



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13706.000793/2003-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.235 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente LATINTECH CAPITAL PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. GLOSA DE EXCLUSÕES. ÁGIO NÃO FUNDAMENTADO.

Correta a glosa de exclusões do Lucro Real decorrentes de reversão de amortização de ágio ou de baixa pela venda de investimento, quando o lançamento original do ágio não tiver sido acompanhado, na ocasião, do respectivo demonstrativo do fundamento econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Antônio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1264/1303) interposto em face do v. acórdão de e-fls. 1180/1232, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade de e-

fls. 508/548, aviada pela interessada contra o Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária-RJ às e-fls. 220/222, nos seguintes termos:

DESPACHO DECISÓRIO

Com base no presente parecer conclusivo às folhas 106 a 109, que aprovo e adoto, o qual fica fazendo parte deste Despacho Decisório como se nele estivesse transcrito, DECIDO:

1. RECONHECER o crédito de saldo negativo de IRPJ do exercício 2001, ano-calendário 2000, no valor de R\$ 86.998,15 (oitenta e seis mil, novecentos e noventa e oito reais e quinze centavos) e conseqüentemente HOMOLOGAR, até o limite do crédito reconhecido, da compensação dos débitos relacionados à folha 01, bem como o DEFERIR, até o limite do crédito reconhecido remanescente, do PER n.º 34870.50872.210906.1.6.02-7405;
2. RECONHECER o decurso do prazo, estabelecido pelo §5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, de cinco anos contados da data de entrega, e conseqüentemente HOMOLOGAR as Declarações de Compensação a seguir:

DCOMP	
1	30473.49624.130603.1.3.02-0290
2	23878.95092.030703.1.3.02-0156
3	23188.59732.180204.1.7.02-4203
4	08218.27728.140803.1.3.02-0688
5	12567.37552.300903.1.3.02-9103
6	06536.16977.301003.1.3.02-9578
7	07246.49488.141103.1.3.02-8279
8	04965.42289.161203.1.3.02-5900
9	04360.14392.150104.1.3.02-0484
10	24268.71486.130204.1.3.02-4006
11	25999.33929.260204.1.3.02-2143
12	16394.13205.120304.1.3.02-3013
13	26432.78206.150404.1.3.02-1464
14	21904.62580.140504.1.3.02-0338
15	17910.33228.260804.1.3.02-4139

3. NÃO-HOMOLOGAR as Declarações de Compensação a seguir:

DCOMP	
1	42833.27430.230205.1.7.02-1720
2	38040.96193.230205.1.3.02-6860
3	00244.09439.240205.1.3.02-7967

4. INDEFERIR o Pedido de Restituição a seguir:

PER	
1	09479.50873.210906.1.6.02-0306

Rub.: 31

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida (e-fls. 97/101):

Este processo foi inaugurado com a Declaração de Compensação Manual, à fl.1, recebida em 15.04.2003, concernente a saldos negativos dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001.

2 A diligência às fls.89/90, solicitada pela Derat-RJO, com o fim de: a) verificar o saldo negativo no ano-calendário de 2000; e b) comprovar mediante documentação hábil e idônea o valor da conta "Outras Exclusões", apresentou a seguinte conclusão (fls.66/67):

Verificamos e confirmamos que os valores referentes aos saldos negativos da CSLL e do IRPJ, referentes aos saldos negativos da CSLL e do IRPJ, referentes aos anos-calendário de 2000 e 2001 estão registrados nos assentamentos e Livros comerciais do contribuinte, fazendo prova a seu favor.

3 Às fls.91/105 consta Despacho Derat/Gabin/Eqdili (Equipe de Diligencia), de 04.12.2009, relativo à diligência efetuada.

4 No Despacho Decisório de 2201.2010, às fls.216/217, e no Parecer Conclusivo que o embasa (fls.212/215), lê-se que este processo versa sobre 18 (dezoito) Declarações de Compensação (Dcomp) e sobre 2 (dois) Pedidos de Restituição (Per), a saber:

Quadro 1

Nº	Per/Dcomp	Número
1	Dcomp	30473.49624.130603.1.3.02-0290
2	Dcomp	23878.95092.030703.1.3.02-0156
3	Dcomp	23188.59732.180204.1.7.02-4203
4	Dcomp	08218.27728.140803.1.3.02-0688
5	Dcomp	12567.37552.300903.1.3.02-9103
6	Dcomp	06536.16977.301003.1.3.02-9578
7	Dcomp	07246.49488.141103.1.3.02-8279
8	Dcomp	04965.42289.161203.1.3.02-5900
9	Dcomp	04360.14392.150104.1.3.02-0484
10	Dcomp	24268.71486.130204.1.3.02-4006

Quadro 1

Nº	Per/Dcomp	Número
11	Dcomp	25999.33929.260204.1.3.02-2143
12	Dcomp	16394.13205.120304.1.3.02-3013
13	Dcomp	26432.78206.150404.1.3.02-1464
14	Dcomp	21904.62580.140504.1.3.02-0338
15	Dcomp	17910.33228.260804.1.3.02-4139
16	Dcomp	42833.27430.230205.1.7.02-1720
17	Dcomp	38040.96193.230205.1.3.02-6860
18	Dcomp	00244.09439.240205.1.3.02-7967
19	Per	09479.50873.210906.1.6.02-0306
20	Per	34870.50872.210906.1.6.02-7405

5 No mencionado Despacho Decisório, a autoridade lançadora:

a) concluiu, de plano, pela inexistência de saldos negativos de IRPJ nos anos-calendário de 1998 e 1999;

b) reconheceu o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 86.998,15, concernente a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000;

c) deferiu, até o limite do direito creditório reconhecido, o Per n.º 34870.50872.210906.1.6.02-7405; e

d) reconheceu a homologação tácita, por decurso de prazo (par.5º do art.74 da Lei n.º 9.430, de 1996), das 15 (quinze) primeiras Dcomps enumeradas no quadro acima.

6 Quanto ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001, a autoridade lançadora não reconheceu qualquer direito ao interessado, em razão das glosas que efetuou.

7 Na fundamentação do indeferimento, a autoridade lançadora reporta-se, expressamente, ao Despacho Derat/Gabin/Eqdili (nosso item 3), *verbis* (fls.213):

No que se refere ao crédito alegado no valor de R\$ 321.507,87, relativo ao Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2001; cabe considerar o arraçoado constante do Despacho Derat/Gabin/Eqdili, item 35, à folha 104, no qual, em resposta ao quesito da diligência (folhas 66 e 67), que solicitava a comprovação mediante documentação hábil e idônea do valor da conta contábil "Outras Exclusões" relativa ao ano-calendário 2001, informada na DIPJ 2002 com o valor de R\$ 2.814.655,66 (Ficha 09-A, linha 36, folha 55), propõe-se que "haja vista a não comprovação da constituição inicial dos investimentos, da ausência do livro de apuração do lucro real e, por

consequente, do controle das amortizações, ou seja, inócua a tentativa de demonstração, mediante documentação hábil e idônea, da baixa ou alienação dos investimentos, seja o valor consignado na referida conta glosado do resultado, a fim de que, ato contínuo, seja retificada a apuração do período que produziu o saldo negativo em comento, e, por desdobramento, o pedido de compensação, que ora se reveste de um dos objetos processuais". (os grifos e as aspas são do original)

8 A autoridade lançadora registra, também, que "ainda em relação ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001, observa-se que não há nos sistemas informatizados da Receita Federal qualquer registro de pagamento ou compensação de estimativas de IRPJ relativos Aquele período" (fls.213).

9 Em decorrência da glosa da exclusão informada na ficha 09-A da DIPJ (fls.55), e da glosa da estimativa mensal (ficha 12-A da DIPJ, às fls.60), o "saldo negativo de IRPJ", que fora declarado como sendo de R\$ 298.985,92 (fls.60), transformou-se em IRPJ a pagar, de R\$ 411.820,44, sendo vejamos (fls.214):

Quadro 2

DIPJ – Ano-calendário de 2001 – Ficha 09-A – Demonstração do lucro real (fls.214)			
Linha	Descrição	Valor declarado (fls.55)	Valor aceito (fls.214)
Linha 01	Lucro líquido antes do IRPJ	8.113.943,71	8.113.943,71
Linha 03	Despesas Operacionais – soma parcelas não dedutíveis	421.693,43	421.693,43
Linha 22	Outras Adições	1.387.666,63	1.387.666,63
Linha 23	Soma das Adições	1.809.360,06	1.809.360,06
Linha 28	Exclusão: Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido	(7.140.884,63)	(7.140.884,63)
Linha 36	Outras exclusões	(2.814.655,66)	Zero
Linha 46	Lucro real	(32.236,52)	2.782.419,14

Ficha 12 A – Cálculo do IRPJ	Valor Declarado (fls.60)	Valor Aceito (fls.214)
01. À alíquota de 15%	0,00	417.362,87
02. Adicional	0,00	254.241,91
DEDUÇÕES	0,00	
13. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte	259.784,35	259.784,35
16. (-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	39.201,57	0,00
18. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-298.985,92	(1) 411.820,44
(1) R\$ 411.820,43		

10 Em razão disso, a autoridade lançadora não homologou 3 (três) Dcomps (as de nºs 16 a 18 do quadro 1) e não deferiu 1 (um) Per (o nº 19 do quadro 1):

Quadro 3

Número do Per/dcomp	Resultado
42833.27430.230205.1.7.02-1720	Dcomp não homologada
38040.96193.230205.1.3.02-6860	Dcomp não homologada
00244.09439.240205.1.3.02-7967	Dcomp não homologada
09479.50873.210906.1.6.02-0306	Pedido de Restituição indeferido

11 Em manifestação de inconformidade, às fls.253/276, o interessado diz que os débitos de R\$ 7.113,23 e R\$ 7.549,63, objeto de compensação, foram devidamente quitados através de pagamento em darf próprio em 29.04.2008 (doc.7 - fls.315), e que, assim, "não caberia a inclusão de tais débitos no âmbito das compensações efetuadas com o crédito reconhecido neste item 1, devendo, então, o saldo do crédito ser recalculado, e, à medida que existam outros débitos eventualmente devidos, compensados com tal saldo de crédito ou mesmo, restituído em espécie à Manifestante".

12. Afirma que todos os documentos solicitados e esclarecimentos necessários foram disponibilizados aos fiscais responsáveis pela diligencia, não lhe cabendo qualquer manifestação acerca do fato de os ditos documentos não terem sido acostados ao processo.

13. Sustenta que as exclusões glosadas, cuja composição informa no quadro abaixo - (fls.258), não implicaram redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Quadro 4

Reversão de amortização de ágio – Amortização de Ágio – Investimento Vesta Technologies	1.387.666,63
Baixa pela venda de Investimento – Amortização de Ágio – Investimento Módulo Security	1.426.989,03
Total das Exclusões Glosadas	2.814.655,66

14. Aduz que seu objeto social é "a participação em outras sociedades de qualquer natureza e tipo", e, que os sobreditos investimentos nas empresas acima (**doravante, Vesta e Módulo**) foram registrados no Ativo Permanente, desdobrados em contas de "Equivalência Patrimonial" e de "Ágio", nas quais registrou:

a) a débito/crédito de resultado do exercício, em contrapartida à conta de EP, o valor da EP em relação às variações patrimoniais apuradas;

b) a débito de resultado do exercício, em contrapartida à conta de Amortização Ágio, a amortização dos valores registrados em conta de Ágio, cuja cota foi calculada com base em período de cinco anos (1/60);

c) a crédito de resultado do exercício, em contrapartida à conta das respectivas contas de Amortização Ágio, "a reversão de valores registrados a débito do resultado do exercício, decorrente de amortização de ágio registrada no próprio ano da reversão";

d) a crédito de Lucros ou Prejuízos Acumulados - Exercícios Anteriores, em contrapartida à conta de Amortização Ágio, "a reversão de valores registrados na conta de Amortização Ágio em anos anteriores àquele em que foi registrada a reversão ("Ajustes de Exercícios Anteriores)";

e) a crédito de resultado, em contrapartida à baixa dos respectivos saldos nas contas de Equivalência Patrimonial, Ágio e Amortização Ágio, o resultado apurado com a baixa dos investimentos.

15 Ressalta que, à época de tais registros, era sociedade anônima de capital aberto, estava sujeito às normas de contabilização emanadas da Comissão de Valores Mobiliários-CVM, e, que as suas demonstrações contábeis de 1999, 2000 e 2001 "foram auditadas por auditores independentes de PriceWaterhouse & Coopers, que atestaram a lisura dos procedimentos contábeis à luz dos princípios contábeis previstos na legislação societária brasileira".

16 Relativamente aos investimentos em Vesta, de R\$ 1.387.666,63 (quadro 4, nosso item 13), o interessado alega que:

a) em 01.11.1999, adquiriu e integralizou 2.000.000 (dois milhões) de ações preferenciais de Vesta, pelo valor total de R\$ 7.539.200,00, pagos por depósito em conta corrente, no valor de R\$ 6.556.056,00 e por créditos contra a Companhia (mútuo de R\$ 949.350,00, com variação positiva de R\$ 33.794,00, conforme docs.12/16, às fls.365/387);

b) o investimento foi desdobrado em Equivalência Patrimonial-EP: 68.440,00 e em Ágio: R\$ 7.470.760,00; "teve por objetivo atender a normas contábeis e não impactou em nenhuma apuração de base de cálculo de imposto de renda ou contribuição social", tendo sido registrado às folhas 19 e 27 do Livro Diário 2, de 1999 (docs.17/18, às fls.388/399);

c) em 1999, amortizou duas cotas de ágio, cada qual de R\$ 124.512,50 (7.470.760,00: 60 meses = 124.512,50), no total de R\$ 249.025,00 (lançamento às fls.34 do Diário, às fls.392 - doc.17), que foi adicionado no Lalur (doc.11, às fls.337-364);

d) "em junho de 2000, para regularizar o desdobramento do valor da aquisição", **reclassificou o total do investimento** (R\$ 7.539.200,00), desdobrando-o em: EP: R\$ 1.329.317,12 e Ágio: R\$ 6.141.442,88 (registrado a fl.42 do Diário 03, de 2000, conforme doc.20), e, em função da citada reclassificação, a cota-mensal foi recalculada para R\$ 102.357,38 (6.141.442,88 : 60 meses = 102.357,38);

e) refeitos os cálculos da amortização acumulada até junho de 2000, **verificou a necessidade de realizar ajuste** de R\$ 279.598,33, na conta de Amortização do Ágio, em contrapartida a despesas de amortização (pagina 42 do livro Diário, às fls.412);

f) em 04.09.2000, adquiriu 75.000 (setenta e cinco mil) novas ações, pelo valor total de R\$ 275.000,00, que desdobrou em: EP: R\$ 11.827,69 e Ágio: R\$ 263.172,31 (263.172,31 : 60 meses = R\$ 4.386,21), sendo que, a partir de tal aquisição, o valor da cota-mensal passou a R\$ 106.743,59;

g) ao final do ano-calendário de 2000, os investimentos em Vesta apresentavam os seguintes saldos: EP: R\$ 811.924,35; Ágio: R\$ 6.404.615,19; Amortizações de Ágio: R\$ 249.025,00, em 1999, e R\$ 1.138.641,63, em 2000;

h) até maio de 2001, amortizou 5 cotas de ágio de R\$ 106.743,59, no total de R\$ 533.717,95;

i) em junho de 2001, **"revisou o procedimento de amortização do ágio e concluiu por estornar nos registros contábeis os valores até então contabilizados"**, debitando Amortização de Ágio, no total de R\$ 1.921.384,58 (1999: R\$ 249.025,00; 2000: R\$ 1.138.641,63; e 2001: R\$ 533.717,95), a crédito de Resultado de Exercício (533.717,95) e a crédito de Lucros Acumulados (1.387.666,63);

j) para a apuração do IRPJ e da CSLL, efetuou a adição do valor de R\$ 1.387.666,63, registrado na conta de Lucros Acumulados, e "a exclusão do valor de R\$ 1.387.666,63, representado pelo somatório do valor acumulado das adições de despesa de amortização-Ágio (R\$ 1.921.284,58) e do valor de R\$ 533.317,95, referente ao crédito efetuado nos registros contábeis decorrente do estorno da despesa de amortização registrada no ano-base de 2001";

k) considerando-se que a despesa de amortização de ágio de 2001, no valor -de R\$ 533.317,95 foi estornada nos registros contábeis e anulada por adição -e exclusão na parte B do Lalur, "pode-se dizer que o valor da exclusão de R\$ 1.387.666,63 nada mais compreende do que o débito das adições registradas nos anos-base de 1999 e 2000, motivada tal exclusão em razão do estorno nos registros contábeis da amortização acumulada do Ágio investimento Vesta, estorno este que teve contrapartida em conta de Lucros Acumulados, a qual foi objeto de adição pela Manifestante";

1) "tal exclusão visou tão somente "anular" a adição realizada de mesmo valor, resultando, portanto, sem efeito na base de apuração do imposto de renda e contribuição social do ano-base 2001".

17 No que se refere ao investimento em Módulo (R\$ 1.426.989,03, conforme quadro 4, de nosso item 13), o interessado diz que adquiriu, em 15.12.1999, ações de Módulo, no total de R\$ 4.700.700,00, investimento que afirma ter sido desdobrado assim:

Quadro 5

Equivalência Patrimonial – Módulo	(194.701,00)
Ágio – aquisição Módulo	4.895.401,00
Total	4.700.700,00

18 Aduz que a amortização do ágio, pela cota mensal de R\$ 81.590,00 (4.895.401,00: 60 meses) teve início apenas em 2000 e, que, em 03.04.2000, adquiriu mais ações de Módulo, no valor de R\$ 2.489,28, em decorrência de bônus de subscrição, que implicou aumento do Ágio para R\$ 4.897.890,28, já que tal valor "foi inteiramente atribuído à conta Ágio".

19 Afirma que, em junho de 2000, "**procedeu a uma reclassificação, no valor de R\$ 141.260,28**, entre os saldos das contas EP-Módulo e Ágio-Módulo, para regularizar lançamento anteriormente efetuado de desdobramento do valor de aquisição do investimento Módulo", e que, a partir de tal reclassificação, o investimento em Módulo, de R\$ 4.700.700,00, passou a ter novo desdobramento (EP: R\$ 55.930,00 e Ágio: R\$ 4.756.630,00), e, em consequência, o valor da cota-mensal de amortização foi alterado para R\$ 79.277,17.

20 Alega que, ao final de 2000, o investimento Módulo estava registrado assim em seus registros contábeis (fls.269):

Quadro 6

Custo	486.978,05	
Ágio	4.754.140,72	Primeira aquisição de ações
total: R\$ 4.756.630,00	2.489,28	Segunda aquisição de ações
Amortização de Ágio em 2000	(489.540,00)	6 cotas (jan a jun/2000) X 81.590,00 = 489.540,00
total: R\$ 1.030.603,18	(65.400,17)	Ajuste em junho
	(475.663,01)	6 cotas (jul a dez/2000) x 79.277,17 = 475.663,01

21 Diz que, na DIPJ do ano- calendário de 2000, os valores de amortização de ágio levados a débito no resultado do exercício, no total de R\$ 1.030.603,18, foram adicionados para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

22 Informa que, em 30.05.2001, alienou o total do investimento-Módulo, pelo valor de R\$ 5.201.700,00, conforme escriturado às fls.127 do Diário 05 de 2001, e procedeu à respectiva baixa, apurando ganho de capital de R\$ 1.872.059,03, conforme quadro às fls.271:

Quadro 7

Saldos em 31.05.2001, conforme balancete desta data:	R\$
Equivalência Patrimonial	Zero
Ágio (1ª + 2ª aquisições: 4.754.140,72+ 2.489,28)	4.756.630,00
Amortização de Ágio (2000: R\$ 1.030.603,18 + 2001: R\$ 396.385,85)	1.426.989,03
Valor contábil residual do investimento	3.329.640,97
Valor de Venda	5.201.700,00
Ganho apurado na venda do investimento	1.872.059,03

23 Afirma que, na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2001, adicionou a amortização do Ágio, de R\$ 396.385,85 e excluiu do Lalur o valor de R\$ 1.426.989,03, exclusão que diz que "se justifica pela alienação do investimento e a correspondente baixa do valor de investimento e registro da receita obtida com a venda do investimento".

24 Pede:

a) que a exclusão de R\$ 2.814.655,66 seja restabelecida e que "sejam excluídos da compensação os débitos no valor original de R\$ 7.113,23 e R\$ 7.549,63, com o consequente restabelecimento do crédito destes respectivos valores";

b) que sejam homologadas as Dcomps 42833.27430.230205.1.7.02-1720, 38040.96193.230205.1.3.02-6860 e 00244.09439.240205.1.3.02-7967, com o consequente cancelamento dos supostos débitos identificados na carta de cobrança e, que seja deferido o Pedido de Restituição 09479.50873.210906.1.6.02-0306.

25 Com a Manifestação de Inconformidade, vieram os seguintes documentos:

(...)

26 Nesta Turma, foram acostadas as consultas de fls.516/589. A autoridade lançadora formalizou os autos do processo 15374.720.100/2010-65, apensados a estes, para controle do saldo negativo do ano-calendário de 2001 (fl.1 do processo apensado).

3.A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) houve por bem julgar improcedente a MI em decisão assim ementada (fls. 1180/1232):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GLOSA DE ESTIMATIVAS MENSAIS. SALDOS NEGATIVOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

A matéria não expressamente impugnada se consolida na esfera administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. GLOSA DE EXCLUSÕES. ÁGIO NÃO FUNDAMENTADO.

Mantém-se o Despacho Decisório recorrido se não elidida a glosa das exclusões, causa do não reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4.Inconformada, a Recorrente aviou Recurso Voluntário reeditando exatamente o mesmos os argumentos constantes da sua MI de e-fls. 508/548, apenas acrescentando, em síntese, que:

- desconhece dispositivo que vede o reconhecimento do custo incorrido, caso não demonstrada a fundamentação do ágio, quando efetivamente ocorre a alienação do bem para terceiros (investimento Módulo), uma vez que § 3º do art. 385 do RIR/99 dispõe que a necessidade de fundamentação se dá somente nos casos de ágios com origens definidas nos itens I e II do § 2º e, mesmo no caso do item III, não há qualquer vedação ao reconhecimento do custo incorrido por ocasião da alienação para terceiros do investimento que deu origem ao ágio; e
- não há tal vedação nos artigos do RIR/99 que tratam da apuração de ganho de capital na alienação de participações societárias, a saber: arts. 418 e 426 do RIR/99, pelo contrário o art. 426 é bastante claro nos seus dispositivos e não veda o reconhecimento do custo para qualquer tipo de ágio, mesmo aqueles previstos no art. 385, § 2º, III (fundo de comércio, intangíveis e

outras razões econômicas), quando o investimento que deu origem for efetivamente alienado para terceiros.

5.É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Cuidam os autos de Declarações de Compensação que não foram homologadas em decorrência do indeferimento do Pedido de Restituição nº 09479.50873.210906.1.6.02-0306, relativo ao Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001, com fundamento no Parecer Conclusivo de e-fls. 212/218, do qual se destaca o seguinte excerto:

No que se refere ao crédito alegado no valor de R\$ 321.507,87, relativo ao Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, cabe considerar o arrazoado constante do Despacho Derat/Gabin/Eqdili, item 35, à folha 104 no qual, em resposta ao quesito da diligência (folhas 66 e 67) que solicitava a comprovação mediante documentação hábil e idônea do valor da conta contábil "Outras Exclusões" relativa ao ano-calendário 2001, informada na DIPJ 2002 com o valor de R\$ 2.814.655,66 (Ficha 09A, linha 36, folha 55), propõe-se que *"haja vista a não comprovação da constituição inicial dos investimentos, da ausência do livro de apuração do lucro real e, por conseguinte, do controle das amortizações, ou seja, inócua a tentativa de demonstração, mediante documentação hábil e idônea, da baixa ou alienação dos investimentos, seja o valor consignado na referida conta glosado do resultado, a fim de que, ato contínuo, seja retificada a apuração do período que produziu o saldo negativo em comento, e, por desdobramento, o pedido de compensação, que ora se reveste de um dos objetos processuais"*.(grifei)

8.Trata-se de glosa das exclusões efetivadas pela Recorrente na determinação do lucro real do ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 2.814.655,66, sendo R\$ 1.387.666,63 relativos à **reversão de amortização de ágio em investimentos permanentes na pessoa jurídica Vesta Techniques** e R\$ 1.426.989,03 correspondentes à **baixa pela venda de investimento (amortização de ágio) na pessoa jurídica Módulo Security**, conforme indicado nos quadros "2" e "10" dos itens 9 e 49 da r. decisão recorrida, respectivamente:

Quadro 2

DIPJ – Ano-calendário de 2001 – Ficha 09-A – Demonstração do lucro real (fls.214)			
Linha	Descrição	Valor declarado (fls.55)	Valor aceito (fls.214)
Linha 01	Lucro líquido antes do IRPJ	8.113.943,71	8.113.943,71
Linha 03	Despesas Operacionais – soma parcelas não dedutíveis	421.693,43	421.693,43
Linha 22	Outras Adições	1.387.666,63	1.387.666,63
Linha 23	Soma das Adições	1.809.360,06	1.809.360,06
Linha 28	Exclusão: Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido	(7.140.884,63)	(7.140.884,63)
Linha 36	Outras exclusões	(2.814.655,66)	Zero
Linha 46	Lucro real	(32.236,52)	2.782.419,14

(original sem destaque)

Quadro 10

Reversão de amortização de ágio – Amortização de Ágio – Investimento Vesta Techniques	1.387.666,63
Baixa pela venda de Investimento – Amortização de Ágio – Investimento Módulo Security	1.426.989,03
Total	2.814.655,66

9.A adoção do método de equivalência patrimonial (MEP) para a avaliação, pelo valor do patrimônio líquido, de investimentos relativos a participações societárias em empresas coligadas, controladas ou em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, decorre do disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), que ostentava a seguinte redação à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, 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:

- se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- 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.

10.No âmbito tributário, a matéria veio a ser regulada na “SUBSEÇÃO II - Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido” do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, cujo artigo 20, na redação vigente na data de ocorrência do fato gerador, era categórico ao indicar a imprescindibilidade da demonstração do fundamento econômico do lançamento do ágio (ou deságio). Confira-se:

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.

(...)

§ 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.

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

(original sem grifo)

11.Anote-se que o mesmo tratamento foi reproduzido no artigo 385 do RIR/99, na redação então vigente:

Art. 385. 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 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§2º **O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§3º **O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

(original sem grifo)

12.A v. aresto recorrido tratou da glosa relativa à **reversão de amortização de ágio em investimentos permanentes na pessoa jurídica Vesta Techniques**, no valor R\$ 1.387.666,63, em seus itens 50 a 68, cujos fundamentos adoto como razão de decidir, a saber (e-fls. 1180/1232):

50 O Ágio-Vesta acima, no valor de R\$ 1.387.666,63, tem, segundo o interessado (fls.264), a seguinte composição:

Quadro 11

Ano	Descrição dos valores que compõem o total do Ágio amortizado	Valores-R\$
1999	01.11.1999: aquisição de ações preferenciais de Vesta, no total de R\$ 7.539.200,00.	124.512,50
	Valor desdobrado em: - R\$ 68.440,00 (Equivalência Patrimonial - Ep) e R\$ 7.470.760,00 (Ágio).	124.512,50
	No ano-calendário de 1999, o ágio foi amortizado em 2 cotas mensais, à razão de 1/60 avos (art.386 do RIR/1999):	
	Subtotal 1999:	249.025,00

Quadro 11

Ano	Descrição dos valores que compõem o total do Ágio amortizado	Valores-R\$
2000	De janeiro a junho, o ágio foi amortizado em 6 (seis) cotas mensais, à razão de 1/60 avos (art.386 do RIR/1999):	124.512,50
		124.512,50
		124.512,50
		124.512,50
		124.512,50
	Em junho, o interessado, "para regularizar o desdobramento do valor da aquisição", alterou o desdobramento original para: R\$ 1.329.317,12 – Ep e R\$ 6.141.442,88 – Ágio. Tal ágio foi amortizado em três cotas mensais (jul a set), à razão de 1/60 avos:	102.357,38
		102.357,38
		102.357,38
	04.09.2000: aquisição de ações ordinárias de Vesta, no total de R\$ 275.000,00, valor desdobrado em: R\$ 11.827,69 – EP e R\$ 263.172,31. Tal ágio foi amortizado em 10 (dez) cotas mensais, "retroagindo à data inicial de investimento na Vesta: (263.172,31 / 60 = R\$ 4.386,21 X 10 = 43.862,05):	43.862,05
	Juntando-se as duas aquisições de investimento, o valor da cota mensal de amortização de ágio passou a R\$ 102.357,38 + 4.386,21 = 106.743,59, nos meses de outubro a dezembro/2000:	106.743,59
106.743,59		
106.743,59		
Em junho, o interessado "verificou a necessidade de realizar ajuste de R\$ 279.598,33 na conta de Amortização de Ágio, em contrapartida a despesas de amortização":	(279.598,33)	
	Subtotal 2000:	1.138.641,63
	TOTAL (1999+ 2000)	1.387.666,63

51 Com relação às cotas de amortização de ágio-Vesta efetuadas no ano-calendário de 1999, o interessado traz a página 34 do Diário Geral, na qual consta lançamento, em 31.12.1999, de "apropriação de ágio-Vesta," no valor de R\$ 249.025,00 (fls.392).

52 Na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur (fls.338), consta "Amortização de ágio", no valor de R\$ 403.266,00. Tal valor compõe o total de Adições ali registradas, no valor de R\$ 410.138,34, que é igual ao total de Adições ao lucro líquido para determinação do lucro real, informado na linha 03-Despesas Operacionais Não Dedutíveis da ficha 10-A da DIPJ, às fls.402.

53 Na planilha manual, contendo a composição analítica da "Amortização de Ágio" em 1999, no total de R\$403.266,00, vê-se a parcela de R\$ 249.025,00, de Vesta (fls.514), o que permite concluir que a despesa de Ágio-Vesta no ano-calendário de 1999 foi adicionada na determinação do lucro real.

54 Com relação às amortizações de Ágio-Vesta, efetuadas no ano-calendário de 2000, tem-se, conforme quadro 11 (item 50), que somam R\$ 1.138.641,63. Na parte A do Lalur, consta Amortização de Ágio em 2000, no valor de R\$ 3.391.385,69 (fls.348)

55 Tal valor está compondo o total de Adições ali registradas: R\$ 15.742.222,86 (3.391.385,69 de amortização de ágio; R\$ 12.273.245,89, de resultado negativo de EP; e R\$ 77.591,28, de despesas indedutíveis).

56 O sobredito ágio total amortizado - R\$ 3.391.385,69 - está discriminado, por investimento, na planilha às fls.514, na qual foi, expressamente, incluída a amortização de Ágio-Vespa, no valor de R\$ 1.138.641,63.

57 Na dita planilha, o total liquido de amortizações-Ágio foi de R\$ 2.015.003,81, o que, além de compatível com as Adições de Despesas Operacionais não Dedutíveis, no total de R\$ 2.092.591,09, informado na linha 03, ficha 10-A da DIPJ (fls.542), permite concluir que a despesa de Ágio-Vesta do ano-calendário de 2000 foi, tempestivamente, adicionada quando da determinação do lucro real.

58 Tem-se, assim, que as despesas de ágio-Vesta em 1999 (R\$ 249.025,00) e em 2000 (R\$ 1.138.641,63), no total de R\$ 1.387.666,63, não afetaram o lucro real, porque, comprovadamente deduzidas do lucro liquido, foram adicionadas quando do cálculo do lucro real.

59 Agora, entretanto, na DIPJ do ano-calendário de 2001 (linha 36 da ficha 09-A, destinada à demonstração do lucro real, às fls.55), o sobredito total de R\$ 1.387.666,63 compõe o total informado na rubrica Outras Exclusões (nosso item 9), como admite o interessado.

60 Para justificar a exclusão do sobredito valor no cálculo do lucro real, o interessado diz que, revisando o procedimento de amortização do ágio, "concluiu por estornar nos registros contábeis os valores até então contabilizados", em contrapartida de Lucros Acumulados (item 16, alíneas "i" e "j").

61 Alega que, na DIPJ do ano-calendário de 2001, a exclusão de R\$ 1.387.666,63 visou tão somente "anular a adição realizada de mesmo - valor", sem produzir efeitos na apuração de IRPJ/CSLL.

62 Os ajustes de exercícios anteriores (art.186, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) não podem afetar o resultado normal do ano em que tiverem sido identificados. Por isso, são lançados diretamente em Lucros/Prejuízos Acumulados.

63 Na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (linha 02 da ficha 40 da DIPJ, às fls.566) consta ajuste credor de períodos de apuração anteriores no mesmo valor do total do ágio acima: R\$ 1.387.666,63.

64 Sob o ponto de vista fiscal, os ajustes positivos de exercícios anteriores devem ser oferecidos à tributação.

65 Tanto é assim que, como se vê na Demonstração do Lucro Real (linha 22 da ficha 9-A da DIPJ do ano-calendário de 2001, às fls.214, e nosso item 9), o interessado adicionou o valor de R\$ 1.387.666,63, quando do calculo do lucro real.

66 Não há previsão para que os ajustes de exercícios anteriores, ainda que fundados em ágio amortizados em anos anteriores, não componham o calculo do lucro real, se o investidor, mesmo concluindo "estorná-los de seus registros contábeis", forem levados a crédito de lucros acumulados, como foi o caso.

67 Mas, ainda que assim não fosse, o interessado, apesar de a aquisição, em 01.11.1999, do investimento Vesta ter sido desdobrada em EP negativa, de R\$ 68.440,00 e Ágio de R\$ 7.470.760,00, não há nos autos nem o registro, nem a indicação, nem a prova do fundamento econômico do dito ágio, como determina a lei tributária (art.385 do RIR/1999), e do qual se tratará quando da análise da outra parcela que compõe a exclusão (investimentos-Módulo).

68 Ante a isso, deve ser mantida a glosa da exclusão do ágio-Vesta, no valor de R\$ 1.387.666,63, tal como efetuada pela autoridade lançadora.

13. Assim, conforme reconheceu a própria r. decisão recorrida (item 58), “as despesas de ágio-Vesta em 1999 (R\$ 249.025,00) e em 2000 (R\$ 1.138.641,63), no total de R\$ 1.387.666,63, não afetaram o lucro real, porque, comprovadamente deduzidas do lucro líquido, foram adicionadas quando do cálculo do lucro real”.

14. Contudo, independentemente de tais valores terem supedâneo em ágio amortizado em anos-calendário anteriores (1999 e 2000) e que foram devidamente adicionados ao lucro real na ocasião, não é factível sua exclusão em ano-calendário seguinte (2001), nos termos do artigo 186 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A)¹, meramente por ter o investidor revisado o procedimento de amortização do ágio-Vesta e decidido “estornar nos registros contábeis os valores até então contabilizados” (e-fls. 1283, *in fine*), cujos montantes foram levados a crédito de lucros acumulados, como ocorreu na espécie.

15. De mais a mais, apesar de o investimento Vesta, realizado em 01.11.1999, ter sido desmembrado em EP negativa, de R\$ 68.440,00 e Ágio de R\$ 7.470.760,00, **não foi acompanhando de qualquer laudo ou sequer demonstrativo com a indicação do seu fundamento econômico**, nos termos que preceituam os referidos artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e artigo 385 do RIR/99).

16. Já quanto à glosa do valor referente à **baixa pela venda de investimento (amortização de ágio) na pessoa jurídica Módulo Security**, os itens 69 a 111 da r. decisão recorrida, cujos fundamento são também adotados com como razão de decidir, são suficientemente elucidativos (e-fls. 1180/1232):

69 A glosa da exclusão também incluiu R\$ 1.426.989,03, relativos a investimentos Módulo (nosso item 13).

70 Segundo o interessado (quadro 7, de nosso item 22), o sobredito valor é o somatório das despesas de ágio-Módulo nos anos-calendário de 1999 e 2000:

Quadro 12

Ano-calendário	Valor do Ágio-Módulo Amortizado
2000	1.030.603,18
2001	396.385,85
TOTAL	1.426.989,03

71 A exclusão de R\$ 1.426.989,03, na dicção do interessado, é relativa à baixa de investimento em Módulo, que teria sido alienado em 30.05.2001, pelo valor de R\$ 5.201.700,00 (nosso item 22).

72 Vejamos, inicialmente, as operações que antecederam a baixa do dito investimento.

73 Em 15.12.1999, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária-AGE, Módulo aprovou aumento de capital social em R\$ 4.700.700,00, emitindo 90.000 (noventa mil) ações preferenciais, todas adquiridas pelo interessado (nosso item 17).

¹ Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

74 Conforme se lê na sobredita AGE, o preço das sobreditas ações foi "fixado com base na expectativa de rentabilidade futura" (doc.31, às fls.484/487).

75 Os comprovantes de pagamento da sobredita aquisição (R\$ 2.350.350,00, em 15.12.1999 e R\$ 2.350.350,00, em 24.01.2000) foram juntados aos autos (anexo às fls.495, cheque às fls.498-doc.32 e depósito às fls.499-doc.33).

76 Segundo o estatuto social, o capital social de Módulo passou, então, a R\$ 5.510.700,00, dividido em 900.000 (novecentas mil) ações ordinárias e 90.000 (noventa mil) preferenciais, ambas sem valor nominal (fls.488/494).

77 Conforme AGE, em 03.04.2000, mediante novas emissões, o capital social de Módulo passou a R\$ 5.511.737,11— (dividido em 802.973 ações ordinárias - e 200.744 preferenciais), sendo que o interessado adquiriu 10.372 ações preferenciais, pelo valor total de R\$ 2.489,28, pagos conforme recibo às fls.508.

78 Após tal aquisição, o interessado passou a deter 100.371 ações de Módulo, todas preferenciais (fls.509).

79 De acordo com o interessado, as duas referidas aquisições foram desdobradas assim, em contas de Equivalência Patrimonial-EP e de Ágio (nossos itens 17 e 18):

Quadro 13

Desdobramento de contas	Primeira Aquisição	Segunda Aquisição	Total
Equivalência Patrimonial – EP Módulo	(194.701,00)	0	(194.701,00)
Ágio – Módulo	4.895.401,00	2.489,28	4.897.890,28
Total Pago	4.700.700,00	2.489,28	4.703.189,28

80 A primeira aquisição consta escriturada na página 34 do Diário Geral de 31.12.1999, às fls.392; a segunda, na página 21 do Diário Geral de 30.04.2000, às fls.408:

Quadro 14

Débito	Invest.15.12.Modulo Security	4.895.401,00
Crédito	Invest.15.12.Modulo Security	194.701,00
Crédito	Invest.Módulo Security	4.700.800,00
Débito	Ch.95218 06.04 Invest.Modulo Sec.5.	2.489,28
Crédito	Ch.95218 06.04 Invest.Modulo Sec.5.	2.489,28

81 Em junho de 2000, o interessado alega que, conforme página 42 do Livro Diário Geral de 30.06.2000 (fls.412), procedeu a uma reclassificação, no valor de R\$ 141.260,28, entre as contas de EP e Agio, com o objetivo de "regularizar lançamento anteriormente efetuado de desdobramento do valor de aquisição do investimento Módulo", e que, após tal classificação, o desdobramento do total das aquisições (R\$ 4.700.700,00) passou a:

Quadro 15

Desdobramento inicial	Primeira Aquisição	Desdobramento após "reclassificação"
Equivalência Patrimonial – EP Módulo	(194.701,00)	(55.930,00)
Ágio – Módulo	4.895.401,00	4.756.630,00
Total investimento Módulo	4.700.700,00	4.700.700,00

82 Note-se que, para o saldo de EP, de R\$194.701,00 negativos (item 79), ter-se transformado em R\$ 55.930,00 negativos, a conta de Equivalência Patrimonial-EP teria que ter recebido crédito de R\$ 138.771,00. Todavia, como o crédito foi de R\$ 141.260,28 (página 42 do Diário Geral às fls.412), houve crédito, também, de R\$ 2.489,28, valor da segunda aquisição, sendo vejamos:

Quadro 16 - Razonete

Equivalência Patrimonial-EP Módulo	
	C 194.701,00
D 141.260,28	Saldo 53.440,72
	C 2.489,28
	Saldo 55.930,00

83 Segundo o interessado, a conta Ágio-Módulo foi objeto de:

a) amortização, de janeiro a junho, de cotas mensais de R\$ 81.590,00 (4.895.401,00/60), no total de R\$ 489.540,00;

b) ajuste, em junho, porque, "refeitos os cálculos do valor acumulado de amortização, verificou-se a necessidade de ajuste de R\$ 65.400,17 na conta de Amortização-Ágio, em contrapartida à despesa de amortização no resultado do exercício" (página 42 do Diário Geral de 30.06.2000, às fls.412);

c) amortização, de julho a dezembro de 2000, de cotas mensais de R\$ 79.277,17 (1ª aquisição: 4.895.401,00 + 2ª aquisição: 2.489,28 - reclassificação vista nos dois itens anteriores: 141.260,00 = 4.756.630,00 / 60 = 79.277,17), totalizando R\$ 475.663,01.

84 As sobreditas movimentações estão resumidas no razonete abaixo:

Quadro 17 - Razonete

Ágio - Módulo	
D 4.895.401,00 (item 79)	
D 2.489,28 (item 79)	C 141.260,28 (item 81)
Saldo D: 4.756.630,00	
	C 489.540,00 (a)
	C 65.400,17 (b)
	C 475.663,01 (c)

85 As amortizações, em 2000, de Ágio-Módulo ((a), (b) e (c), no razonete acima), totalizam R\$ 1.030.603,18.

86 Na parte A do Lalur (fls.348), como já visto na análise do investimento-Vesta (itens 54/57), consta, em 2000, Amortização de Ágio no valor de R\$ 3.391.385,69, que integra o total de Adições de R\$ 15.742.222,86 (R\$ 12.273.245,89, de resultado negativo de Equivalência Patrimonial-EP; R\$ 77.591,28, de despesas indedutíveis e 3.391.385,69 de amortização de ágio).

87 No sobredito total de ágio amortizado (R\$ 3.391.385,69), segundo a discriminação na planilha às fls.514, está incluída a amortização de Ágio-Módulo, no total de R\$ 1.030.603,18.

88 Tal é compatível com o total de "Adições de Despesas Operacionais não Dedutíveis", de R\$ 2.092.591,09, informado na linha 03, ficha 9-A da DIPJ, às fls.542 (como já se viu, este total também inclui a amortização do Ágio-Vespa):

Quadro 18

Amortização Ágio-Vespa	1.138.641,63
Amortização Ágio-Módulo	1.030.603,18
Despesas Indedutíveis (Lalur às fls.348)	(77.591,28)
Total de Adições do lucro líquido, informadas em DIPJ	2.091.653,53

89 Ante a isso, pode-se concluir que a despesa de Ágio-Módulo do ano-calendário de 2000 foi adicionada ao cálculo do lucro real, não afetando este último, portanto.

90 Anote-se que, na DIPJ do ano-calendário de 2000 (fls.557), foi informado o total de R\$ 8.742.975,38 de Ágios em Investimentos (ficha 38-A, linha 27 - Agios em Investimentos), o que confere com o informado na Manifestação de Inconformidade (quadros às fls.263 e 269):

Quadro 19

	Vesta (fls.263)	Módulo (fls.269)	Totais-R\$
Total ágio	6.404.615,19	4.756.630,00	11.161.245,19
Amortização Ágio	(1.387.666,63)	(1.030.603,18)	(2.418.269,81)
Ágio a amortizar	5.016.948,56	3.726.026,82	8.742.975,38

91 Quanto ao ano-calendário de 2001, a amortização de Ágio-Módulo, no total de R\$ 396.385,85 (que é a mesma cota-mensal utilizada no ano anterior, R\$ 79.277,71, multiplicada por 5),-figura no Lalur de maio a dezembro (fls.355), integrando o total de Adições de R\$ 421.693,43 (R\$ 25.307,58, de despesas indedutíveis, e R\$ 396.385,85, de amortização de ágio).

92 Essa mesma importância - R\$ 421.693,43 - foi adicionada no cálculo do lucro real (linha 3 da ficha 9-A da DIPJ, às fls.573), o que permite concluir que as despesas com o dito ágio em 2001, da mesma forma que as de 2000, não afetaram o lucro real.

93 Vejamos, agora, os aspectos concernentes à alienação do investimento-Módulo.

94 Como já se viu, as amortizações periódicas de ágio/deságio não podem afetar o lucro real (art.391 do RIR/1999, reproduzido em nosso item 47).

95 Assim, na apuração deste, a despesa de ágio, que foi deduzida na determinação do lucro líquido do exercício, deve ser adicionada, enquanto que a receita de deságio, que foi computada na apuração do lucro líquido, poderá ser excluída. Tal conduta, em relação aos lançamentos de despesas de ágio, foi observada pelo interessado (exceto no que se refere ao valor de reclassificação).

96 Embora estranhos ao cálculo do lucro real, a pessoa jurídica deve manter controle de amortização contábil do ágio e do deságio, para fins de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento, tal como determina o parágrafo único do art. 391, *verbis*:

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

97 Sobre a matéria, o art. 418 do RIR/1999 dispõe:

Ganhos e Perdas de Capital

Subseção

Disposições Gerais

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 12 Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 12). (grifos nossos)

98 Em 30.05.2001, o interessado alienou o investimento-Módulo (nosso item 22). Tal alienação está documentada às fls.509/513. O valor da operação, R\$ 5.201.700,00, foi lançado a débito de Banco e a crédito de Módulo Security Solutions, em 10 de julho de 2001 (página 127 do Livro Diário 5, às fls.458).

99 O interessado diz que o valor de R\$ 1.426.989,03 "foi anteriormente objeto de adição para apuração da base de cálculo dos impostos nos anos-base de 2000 e 2001", e, que a sua exclusão "se justifica pela alienação do investimento e a correspondente baixa do valor do investimento e registro da receita obtida com a venda do investimento" (nosso item 23).

100 O ganho ou a perda de capital, em face de alienação de investimento, de acordo com o art. 425 e 426 do RIR/1999, é determinado com base no valor contábil:

Art. 425. O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (art. 418, § 1º) (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 3º).

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso 19):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (grifos nossos)

101 Segundo o interessado, o ganho de capital apurado na alienação do investimento-Módulo foi de R\$ 1.872.059,03 (nosso item 22):

Quadro 20

1	VALOR DE VENDA DO INVESTIMENTO:	5.201.700,00
2	Saldo do investimento em 31.05.2001, conforme balancete	"0"
3	Ágio	1ª aquisição: 4.754.140,72
		2ª aquisição: 2.489,28
		Total ágio: 4.756.630,00
4	Amortização de Ágio	2000: 1.030.603,18
		2001: 396.385,85
		Total amortizado: 1.426.989,03
5	VALOR CONTÁBIL RESIDUAL DO INVESTIMENTO (2+3-4):	3.329.640,97
	GANHO DE CAPITAL (1 - 5):	1.872.059,03

102 De acordo com o quadro acima, no cálculo do custo do investimento, em face da alienação efetuada em 2001, foram subtraídas as amortizações de ágio efetuadas em 2000 (R\$ 1.030.603,18) e as efetuadas em 2001 (R\$ 396.385,85), no total de R\$ 1.426.989,03 (note-se, porém, que o art. 426, inciso II, do RIR/1999, dispõe, expressamente, que o valor contábil é composto pelo total do ágio, ainda que amortizado).

103 As ditas despesas, como se viu, integraram o cálculo do lucro contábil, mas não afetaram o lucro real (nosso item 92).

104 A propósito do ganho de capital na alienação do investimento-Módulo (que, segundo o quadro acima, foi de R\$ 1.872.059,03), não é demais observar que, na DIPJ do ano-calendário de 2001, a receita de alienação de bens do Ativo Permanente foi informada em R\$ 11.377.669,00, enquanto o valor contábil dos bens e direitos alienados, em R\$ 9.761.879,33 fls.575), resultando, portanto, em ganho de capital de apenas R\$ 1.615.789,67, cuja decomposição analítica, contudo, não foi juntada aos autos.

105 Ao dispor sobre a avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, o art.385 do RIR/1999 determina, expressamente, que o lançamento contábil indique o fundamento econômico do ágio ou do deságio. Determina, também, que a escrituração assim efetuada se embase em documentação que lastreie tais fundamentos.

106 No caso, na aquisição em 15.12.1999, a Equivalência Patrimonial foi negativa (-R\$194.701,00), enquanto que o Ágio foi de R\$ 4.895.401,00 (nosso item 79). Todavia, não consta nos autos a demonstração dos fatos econômicos que fundamentaram tal ágio, o que, na forma da lei, veda o reconhecimento do custo incorrido na alienação do investimento (segundo o interessado, em 31.05.2001, o valor do investimento-EP era zero, conforme nosso item 101).

107 Anote-se, ainda, que o interessado não demonstrou a forma pela qual a equivalência patrimonial negativa em junho de 2000 (no valor de -R\$ 55.930,00, segundo as fls.269) passou a figurar no balancete de dezembro de 2000 (fls.443), com saldo de R\$ 486.978,05, valor que, quando da apuração do ganho de capital, passou a zero (a valoração do investimento influi na apuração do ganho de capital, anote-se).

108 O ágio do investimento-Vesta, de que já se tratou, também não foi fundamentado.

109 Nos moldes do art. 418 do RIR/1999 (nosso item 97), os resultados na alienação devem ser computados na determinação do lucro real, para que o ágio possa ser considerado no cálculo do ganho auferido.

110 Tal, porém, não depende apenas da verificação de que os ágios foram, à época de sua amortização, contabilizados no cálculo do lucro líquido e adicionados no cálculo do lucro real, ou controlados no Lalur. O legislador exige que o ágio (em ambos os investimentos, o valor da Equivalência Patrimonial era negativo), além de contabilizado, seja fundamentado, e que tal fundamentação esteja lastreada em documentação devidamente arquivada (nosso item 46).

111 Ante a isso, não demonstrada a fundamentação econômica dos Ágios investimentos-Módulo e Vesta, a glosa do valor de "Outras Exclusões" (que se refere, unicamente, a tais ágios), não merece reparos.

17.O artigo 426 do RIR/99, então vigente, se encontrava assim redigido:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II- ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

18.Portanto, no que se refere ao investimento Módulo, tendo em vista que o inciso II do indigitado dispositivo regulamentar dispõe que o Ágio compreenderá o valor contábil para efeito de determinar o ganho de capital na alienação de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, verifica-se que a exclusão do LALUR do valor de R\$ 1.426.989,03 (em razão da respectiva alienação), referente à amortização de Ágio que foi anteriormente objeto de adição nos anos-calendário de 2000 e 2001, somente se validaria diante da existência de laudo ou demonstrativo com a indicação do fundamento econômico do Ágio na ocasião da sua constituição, na forma então estatuída pelos mencionados artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e artigo 385 do RIR/99.

19.Dessarte, não merece reparos o v. acórdão guerreado.

DISPOSITIVO

20. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço do Recurso Voluntário, mas lhe nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca