CTN, *in verbis*:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Dos artigos acima transcritos resta claro que o fato gerador da obrigação tributária é necessariamente um conceito legal, ou seja, é uma situação definida em lei.

No que tange à decadência no Direito Tributário, também cumpre analisar o disposto no art.150, *caput* e §4º, e no art.173, incisos I e II, e parágrafo único, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

(...)

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse

prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Pela análise dos artigos retromencionados, é possível constatar que o §4º, do art.150, do CTN, é específico ao se referir a fato gerador do tributo, ou seja, o dispositivo legal em questão trata de um conceito diferente daquele utilizado pela impugnante, cuja argumentação tratou não da acepção técnica de fato gerador, que, consoante o exposto, é uma situação definida em lei, mas sim de fatos como acontecimentos genéricos do mundo fenomênico, ao mencionar os fatos que propiciaram o surgimento do ágio. Logo, a norma contida no art.150, do CTN, não confere sustentação à alegação da impugnante.

A respeito da questão, já se pronunciaram os Conselhos de Contribuintes, conforme se depreende da ementa do acórdão abaixo:

“DECADÊNCIA – TESE DO PAGAMENTO – IMPROPRIEDADE NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A atividade exercida pelo contribuinte para dar efetividade ao artigo 150 do CTN, assemelha-se à atividade exercida pela autoridade administrativa prevista no artigo 142 do CTN. - A relação jurídica tributária somente nasce, se o fato previsto na hipótese de incidência prevista na lei ocorrer no mundo fenomênico e for traduzida em linguagem. (...) (1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, acórdão 107-09263, sessão de 06/12/2007).” (negritamos)

Cumpre destacar que a própria contribuinte demonstrou conhecimento da distinção entre (i) fato gerador do tributo, previsto em lei, e (ii) fato genérico do mundo fenomênico, como fica claro pelo excerto da impugnação de fls.371, quando, ao tratar dos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2002, a impugnante reconhece: *“De fato, considerando-se que os fatos jurídicos tributários ocorreram em 31/12/02 (...)”*.

Da mesma forma, nenhuma das situações descritas nos incisos I e II, e no parágrafo único, do art.173, do CTN, contempla a hipótese de decadência aventada pela contribuinte.

Sendo assim, a alegação da contribuinte de decadência do questionamento da legalidade dos atos societários resta improcedente, por absoluta falta de embasamento legal.

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 e impor penalidades quanto a infrações incorridas no ano-calendário 2001, ou seja, constituir exigências tributária. Isso por disposição expressa dos artigos 150 e 173 do CTN conforme acima grifado.

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

A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo. Logo, *“para se falar em preclusão, a lei deveria atribuir à Administração Pública o dever de glosar o ágio amortizável registrado pelo Santander Holding, ou mesmo o registrado pelo Banespa após a incorporação, a partir da data dos registros contábeis”*, como bem observado pela ilustre Procurador da Fazenda Nacional Paulo Roberto Riscado Junior na sustentação oral realizada durante o julgamento do presente processo.

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

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

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

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

prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição.

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

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

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

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

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

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

Por isso, em relação aos autos de infração lavrados depois de passados cinco anos da informação do ágio ao fisco, Greco afirma que a prática é legal. *“O auto não existe sozinho, mas decorre da contabilização irregular”*, defendeu. *“Embora a segunda conduta aconteça cinco anos depois, é causal, não bastante em si.”* Segundo ele, não há prazo para o fisco reconhecer a irregularidade, mas somente para impedir o aproveitamento. *“As amortizações feitas no passado ficam consolidadas. Apenas as posteriores podem ser desconsideradas.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

“EMENTA - DECADÊNCIA — OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL - GLOSA DE ÁGIO. O fisco pode questionar fatos ocorridos no passado cujos efeitos fiscais se dão no futuro, pois o tempo não pode transformar em verdadeiro o que não era real, nem tampouco desfazer o que consolidou, desde que a readequação dos fatos situados em períodos já decaídos não decorra de juízo de valor. É o caso da formação de ágio maior por erro de cálculo, cujos efeitos fiscais somente se verifiquem no futuro, na sua amortização ou na utilização como custo na baixa”. (Grifei) e 24/08/2001

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

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

Acórdão 104-19.219 de 27/02/2003

“EMENTA

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

DISPOSITIVO

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

VOTO CONDUTOR

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

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

(...)

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

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

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

Acórdão CSRF 04-00.054 de 21/06/2005

“EMENTA

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

DISPOSITIVO

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

VOTO CONDUTOR

No caso, a fiscalização verificou inicialmente que o prejuízo da atividade rural fora incorretamente apurado na declaração do

exercício de 1995, com indevida utilização nas declarações dos exercícios posteriores (1996 a 2000). A origem da incorreção seria o fato de a contribuinte haver procedido à atualização monetária indevida dos saldos de prejuízos e de incentivos fiscais nos anos-calendário de 1989 e 1990 (fls. 12 a 18).

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

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

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

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

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

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

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

- **Custo de aquisição de imóvel declarado a menor. Pessoa Física e Jurídica. Contribuinte declara/contabiliza a menor o custo de aquisição de imóvel no ano de 1996 e**

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

Nesse sentido vide acórdãos deste Conselho:

Acórdão 103-21611 processo 13925000136200129

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

Acórdão 105-14773 processo 10166016076200115

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

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

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

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

Acórdão 101-94663 processo 10410.001504/2001-68

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

Acórdão 101-93740 _ processo 10880.008657/98-05

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

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

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

NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.”

Acórdão 104-16265, processo 10920.000343/96-99

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

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

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de impossibilidade do Fisco efetuar em 2008 a auditoria dos elementos contábeis e fiscais do ano-calendário de 2001, para glosar valores com repercussão tributária em períodos posteriores (ágio passível de amortização).

Encerrados os a longa transcrição referente ao voto do Caso SANTANDER, retoma-se a situação dos autos para destacar que o marco inicial da decadência conta-se a partir do fato gerador da obrigação/crédito tributária.

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

CÓPIA