



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Recurso nº : 146234 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX (S): 92 a 94  
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em SALVADOR-BA e FADEMAC S.A.  
Sessão de : 26 DE JULHO DE 2006  
Acórdão nº : 107-08.656

RECURSO "EX OFFICIO" - IRPJ E OUTROS: Devidamente fundamentada na prova dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes do lançamento, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo, no particular.

Recurso de ofício

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA PARTE - Não se caracteriza cerceamento do direito de defesa eventual falta de clareza da peça básica se a autuada demonstra conhecer a infração de que foi acusada, defendendo-se amplamente dela.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO-GLOSA DE PREJUÍZO- Restando caracterizado, diante dos elementos constantes dos autos, que o fundamento do ágio adotado na avaliação do investimento com base no patrimônio líquido, foi "outras razões econômicas", critério que prescinde de qualquer demonstração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20, § 3º), e bem assim que a perda registrada pela recorrente equivale ao ágio pago na aquisição do investimento e ainda não amortizado por ocasião da incorporação que extinguiu a investida, improcede a exigência do fisco.

IRPJ - PAT- PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR— CÁLCULO DO INCENTIVO – A contribuinte apurou o valor do incentivo fiscal, de acordo com o que estabelece a lei de regência, embora distoando da forma de apuração estabelecida no decreto regulamentador, descabendo a glosa perpetrada pelo fisco.

Recurso voluntário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 1ª TURMA da DRJ em SALVADOR-BA e por FADEMAC S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero, Marcos Vinicius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima que mantinham a exigência relativa à glosa de despesa do PAT.

97



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, RENATA SUCUPIRA DUARTE, HUGO CORREIA SOTERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656  
  
Recurso nº : 146234  
Recorrentes : 1ª TURMA da DRJ em SALVADOR-BA e por FADEMAC S.A.

RELATÓRIO

FADEMAC S.A., já qualificada nos autos, foi autuada (fls. 1/12) para cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, dentre outras matérias não mais objeto de litígio, por: **1)** Aluguel de imóvel residencial destinado a uso por seus Diretores, Gerentes e funcionários, consoante Termos de Constatação nº 09 (fls. 233/234), sendo Cr\$ 23.716.415,07, fato gerador de 1992; Cr\$191.047.917,63, fato gerador de 12/92 e Cr\$ 4.147.369,33, fato gerador de 12/93, e Viagens, Estadias e Representações, pertinentes a Diretores da controladora sediada no exterior e de passagens aéreas de diretor da fiscalizada e seus familiares, consoante Termo de Constatação nº 08 (fls. 216), sendo Cr\$ 6.232.693,95, fato gerador de 06/92, Cr\$76.276.740,00, fato gerador de 12/92. Fundamento legal: arts. 157, § 1º; 191; 192 e 387, inciso I, do RIR/80, c/c o art. 74 da Lei nº 8.383/91; e **3)** não adição ao lucro real da perda relativa a participação extinta na incorporação por inobservância dos requisitos legais, de sua controlada VINAMIFLOOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, em 31/07/94, consoante Termos de Constatação nº 04 e 07 (fls. 72 e 74/81), sendo R\$ 1.738.240,10, fato gerador de 07/94, com multa de lançamento de ofício de 100% e o fundamento legal os arts. 197, parágrafo único; 325 e parágrafos; 387, incisos; 380 e parágrafos e 195, incisos I e II do RIR/94; **4)** redução, indevida, do lucro real, em virtude da exclusão do saldo da conta PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR conforme lançamento na parte "A" do LALUR, consoante Termos de Constatação nº 01, 02 e 03, sendo em Cr\$ 139.945.532,00, no ano-calendário de 1992, Cr\$ Cr\$ 285.533.586,00, fato gerador de 06/92, e Cr\$ 302.898.871,00, fato gerador de 12/92. O enquadramento legal se fez no artigo 388, inciso I, c/c os arts. 428 a 435, todos do RIR/80.

Em decorrência foram lavrados também auto de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 13/15), com fundamento legal no art. 74 da Lei nº 8.383/91 e de

47



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 20/25), com fulcro nos artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92 e art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88, sobre as importâncias acima glosadas a título de Aluguel e de Viagens, compreendendo o da CSLL também a glosa da perda de capital relativa a participação extinta na incorporação por inobservância dos requisitos legais, de sua controlada VINAMIFLOOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.

A empresa impugnou, em parte, os lançamentos, esclarecendo que pretende apresentar defesa unicamente em relação aos itens que efetivamente não podem prevalecer, razão pela qual efetuou o recolhimento das quantias arroladas nos termos de constatação nº 08, nº 09 e nº 10, conforme DARF anexados.

No mais, impugna a exigência (fls. 246/271), alegando em petição assim resumida na decisão recorrida:

\* 4.2. no que toca à glosa relativa Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT):

4.2.1. a empresa é beneficiária do referido programa, estando devidamente inscrita nos órgãos competentes e como tal faz jus a dedutibilidade em dobro dos gastos efetuados a esse título, previsto pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, operacionalizada através de exclusões no cálculo do lucro real;

4.2.2. houve cerceamento de defesa, pois as autoridades fiscais referem-se à violação das normas contidas nos artigos 428 a 436, não especificando qual deles a interessada teria infringido; já que as citadas normas cuidam de coisas diversas tais como limite ao valor do benefício, procedimentos contábeis e do cumprimento do PAT, levando a crer que foram cometidas irregularidades incompatíveis entre si, a impugnante encontra-se impossibilitada de defender-se, face à inexistência de descrição dos fatos que levaram à autuação, requerendo a anulação desse item do lançamento fiscal;

4.2.3. houve equívoco da autuação na capitulação legal das infrações;

4.2.4. passou a comparar o procedimento adotado pelo contribuinte com os artigos citados para ao menos supor qual teria sido a infração cometida e afirma que o procedimento adotado está em sintonia com a Lei nº 6.321, de 1976, instituidora do PAT, que em seu artigo 1º dispõe que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

pode-se deduzir o dobro das despesas realizadas em programa de alimentação do trabalhador;

4.2.5. que obedeceu ao limite de dedução de 5% do lucro tributável, imposto pela citada lei, passando a demonstrar a apuração realizada nos períodos-base de 1991 e 1992;

4.2.6. é infundada a alegação de ter havido uma indevida exclusão, uma vez que o procedimento adotado está respaldado em jurisprudência judicial e administrativa a respeito do efetivo alcance das disposições contidas na Lei nº 6.321, de 1976, colacionando acórdãos;

4.3. quanto à perda relativa a participação extinta, objeto do termo de constatação nº 07:

4.3.1. houve cerceamento de defesa, pela falta de exatidão do enquadramento legal, pois não foram identificados os incisos e parágrafos infringidos, além de terem sido mencionados artigos que não se relacionam com os fatos descritos, passando a impugnante a analisar diversos dispositivos citados no auto de infração;

4.3.2. a autuação é insubsistente pois a fiscalização não pode autuar os efeitos colaterais e relevar o fato dela própria afirmar que se a equivalência patrimonial obrigatória tivesse sido corretamente registrada, a perda apurada na incorporação não teria ocorrido;

4.3.3. a fiscalização não logrou tipificar com precisão o fato em questão, mas em verdade trata-se de perda totalmente dedutível, conforme disposto no art. 380, inciso I do RIR/1994, uma vez que a comparação entre o valor do investimento e o acervo líquido foi feita com base em avaliação a preços de mercado;

4.3.4. não ter efetuado em 31/12/1993 e em 30/06/1994 a equivalência patrimonial parece ter sido considerado uma infração pela fiscalização, mas esse fato não tem nenhum efeito fiscal;

4.3.5. a fiscalização equivocou-se no cálculo da equivalência patrimonial, ao considerar o ágio como parte do valor do investimento, obtendo um ajuste que seria de CR\$4.904.896.960,22, equivalente a R\$1.783.598,90, passando a impugnante a demonstrar o resultado que julga correto, no valor de CR\$55.482.013,00;

4.3.6. a fiscalização se contradiz ao tentar justificar a autuação, pois menciona que a interessada teria deixado de fazer o desdobramento do custo de aquisição de investimento, mas ao calcular a equivalência patrimonial considerou o ágio como investimento, ignorando o desdobramento anteriormente invocado;

4.3.7. o crédito tributário deve ser cancelado, seja pela inconsistência da justificativa da autuação, seja pela integral conformidade do resultado da incorporação com a legislação de regência, ou, ao menos, deve ser exigida somente a diferença de imposto e não o imposto sobre cada item isolado;

4.4. em relação à contribuição social, além das razões já elencadas anteriormente, o auto de infração é improcedente, em obediência ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

princípio da tipicidade da tributação, por falta de fundamentação legal, uma vez que não há diploma legal que determine a adição de despesas indedutíveis ou da perda em participação societária para apuração da base de cálculo da CSLL;

4.5. finaliza, requerendo que seja decretada a nulidade da autuação relativa ao PAT e à perda relativa a participação extinta em incorporação, por configuração do cerceamento de defesa ou caso não seja atendido, que o lançamento tributário seja desconstituído ou, ao menos, retificado em decorrência do erro na edificação do suposto crédito tributário e, ainda, seja considerado improcedente o lançamento relativo à contribuição social."

1ª TURMA da DRJ em SALVADOR-BA., julgou procedente em parte o auto de infração em decisão assim ementada:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento descabe a alegação de nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -

IRPJ

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PERDA. ÁGIO. INCORPORAÇÃO.

Cabível o lançamento se inexistir a perda contabilizada em decorrência da extinção de participação societária pela incorporação, por falta de fundamento do ágio.

LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO. PAT.

A metodologia de cálculo a ser adotada na determinação do quantum do incentivo à participação em programa de alimentação do trabalhador é a da dedução do imposto devido.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Na apuração do lucro real deve ser considerado o prejuízo do próprio período-base e compensado os prejuízos fiscais concernentes a períodos-base anteriores, ainda não prescritos ou já utilizados.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

**MESMO FATO GERADOR. LANÇAMENTO DO IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA.**

Em se tratando matéria idêntica aquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, "mutatis mutantis", segue-lhe o mesmo destino o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao Imposto de Renda Retido na Fonte, em razão da relação de causa e efeito.

**ADIÇÕES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.**

Incabível a adição ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL das despesas consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, em face da ausência de previsão legal.

**MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A multa de ofício de 100% deverá ser reduzida para 75%, em face da retroatividade benigna da penalidade prevista no Código Tributário Nacional.

**Lançamento Procedente em Parte"**

A autoridade julgadora afirma não ter havido cerceamento do direito de defesa da partes, por não ter ocorrido na espécie nenhuma das hipóteses dos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Por outro lado, foram citados nos autos de infração os diversos dispositivos legais pertinentes relativos às infrações detectadas, conforme relacionados no item 2, incisos II e III. Em relação ao PAT, a fiscalização verificou que o contribuinte infringiu o artigo 388, inciso I do RIR/1980, ao excluir indevidamente os valores do PAT do lucro líquido para apuração do lucro real, sendo este o embasamento legal fundamental da autuação. E, o que tange à infração relativa ao resultado não operacional, a fiscalização concluiu pela indedutibilidade da perda apurada pelo contribuinte, fundamentando o seu procedimento em razão de inobseervância de dispositivos da legislação fiscal, dentre eles os art. 380 do RIR/94, capitulando perfeitamente o enquadramento legal, pois o artigo 195 do RIR/1994 trata das adições de parcelas indedutíveis. Admite que, no rol dos artigos elencados, existam alguns que não são aplicáveis à autuação, mas que não houve qualquer prejuízo para a impugnante, porque ela não teve dificuldades em se defender, pois a defesa foi oferecida em tempo hábil,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

instaurando-se regularmente o contraditório, tendo a autuada se defendido amplamente em seu arrazoadado, no qual fez constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão do feito.

No mérito, o julgador, após descrever os fatos e circunstâncias referentes ao lançamento sob acusação de falta de adição ao lucro real de perda relativa a participação extinta na incorporação de companhia controlada, segundo o Termo de Constatação nº 07, de fls. 74 a 81, analisa as razões de defesa da impugnante para concluir pela sua improcedência. Para o julgador "a quo", a empresa não logrou comprovar a fundamentação do ágio como demonstrou a fiscalização de modo que o aporte financeiro efetuado na subscrição de ações não deveria ter integrado o investimento, e não havendo razões para desdobrar o investimento em uma parcela de ágio, o ajuste do investimento pela equivalência ao patrimônio líquido da investida deveria ter sido efetuado conforme detalhado pelo autuante à fl. 79, ensejando um ajuste negativo de CR\$ 4.904.896.960,22, equivalente a R\$ 1.783.598,90, que seria adicionado ao lucro líquido no LALUR e não produziria nenhum efeito na apuração do lucro real, em razão de ser um ajuste de equivalência patrimonial transcrevendo o art. 259 e seus parágrafos.

E prossegue, afirmando que a interessada, em lugar de adotar o procedimento correto, procedeu a uma equivalência no valor de CR\$55.482.016,54, conforme detalhado no item 21 acima, mantendo o valor de CR\$4.958.854.305,00 em conta de ágio, e, ao incorporar os ativos e passivos da investida, a impugnante apurou um saldo devedor de R\$1.738.240,11 na conta resultado da incorporação, conforme lançamentos às fls. 190 a 191, registrado como perda na sua contabilidade.

Rejeita o argumento da defesa de que a dedutibilidade da perda contabilizada estaria caracterizada pelo atendimento ao requisito da comparação entre o valor do investimento e o acervo líquido avaliado a preços de mercado, do inciso I do art. 380 do RIR/1994, equivalente ao art. 325 do RIR/1980, em face do disposto no art. 380 e incisos I e II, do art. 380 do RIR/94. Argumenta que a perda somente ocorreria se o acervo líquido da investida fosse avaliado por um preço menor que o registrado em sua contabilidade, enquanto, no caso concreto, o acervo líquido da investida foi avaliado em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

CR\$8.636.586.006,39, após o ajuste para incluir a avaliação a preços de mercado dos bens do ativo imobilizado, superior, portanto, ao patrimônio líquido contábil de CR\$8.456.367.329,15, representando uma mais-valia de CR\$180.218.677,24, conforme Laudo de Avaliação emitido pela Price Waterhouse, doc. às fls.130 a 133.

E, como a interessada recebeu o acervo líquido da investida por um valor superior ao contábil, a diferença obtida, na verdade, representa ganho de capital, enquadrando-se no inciso II do art. 380 do RIR/1994.

Relativamente à exclusão do lucro líquido das despesas com o Programa de Alimentação ao Trabalhador mantém parcialmente a glosa ao argumento de que o contribuinte não observou o disposto no art. 1º e seus parágrafos 1º e 2º, do Decreto nº 5/1991, que regulamentou a Lei nº 6.321/76, que estabelece a forma de utilização do incentivo, ou seja, a primeira dedução ocorre na escrita comercial, mediante lançamento contábil regular, e a segunda se dá como redução do imposto devido, evitando com isso violar a irredutibilidade do adicional ao imposto de renda estabelecida no Decreto-lei nº 1.704, de 23/10/79. Cita o Ac. 108-07.564, de 16/10/2003. Refaz os cálculos do incentivo, segundo o seu entendimento. Culmina afirmando que, embora a impugnante alegue ter respeitado os limites legais, verifica-se que em 06/1992 não podem ser deduzidos integralmente os gastos com PAT, pois ultrapassam o limite de 5% sobre o IR, recalculado após a glosa da exclusão indevida do PAT.

O julgador de primeira instância, em face da decisão, promoveu a absorção e compensação de prejuízos relativamente ao mês de julho de 1994 em que o autuante deixou de considerar o prejuízo do período e de compensar prejuízos anteriores, recalculando, outrossim, a exigência do tributo.

O aresto recorrido reconhece em parte a alegada improcedência do lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro no que concerne à adição decorrente de aluguéis, viagens e estadas de diretores de que trata o item 1 da peça básica pois são despesas incorridas e consideradas indedutíveis pela legislação fiscal para fins de apuração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

do lucro real e não da base de cálculo da contribuição, como se verifica do disposto no art. 187, § 1º, letra "b" c/c o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988. E, nessa linha de juízo, manteve a exigência relativamente à participação societária, ao argumento de que a perda é inexistente e decorreu de um erro contábil, provocando, em consequência uma redução do lucro líquido.

Como o contribuinte apurou base negativa em jul/1994, recompos a base do lançamento de ofício, não havendo base de cálculo negativa de períodos anteriores a compensar.

Por fim, reduziu a multa de lançamento de ofício de 100% para 75% em face do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, lei mais benigna, c/c o art. 106, "c", do Código Tributário Nacional.

A empresa foi intimada da decisão de primeira instância em 11/04/05 (fls. 353), protocolizando o seu recurso na repartição fiscal em 11/05/05 (fls. 362), que caiu em uma segunda-feira. Sua petição teve seguimento ao Conselho de Contribuintes em face de arrolamento de bens que está sendo controlado no processo nº 13884.001572/2005-72.

Em seu recurso (fls. 362/394), a empresa, após sustentar a tempestividade de seu recurso, faz um histórico acerca do contexto operacional da Recorrente e do Investimento adquirido (fls. 365/376).

Presta esclarecimentos sobre a constituição da empresa Vinamifloor Indústria e Comércio S/A, em 09/09/93, por ela e pela empresa Vinamiflex indústria e Comércio Ltda e a participação de cada empresa no capital da sociedade criada. Sua participação foi da ordem de CR\$ 12.726,00, com o pagamento de ágio da ordem de CR\$ 48.896,00, segregado de acordo com o art. 259 do RIR/80, podendo ser classificado por outras razões econômicas, entendendo dispensável a elaboração de demonstrativos que devessem municiar a escrituração, nos termos do § 3º do art. 259 do RIR/80, posto que os próprios documentos relativos à subscrição espelham a razão da mais valia. Em 20 do mesmo mês, as duas empresas, sócias da Vinamifloor, decidiram em Assembléia Geral



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Extraordinária, aprovar o aumento de capital social para CR\$ 87.520.925,00, subscreveu parte do capital ao preço de emissão de CR\$ 16,70, sendo CR\$ 1,00 ao valor nominal de CR\$ 15,70 a título de ágio, sem alteração dos poderes de administração que justificam a mais valia, e sem alteração dos procedimentos adotados quando da subscrição inicial.

Continua, dizendo que em 30/06/94 recebeu e aceitou, as ações que Tetraerg Indústria e Comércio Ltda, nova razão social da Vinamiflex possuía na participação da Vinamifloor, assumindo a responsabilidade pela satisfação do valor do empréstimo contratado entre aquelas, quitando, assim, o respectivo contrato de mútuo firmado entre aquelas. Em 30/07/94, possuindo a totalidade do capital social da Vinamifloor, incorporou-a, sucedendo-lhe em todos os direitos e obrigações, cancelando-se as ações representativas da incorporada. Nesta oportunidade a recorrente apurou uma perda no montante de CR\$ 1.738.240,10.

Em 30/07/94, considerando o seu percentual de participação na investida que era de 19,66%, reconheceu a equivalência patrimonial com base no PL da investida nessa data. E, nessa mesma data, recebeu da sócia Tetraerg as ações restantes, passando a deter 100% do controle da Vinamifloor.

A fiscalização e a decisão recorrida discordaram desse procedimento, sustentando que a equivalência deveria ter tomado como base de cálculo a posição dos investimentos após esse fato, isto é, 100%, conforme o demonstrativo de fls. 79.

Diz que, mesmo assim, apurar-se-ia uma diferença no valor de CR\$ 1.524.671,87, valor esse imaterial face ao valor efetivamente contabilizado, e sem gerar qualquer efeito fiscal. E isto porque sendo o investimento detido ter sido avaliado pela última vez nessa data atende-se ao determinado pela legislação, no que se refere à avaliação que anteceda à incorporação, sendo a inclusão do investimento adquirido na mesma data irrelevante, desde que se obedeça ao cálculo conforme a participação detida. Refaz os cálculos, considerando os valores em 30/06/94, que aponta perda na realização do investimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Crítica o lançamento e a decisão recorrida que consideraram como não comprovada motivação do ágio registrado em 1993, dizendo que, nesse caso, estar-se-ia tributando os efeitos colaterais ocorridos em 1994, ao invés dos efeitos da própria contabilização da mais valia, tanto na investidora como na investida. Ao não considerar como ágio o valor excedente ao valor nominal das ações, dever-se-ia contemplar os efeitos na investida, uma vez que a mais valia recebida fora contabilizada como Reserva de Ágio, afetando o próprio cálculo da equivalência patrimonial pela investidora. E não considerando o ágio, eventual crédito tributário deveria ter seu fato gerador deslocado para a data da contabilização, o que não foi feito no lançamento impugnado.

A seguir, discorre sobre as razões de reforma da decisão recorrida, sustentando inicialmente a nulidade dos autos de infração, por ausência de exatidão no enquadramento legal, asseverando que, dada a obscuridade da autuação, o julgador esclareceu que os verdadeiros fundamentos da exigência, em especial a de que não haveria justificativa para o ágio -- argumento que não mereceu destaque no Termo de Constatação nº 07-- indicando, inclusive, os fundamentos legais violados, mostra a impossibilidade de se manter os autos de infração impugnados.

Todavia, em respeito ao princípio da eventualidade, enfrenta o mérito da questão, sustentando a desnecessidade de comprovação da origem do ágio face ao § 2º, "c", do art. 259 do RIR/80, para concluir que a motivação do ágio estaria na qualidade das ações subscritas, e, portanto em outras razões econômicas.

Quanto à exclusão das despesas incorridas com o PAT quando da apuração do lucro tributável alega ilegalidade do Decreto nº 5/91 em face da Lei nº 6.321/76, e sustenta o acerto da forma adotada no cálculo do benefício, invocando os Ac. 101-94.680, no julgamento do Recurso 135.387, e o Ac. 107-06.500, no julgamento do Recurso 128.023. Admite que realmente, no cálculo do incentivo do mês de junho de 1992, a exclusão efetuada resultou acima do limite de 5% do lucro real após a sua adição, recolhendo a diferença, consoante cálculo que apresenta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Em relação à exigência da CSLL, sustenta que a perda de capital apurada na incorporação da Vinamifloor que se refere indiscutivelmente a uma despesa, mas ainda que ela não seja considerada perda indedutível para o cálculo do imposto de renda, o mesmo não poderá ser aplicado para fins de apuração da CSLL, em face do disposto no art. 2º, alínea "c", da Lei nº 7.689/88. E não há na lei qualquer imposição para a adição dela ao resultado do exercício para o cálculo da CSLL. A exigência é improcedente por absoluta falta de previsão legal.

Tece considerações finais sobre a questão relativa à equivalência patrimonial suscitada pela fiscalização para demonstrar a improcedência da pretensão do fisco.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

**DO RECURSO DE OFÍCIO:**

Recurso assente em lei (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 9/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

A decisão fundamentou na prova dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte do lançamento.

Com efeito. Houve-se com inegável acerto ao considerar a parte do incentivo do PAT que deveria ser acolhida, ainda que adotado o entendimento de que a forma de beneficiar-se da segunda parcela do incentivo seja a dedução do imposto devido, bem como ao considerar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL.

Igualmente, houve-se com acerto o julgador ao reduzir a multa de lançamento de ofício, aplicada em 100% do imposto devido, uma vez que a lei posterior à vigente na data do lançamento adotou o percentual de 75% (Lei nº 9.430/96, artigo 44), dando aplicação ao princípio da retroatividade benigna previsto no o art. 106, "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, no que respeita ao recurso de ofício, a decisão de primeira instância deve ser mantida em seus próprios fundamentos.

Daí, nego provimento ao recurso de ofício.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

A empresa alega cerceamento do seu direito de defesa, insurgindo-se contra a decisão de primeira instância que não acolheu suas razões no sentido de ser declarada a nulidade do lançamento.

Suas alegações não procedem porque o autuante, nos termos de constatação e no próprio auto, indicou os dispositivos que entendia violados, e a empresa, embora afirmando que a acusação era confusa, dela defendeu-se amplamente, em primeira e em segunda instância.

A rigor, auto de infração não implica em cerceamento do direito de defesa. Quando é incompleto, impreciso nos fatos descritos ou no fundamento legal invocado, é insubsistente.

No mérito:

**Resultados não operacionais-ganhos e perdas de capital:**

Inicialmente cabe consignar que a fiscalização vislumbrou nos procedimentos adotados pela Fadamac, a autuada, uma simples operação de venda do ativo permanente e o ativo intangível, não escriturado da Viniflex, como clientela, postos de vendas, marcas e patentes, fórmulas de fabricação, etc., através: 1) da constituição da Vinamifloor, com ágio; 2) do aumento do capital, integralizado pela Vinamiflex através da conferência de bens, e pela Fadamac em dinheiro com elevado ágio; 3) do empréstimo imediato à Vinamiflex dos recursos por ela aportados no aumento de capital; 4) da aquisição da totalidade das ações da Vinamiflex, já com outra denominação (Tetraerg Indústria e Comércio Ltda) e objeto social, em outra unidade da federação; 5), na aquisição das ações representativas do capital da Vinamifloor mediante a assunção da dívida decorrente do referido mútuo, e, por fim, na incorporação da Vinamifloor.

Tal procedimento implicaria na ausência de pagamento de tributo pela Vinamiflex ((Tetraerg) pelo ganho de capital auferido nessa operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Diz o autuante às fls. 78, do Termo de Constatação nº 07 (fls.74/81) que, todavia, o lançamento não terá suporte em qualquer forma de presunção, mas na plena identificação e embasamento legal do fato gerador apurado.

E, assim, acusa a empresa de violar as normas contidas nos arts. 193, §2º, 219, 328, 329, 330, 331, 332, 334, 380, combinados com os artigos 197, § único, 208, inciso I, e 195, inciso II, do RIR/94 (fls. 80), em decorrência da equivalência patrimonial ter sido registrada sem computar a aquisição efetuada das ações da Vinamifloor, na mesma data, ou seja, 30/06/94 (fls. 79). Efetuou os cálculos do valor atualizado em investimento em 30/06/94, para obter o ajuste omitido de R\$ 1.783.598,90, ajuste negativo que deveria ter sido contabilizado em 30/06/94, e adicionado ao Lucro Líquido mensal, para produzir os seus efeitos fiscais.

E sustenta que, se a equivalência patrimonial tivesse sido corretamente registrada em 30/06/94, não haveria, via de consequência qualquer lucro ou prejuízo resultante da incorporação da controlada/subsidiária integral.

Afastada no lançamento a utilização de qualquer presunção, o deslinde da questão repousa 1) na falta de fundamentação do ágio e 2) em não ter a recorrente computado na equivalência patrimonial o valor da aquisição do restante das ações, causando um prejuízo indevido, sendo este considerado pelo julgador o cerne da questão.

Embora a empresa, atendendo a intimação de fls 72, tenha informado que o ágio atribuído na subscrição das ações da Vinamifloor, em 20/09/93, foi baseado na avaliação do ativo na expectativa de rentabilidade futura e na aquisição dos intangíveis da Cia, deve-se inferir que o verdadeiro fundamento tenha sido outras razões econômicas em razão da qualidade das ações subscritas que lhe proporcionariam, dentre outros benefícios, a indicação do Diretor Financeiro e garantia de recebimento de dividendos. E isso porque, afastada a presunção de operação de venda do ativo permanente e o ativo intangível da Vinamiflex, e a avaliação do ativo na expectativa de rentabilidade futura, já que a avaliação dos bens dados em conferência, fora com base nos preços de mercado, as outras razões



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

econômicas surgem como única razão. E como a lei não impõe para essa razão demonstração alguma (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20, § 3º, consolidado nos arts. 329, § 3º, do RIR/94), prevalece esse fundamento.

Diz o art. 329 do RIR/94, em seu § 3º, que

“O lançamento com os fundamentos de que tratam as alíneas “a” e “b” do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 20, § 3º)”.

De tudo quanto consta dos autos, e considerando, como se disse acima, que a fiscalização preferiu não questionar a veracidade e validade dos negócios jurídicos engendrados por FADEMAC, VINAMIFLEX e VINAMIFLOR e que os erros e omissões verificados na obrigatoriedade da avaliação do investimento pela equivalência patrimonial não interferiram, pelo menos de forma contundente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, resta que o cerne do litígio reside na natureza do ágio pago no investimento.

Com efeito, a perda registrada pela recorrente, revertida pelo fisco, equivale ao ágio pago na aquisição do investimento e ainda não amortizado por ocasião da incorporação que extinguiu a investida.

É que o fisco entendeu que faltou motivação para o ágio, logo, não tendo essa natureza, deveria ser considerado como integrante do investimento no momento da equivalência patrimonial que antecedeu a apuração da perda ou ganho de capital na incorporação. Tanto é verdade que o enquadramento legal dado pelo fisco foi o art. 195 do RIR/2004 que tratava das adições e exclusões do lucro líquido.

A Decisão da Turma Julgadora de Primeiro Grau confirma essa abordagem fiscal ao sustentar a inexistência da perda, por falta de fundamento do ágio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Este é o ponto crucial: desconsiderado o ágio, o aporte financeiro efetuado na subscrição de ações, segundo o fisco, deveria ter integrado o investimento, logo não haveria razão para o desdobramento de uma parcela de ágio.

Considerado todo o aporte de capital como investimento, o ajuste do mesmo pela equivalência patrimonial, antes da incorporação, resultaria em efeitos tributários nulos, uma vez que o resultado negativo apurado seria adicionado ao lucro líquido no LALUR. O resultado da incorporação seria então positivo à vista da avaliação do acervo da investida em comparação com o investimento registrado, já ajustado pela inclusão do ágio impugnado.

É fato, repito, que para o fundamento econômico do ágio - "outras razões econômicas" - a legislação não exige rigorosa comprovação da fundamentação, nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77. Por isso, eventual desconsideração do ágio assim registrado requer prova segura a cargo da fiscalização de que houve simulação na sua constituição, além de se levar em conta que a não contabilização do valor pela investida em conta de reserva de ágio no patrimônio líquido por certo traria alterações no cálculo da equivalência patrimonial.

Assim, considerando que não foi o erro no percentual da equivalência que antecedeu à incorporação (19,66% ao invés de 100%) que gerou a diferença impugnada pelo fisco, mas sim a não consideração do ágio e a sua agregação ao valor do investimento para fins de cálculo da equivalência e considerando que a legislação permitia e permite, mesmo após a nova disciplina trazida pela Lei nº 9.532/97, a consideração do ágio como custo de aquisição e considerando, ainda, que o fisco não provou a inexistência do ágio, improcede o lançamento efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

**Ajustes do lucro líquido-exclusões indevidas:**

Também aqui, a razão está com a empresa.

Realmente, o artigo 1º da Lei nº 6.321, de 14.04.1976, DOU de 19.04.1976, é da clareza lapidar quanto ao direito e o acerto do procedimento adotado pela recorrente:

Diz a lei:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o regulamento desta Lei.

§ 1º - A dedução a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

A lei autoriza o contribuinte deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, e esse direito não pode ser mitigado.

É cediço que o regulamento não pode modificar a substância da lei a que visa regulamentar.

Note-se que o dispositivo em comento não estabelece redução ou dedução do imposto de renda, mas a dedução do lucro tributável, ou seja, do lucro sobre o qual irá incidir a alíquota do imposto, e, muito menos do adicional de que trata o § 2º do Decreto-lei nº 1.704, de 23.10.1979, DOU de 24.10.1979.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Desta forma, não há incompatibilidade entre o artigo 1º da Lei 6.321/76 e os §§ 2º e 3º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.704, de 23.10.1979, DOU de 24.10.1979, assim redigidos:

Decreto-lei nº 1.704, de 23.10.1979:

"Art. 1º O imposto de renda das pessoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objetivo, devido sobre o lucro real ou arbitrado, será apurado à razão de 35% (trinta e cinco por cento) a partir do exercício financeiro de 1980, período-base de 1979.

§ 2º Nos exercícios financeiros de 1980, 1981 e 1982, as pessoas jurídicas que apresentarem lucro real ou arbitrado acima de Cr\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de cruzeiros) estão sujeitas a um adicional de 5% (cinco por cento) sobre a importância que exceder aquela quantia.

§ 3º O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como Receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções."

Ademais, o adicional do Imposto de Renda não incide sobre todas as pessoas jurídicas, mas tão-somente para aquelas que tenham lucro superior a determinada quantia, de modo que, ainda que procedesse o argumento de que a exclusão em dobro afetaria o adicional do imposto de renda, não se poderia generalizar o tratamento de que a dedução em dobro deveria ser transformada em dedução do imposto de renda e não do lucro tributável.

Mais não fora, não houve adicional do Imposto de Renda na declaração do imposto do período, nem constou exigência de adicional no lançamento de ofício.

Na esteira do entendimento em contrário, chegar-se-ia ao absurdo de questionar a influência dos custos, despesas e encargos porque, no fim, todos reduzem o lucro tributável.

Litígio semelhante foi dirimido realmente nos Ac. 101-94680 e 107-06.500, no sentido de sua tese, como alega a recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

No primeiro acórdão, o relator, Conselheiro Paulo Roberto Cortez, transcreve excerto do voto condutor do Acórdão nº 101-92.846, proferido pela relatora, Conselheira Sandra Maria Faroni, *verbis*:

*"O decreto regulamentador, ao determinar que o incentivo fosse utilizado mediante a dedução direta do valor do imposto devido, nenhum prejuízo traz ao contribuinte se este não está sujeito ao adicional do imposto de renda. Todavia, para os contribuintes sujeitos ao adicional, o Decreto 78.676/76 restringe a onde a Lei não restringiu e, portanto, não pode prevalecer. É que, de acordo com a lei, o incentivo consiste em reduzir a base de cálculo do imposto (deduz-se a despesa em dobro).*

*Assim, tanto o imposto como o adicional incidirão sobre uma base menor. Pelo decreto regulamentador, não se reduz a base de cálculo (deduz-se do imposto apurado valor equivalente à aplicação da alíquota sobre a despesa), e assim o adicional incide sobre valor maior.*

A respeito desse dispositivo, comenta Noé Winkler:

*'A Lei instituidora do incentivo (nº 6.321/76) determinou como base de cálculo a dedução do lucro tributável (real) do dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação.*

*Sua regulamentação, todavia, por motivo de operacionalidade, determinou que o incentivo fosse calculado através de dedução do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre as despesas de alimentação consideradas.*

*As duas formas apresentam o mesmo resultado. O regulamento contornou dificuldades, inclusive de contabilização, que gerariam distorções no balanço.*

*A partir, porém, do Decreto-lei nº 1.704/79, que instituiu adicionais ao imposto de renda da pessoa jurídica, sobre lucros acima de certo limite, a forma regulamentar de deduzir-se o benefício fiscal diretamente do imposto – em lugar de redução do lucro real – veio trazer maiores encargos fiscais, onerando referido adicional.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

*O Tribunal Federal de Recursos, na Apelação em Mandado de Segurança de São Paulo nº 97.523 (DJ de 28/10/85), pronunciou-se no sentido de que 'o regulamento baixado, em instituindo nova base de cálculo, distanciou-se da lei, não podendo prevalecer, pois a matéria tocante à base de cálculo do imposto é reservada exclusivamente à lei'.*

*Não vemos, hoje, maior dificuldade em dar-se cumprimento ao texto da lei, visto que, após 1978 (DL nº 1.598/77), o livro de Apuração do Lucro Real – LALUR – tornou viável a solução do problema anteriormente existente."*

Reporta-se ao Ac. 107-06.500, transcrevendo-lhe a ementa.

E reproduz, ainda, os ensinamentos de Hiromi Higushi:

*"DEDUÇÃO DO IMPOSTO ADICIONAL. O Manual de Orientação da SRF determina que o incentivo fiscal do programa de alimentação do trabalhador seja utilizado como dedução direta do imposto de renda devido, não incluído nesse cálculo o imposto adicional.*

*O Poder Judiciário, todavia, tem entendido em decisão de última instância, como a que não admitiu o recurso extraordinário ao STF no processo de Remessa ex-officio nº 111.678 (DJU de 26/06/87), que os benefícios fiscais referentes aos programas de alimentação do trabalhador e de formação profissional são utilizados mediante dedução do lucro, antes do cálculo do imposto de renda devido e o adicional.*

*O contribuinte ganhou a questão porque o Poder Judiciário seguiu a determinação da Lei nº 6.321/76 e não o decreto regulamentador. O benefício fiscal foi instituído como exclusão na determinação do lucro e não como dedução do imposto devido. A diferença é que, como exclusão do lucro, o benefício fiscal diminui o imposto adicional."*

**CONCLUSÃO:**

Impõe-se, portanto, afastar o lançamento do imposto e da CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13805.008028/96-51  
Acórdão nº : 107-08.656

Na esteira dessas considerações, nego provimento ao recurso de ofício, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão de primeira instância, e, no mérito, dou provimento ao recurso do contribuinte .

Sala das Sessões - DF, em 26 de julho de 2006

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Carlos Alberto Gonçalves Nunes', with a stylized flourish at the end.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES