



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

Processo nº 13899.002346/2003-88
Recurso nº 164.528 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.036 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente C.P.M. COMUNICAÇÕES, PROCESSAMENTO E MECANISMOS DE AUTOMAÇÃO LTDA
Recorrida 5ª Turma/DRJ-Campinas-SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 1999

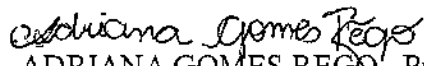
Ementa: ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS – o ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada não deve compor o resultado comercial do exercício. Como inexistente disposição que determine sua adição para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, também não deve compor o lucro real.

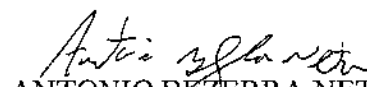
JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Despesas financeiras a título de juros calculados sobre o capital integralizado e outras parcelas do Patrimônio Líquido, e creditados em favor dos sócios, caracterizam-se como remuneração do capital próprio, e submetem-se aos requisitos legais fixados para sua dedutibilidade.

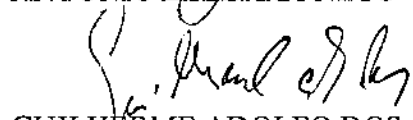
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A stylized, handwritten signature in black ink, consisting of a large, sweeping 'S' shape followed by a vertical stroke.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência relativa à falta de adição do ágio, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Adriana Gomes Rêgo que negavam provimento ao recurso, e o Conselheiro Carlos Pelá, que dava provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor


ADRIANA GOMES REGO - Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO - Relator


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Redator

EDITADO EM: 18 FEV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Leonardo de Andrade Couto, Carlos Pelá, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antonio Carlos Guidoni Filho, e Adriana Gomes Rego (presidente da turma).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 05-14.389, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo do Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, lavrado em 28/11/2003 e cientificado ao contribuinte na mesma data, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 22.064.867,06, com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura.

Constatou-se a falta de adição da reserva de ágio na aquisição de quotas no valor de R\$ 80.000.000,00, e da despesa de R\$ 20.457.733,28 relativa a juros sobre capital próprio, em face do disposto no artigo 249 do RIR/99, bem como por inobservância do que disciplinado nos artigos 442 e 347 do mesmo Regulamento.

A exigência relativa ao IRPJ incidiu sobre a base de cálculo de R\$ 36.578.915,14, após reconstituição do lucro real e compensação de prejuízos anteriores, limitados a 30% do lucro líquido ajustado. Com referência à CSLL, não houve lançamento, dado que as bases negativas de 1998 e 1999 (R\$ 103.625.225,00) superariam o lucro líquido ajustado.

Inconformado com a exigência fiscal, o contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores, protocolizou a impugnação de fls. 247/260, em 23/12/2003, juntando os documentos de fls. 261/300 e apresentando, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito:

§Entende nula a exigência fundada na glosa da despesa de juros sobre capital próprio, por não ser esta a natureza do valor questionado pelo Fisco. O valor pago corresponderia à parte do preço de resgate de suas quotas, regulado expressamente pela legislação societária (Lei n. 6.404, de 15.12.1976, art. 44, parágrafo 1o.), e estaria previsto na cláusula quinta, alíneas “a” e “b”, do contrato social que apresenta.

§Assim, porque não comprovada a ocorrência do fato gerador, inválido é o lançamento em face do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional e o art. 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/72.

§Ademais, em respeito aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, inaplicável seria o art. 347 do RIR/99, que estabelece condições de dedutibilidade apenas quando os

pagamentos aos sócios ou acionistas são efetuados a título de remuneração do capital próprio, o que não ocorreu no presente caso.

§Com referência ao ágio na emissão de quotas, opõe-se à interpretação dada ao art. 442, inciso I do RIR/99, por entendê-la literal e dissociada das demais normas do ordenamento jurídico. E, avaliando a matéria em confronto com o que dispõe o art. 43 do Código Tributário nacional, afirma inexistir acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ.

§Diferencia capital e renda, afirmando que o capital ingressado escapa à possibilidade de inclusão no conceito doutrinário de rendimento, uma vez que não pode ser tido como provento de qualquer natureza, porque acarreta a contrapartida de um dever ou encargo da pessoa jurídica perante seus sócios. E complementa:

A análise atenta da legislação ordinária do imposto de renda confirma que não existe qualquer dispositivo que trate especificamente das subscrições de quotas com ágio, seja para efeito de considerar haver "renda" ou "ganho" tributável, seja para excluir o imposto. O dispositivo mais próximo é o art. 38 do Decreto-lei n. 1598, de 30.12.1977, refletido no art. 422 do RIR/99.

§Argumenta que a tributação incidente sobre o lucro real nada mais é que o lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, razão pela qual o ágio na subscrição de ações somente pode sofrer a incidência do IRPJ se integrar o lucro líquido ou se a sua adição for expressamente prevista em lei. Como as importâncias envolvidas na subscrição de ações não devem transitar por resultado (art. 182, § 1º da Lei nº 6.404/76), e não há determinação expressa para sua adição ao lucro líquido (como ocorre com certas doações que o art. 443 do RIR/99 manda tributar), não há incidência.

§Ademais, o próprio art. 442 do RIR/99 confirma a não tributação. Este dispositivo, ao tratar expressamente do ágio de ações, afasta sua tributação quando o valor não puder ser creditado a reserva de capital, hipótese em que terá transitado por resultado. Já com referência ao ágio na subscrição de quotas, dada sua natureza, deve necessariamente ser creditado à conta de reserva de capital.

§Assim, a teor do art. 442 do RIR/99, se o ágio for mantido em conta de reserva de capital, terá o tratamento tributário como capital contribuído, e não como lucro.

§Na seqüência, o impugnante destaca que a hipótese não é de isenção, mas sim de não incidência. O fato não representa renda ou provento e, por estar assim fora do campo de incidência, é neutro em face do imposto de renda, mesmo que não haja qualquer norma expressamente dispondo que não incide o imposto. Diversamente, se fosse renda ou provento, integraria o lucro líquido e somente seria excluído se houvesse disposição expressa admitindo a exclusão.

§O art. 442 do RIR/99 limita-se a reiterar a determinação da Lei nº 6.404/76, no sentido de que o ágio seja mantido em conta de reserva de capital, determinação, aliás, também aplicável às sociedades por quotas, consoante dispõe o art. 18 do Decreto nº 3.708/19. Neste sentido, reforça a aplicação daquela Lei às sociedades por quotas, por se tratar, aqui, de disposição geral, circunstância expressa no art. 67, inciso XI do Decreto-lei nº 1.598/77.

§Por fim, requer tratamento isonômico em relação ao regime tributário para o ágio de ações, sob pena de ofensa ao ordenamento constitucional.

§Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de documentos e pela realização de perícia técnica.

§Requer que as intimações sejam feitas em nome de seus advogados.

Em análise as informações do Sistema de Acompanhamento de Prejuízos e Lucro Inflacionário (SAPLI), constataram-se divergências entre elas e os resultados da presente ação fiscal, em razão das quais, parte dos prejuízos fiscais e bases negativas utilizados no lançamento permaneciam disponíveis no sistema SAPLI.

Considerando não era possível sua regularização nesta DRJ, dado que o sistema acusava que fora excedido o limite de 30% para compensação das bases negativas de CSLL no ano-calendário 1999, os autos retornaram à DRF de origem para tais providências.

Conforme fls. 317/329, os registros no sistema SAPLI foram regularizados. Todavia, constatada a necessidade de adequação da base de cálculo da CSLL, representou-se à DRF/Osasco, que passou a jurisdicionar o contribuinte, para que adotasse as providências necessárias. Em consequência, formalizou-se exigência complementar nos autos do processo administrativo nº 10882.001605/2005-14, como consta do relatório de fls. 333/334, sem nada inovar-se nestes autos."

A DRJ, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ano-calendário: 1999

Ementa: ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS. CONTABILIZAÇÃO EM CONTA DE RESERVA. ADIÇÃO AO LUCRO. A deliberação do aumento de capital nas sociedades por quotas não é representada em unidades do capital social, razão pela qual imprópria é a ocorrência de ágio em tais circunstâncias. O valor recebido a este título caracteriza-se como receita e deve compor o lucro líquido do período,

impondo-se a sua adição caso tenha sido contabilizado em conta de reserva. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Despesas financeiras a título de juros calculados sobre o capital integralizado e outras parcelas do Patrimônio Líquido, e creditados em favor dos sócios, caracterizam-se como remuneração do capital próprio, e submetem-se aos requisitos legais fixados para sua dedutibilidade."

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento que:

Em relação à tributação do ágio recebido na subscrição de quotas resgatáveis "Classe B", o Acórdão recorrido para chegar a tal conclusão recaiu em contradição, ora aduzindo que o valor incorporado ao capital social da Recorrente possui, de fato, a natureza de ágio na emissão de quotas, ora afirmando que referido valor não se trata de ágio, na medida em que não se cogita de ágio na subscrição do aumento de capital social.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Glosa do Ágio na emissão de quotas em sociedades limitadas

O autuante assim descreve o núcleo dessa autuação:

"A empresa é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em 08 de março de 1999, através da 16ª (décima sexta) alteração do seu contrato social, aumentou seu capital social em R\$ 20.000.000,00 (Vinte milhões de Reais), elevando-o de R\$ 20.000.000,00, para R\$ 40.000.000,00 (Quarenta milhões de Reais), mediante a emissão de 20.000.000 (vinte milhões) de cotas resgatáveis, classe B, com preço unitário de emissão no valor de R\$ 5,00 (cinco reais) cada uma, sendo (R\$ 1,00) um real destinado ao capital social e R\$ 4,00 (quatro reais) correspondentes a ÁGIO na emissão de cotas classe "B". O valor total relativo ao ÁGIO, que totaliza a importância de R\$ 80.000.000,00 (oitenta milhões) de reais, foi totalmente destinado a formação de RESERVA DE ÁGIO NA EMISSÃO DE COTAS, conforme alteração contratual de número 16 em 08/03/1999.

Cabe registrar que a reserva de ágio foi contabilizada na conta número 25.20.0000.00003, sob o título RESERVA DE ÁGIO EMISSÃO DE COTAS, em 30 de março de 1999 e considerada pela empresa, isenta para fins de pagamento do imposto de renda, ao arrepio do art. 442, parágrafo primeiro, que isenta tais valores somente para as SOCIEDADES ANÔNIMAS." (Grifei).

Com referência à essa matéria, a recorrente opõe-se à interpretação dada ao art. 442, inciso I do RIR/99, pelos seguintes motivos:

- por entendê-la literal e dissociada das demais normas do ordenamento jurídico.

- diferencia capital e renda, afirmando que o capital ingressado escapa à possibilidade de inclusão no conceito doutrinário de rendimento, uma vez que não pode ser tido como provento de qualquer natureza, porque acarreta a contrapartida de um dever ou encargo da pessoa jurídica perante seus sócios.

- o Acórdão recorrido para chegar a tal conclusão recaiu em contradição, ora aduzindo que o valor incorporado ao capital social da Recorrente possui, de fato, a natureza de ágio na emissão de quotas, ora afirmando que referido valor não se trata de ágio, na medida em que não se cogita de ágio na subscrição do aumento de capital social.

- o próprio art. 442 do RIR/99 confirma a não tributação. Este dispositivo, ao tratar expressamente do ágio de ações, afasta sua tributação quando o valor não puder ser creditado a reserva de capital, hipótese em que terá transitado por resultado. Já com referência ao ágio na subscrição de quotas, dada sua natureza, deve necessariamente ser creditado à conta de reserva de capital

Eis a legislação correlata:

Decreto 3.708/19

“Art. 18. Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas.”

RIR-99

“Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

*Parágrafo único. O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 1º)*¹.

Como se vê a recorrente reitera os argumentos trazidos anteriormente na impugnação e plenamente rebatidos pela decisão de piso, com exceção de apontar uma contradição na decisão de piso.

No que concerne a essa suposta contradição não assiste razão à recorrente. É que a recorrente confunde o conceito de fazer referência a algo, ou seja, de meramente acessar ou apontar um “objeto” (indicação da “natureza de ágio” na emissão de quotas), com a pretensão de levantar uma verdade – afirmar que referido valor não se trata de ágio, pois se dá em sociedade de quotas limitadas e não de Sociedades Anônimas.

A recorrente, em seu principal argumento, afirma também que aquele dispositivo foi interpretado literalmente, sem considerar as demais normas que integram o ordenamento jurídico e, em matéria tributária, limitam a incidência do imposto de renda às hipóteses em que haja acréscimo patrimonial, originário de renda ou proventos.

O que a recorrente não percebe é que não se cogita de maior oferta, e por consequência de ágio, na subscrição do aumento de capital social, em sociedade de quotas limitadas, assim como ocorre nas Sociedades Anônimas. E, sendo assim, distintas as ocorrências, descabe a invocação de tratamento isonômico com a Lei das S.A.

Outrossim, o art. 442 do RIR/99 é bastante claro quando exclui da tributação apenas o ágio na emissão de ações, de títulos e valores imobiliários, com a forma de companhia, ficando de fora dessa exclusão, portanto, a subscrição **de quotas de sociedades limitadas (argumento a contraio sensu)**

Na sociedade de quotas limitadas a subscrição de capital tem seu valor fixado previamente e os sócios têm preferência pelo valor assim definido, concorrendo para ele na proporção da sua participação atual, o que torna inconciliável o aumento de capital com a ocorrência de ágio. Este apenas tem lugar quando o aumento de capital é deliberado em função das unidades em que ele se subdivide, o que somente é possível nas sociedades por ações.

Como muito bem colocou a decisão de piso:

“Se a sociedade por quotas de responsabilidade limitada opta por atribuir aos recursos integralizados por seus sócios a natureza de ágio, distinto do seu capital social, tem ela um ganho, dissociado da obrigação imediata para com o sócio como lhe garantiria a integralização de capital social. Não se tratando da hipótese cogitada pela lei ao dispensar a adição ao lucro

¹ LEI Nº 6.404/76;

“Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
d) as doações e as subvenções para investimento.”

líquido do período, tem-se que o valor recebido, por configurar receita, deveria ser contabilizado como tal e, caso seja registrado em conta patrimonial, deve ser integrado ao lucro líquido, para sujeitar-se à tributação.”(sublinhei)

Cabe salientar, que nada foi esclarecido, nas disposições que integram a 16ª Alteração do Contrato Social da autuada, acerca da razão desse diferencial (ágio). Conforme muito bem ressaltado pela decisão de piso o referido ingresso da parcela de R\$ 80 milhões a título de ágio não foi em contrapartida direta a qualquer dever para com sócio que a disponibiliza. Isto se daria apenas se o valor fosse integralmente subscrito e integralizado como capital social. Nessas condições, ou seja, a parcela a título de 'ágio' é entregue à empresa sem vinculação direta e imediata ao capital, ela passa a integrar o patrimônio líquido e a ser titulada por todos os sócios, na proporção de sua participação no capital social.

Em relação aos demais aspectos, a decisão de piso foi brilhante em seu voto ao abordar todos eles com extrema minúcia e amparando-se em estudos doutrinários, não trazendo a recorrente qualquer novo argumento que pudesse infirmar as colocações lá postas. Reitero os argumento lá postos, chamando atenção principalmente para hipótese semelhante, que muito bem ilustra o caminho acertado desta autuação:

“Acrescente-se, por fim, que tratando de hipótese semelhante, relativa à aquisição, pela sociedade, de quotas liberadas, seguida de revenda com lucro, o Guia IOB de Contabilidade (São Paulo: IOB – Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, 2002, Parte 28, Tópico I.3, p. 12) assim aborda a matéria:

2. REVENDA DAS QUOTAS

As quotas adquiridas pela própria pessoa jurídica podem vir a ser obtidas por um novo sócio que seja admitido na empresa, ou pelos sócios remanescentes, por valor superior ou inferior ao que a empresa pagou.

2.1. Revenda com lucro

Caso as quotas sejam revendidas por valor superior ao seu custo de aquisição, o lucro apurado deve ser levado a crédito da conta do Patrimônio Líquido, no subgrupo das Reservas de Capital. Esta conta poderá denominar-se “Lucro na Alienação de Quotas Liberadas”.

2.1.1. Exemplo

[...]

2.1.2. Tratamento tributário

A legislação do Imposto de Renda estabelece que não são computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas às Reservas de Capital que a pessoa jurídica em forma de companhia (sociedade por ações) receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de lucro na venda de ações em tesouraria.

Essa norma, consolidada no RIR/99, art. 442, IV, tem como matriz legal o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 e, como se observa, é dirigida especificamente às sociedades por ações.

Considerando-se que a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente (Código Tributário Nacional, art. 111, II), parece-nos que não há como estender o tratamento supracitado às sociedades limitadas.

Assim, a nosso ver (ressalvada a superveniência de orientação normativa do Fisco em outro sentido), e de acordo com os dispositivos do RIR/99 citados, o valor correspondente ao lucro obtido na revenda das quotas liberadas deverá ser adicionado ao lucro líquido (no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur), para efeito de determinação do lucro real.

Reproduzimos a seguir a Decisão nº 195/99, da 8ª Região Fiscal (São Paulo), publicada no DOU de 29.07.99, que revela o entendimento da administração tributária sobre a matéria, lembrando sempre que a Decisão proferida por determinada Superintendência atende diretamente aos interesses do contribuinte ou dos associados ou filiados da entidade representativa de categoria econômica ou profissional que a formulou.

“Decisão Nº 195, DE 23 DE JUNHO DE 1999

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: ÁGIO NA EMISSÃO DE QUOTAS.

Serão computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada receber, dos subscritores de quotas de sua emissão, a título de ágio, quando emitidas por preço superior ao valor nominal.

Dispositivos Legais: Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, art. 442.

Paulo Jakson S. Lucas

Chefe”(grifei)

Por último, cabe salientar que o investimento aqui tratada na recorrente, por disposições contratuais, conforme abaixo, já estariam fadados a serem resgatados:

“(….)c) o valor total das cotas integralizadas, incluída a parcela destinada à “Reserva de Ágio na emissão de Cotas”, será corrigido desde a data da efetiva integralização até a do resgate total pela variação do IGP-M mais juros de 12% ao ano, descontando-se os juros já pagos; d) o resgate das cotas Classe B correspondentes a cada integralização, incluída a parcela destinada à “Reserva de Ágio na Emissão de Cotas”, se dará em 02 (duas) parcelas, vencendo-se a primeira, correspondente a 40% do valor integralizado, em 24 (vinte e quatro) meses contados da efetiva integralização, e a segunda, relativa aos

60% restantes, em 36 (trinta e seis) meses contados do mesmo evento.)”

Fica aqui uma observação importante: a função precípua do art.182 da Lei nº 6.404/76 e ratificado pelo art. 442 do RIR/99 era fomentar os negócios da empresa, atraindo investimentos superiores ao valor da ação, que por sua vez reverteriam em favor de todos os acionistas. Ora, a reserva de capital formada nesse contexto é completamente desnaturada, pois já nasce fadada a “morrer” tomando as vestes de um verdadeiro empréstimo disfarçado..

Do Direito Excepto

Há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica.

É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

A interpretação fundada em argumentos econômicos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Ademais, sublinhe-se, que em se tratando de normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrange os antecedentes que especifica, esse é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra- prima “*As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*”, do qual extraímos o seguinte excerto:

23. “A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral.”

Vê-se que a boa hermenêutica baseada nos profícuos ensinamentos de Lourival Vilanova ampara a utilização do argumento *a contrario sensu*, perfeitamente válido em se tratando de norma exceptiva. É quando um argumento que é considerado “quase-lógico” (na visão de Perelman e Tyteca, no Tratado da Argumentação), passa a ser totalmente lógico no mundo do Direito (Lourival Vilanova).

Daí penso que seria ir longe demais outorgar uma isenção às sociedades limitadas (*apenas ao capital social*), que deve ser interpretada literalmente conforme art. 111 do CTN, utilizando-se ainda mais de uma analogia que desnatura totalmente a função exercida pelo ágio nas Sociedades anônimas se transferido esse instituto para aquele outro tipo de sociedade.

Dessa forma, nada tenho a reparar nesse item da autuação e a referida receita, decorrente do ágio recebido na subscrição de quotas e contabilizada em conta de reserva, deveria ser adicionada ao lucro líquido para fins de incidência do IRPJ.

Juros sobre Capital Próprio

Dispõe a legislação ora em debate:

"Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º)." (grifei)

Conforme relatado, como a recorrente apurou prejuízos fiscais e não possuía Reserva de lucros ou de lucros acumulados em períodos anteriores, a teor do regramento acima em tese não poderia suportar o pagamento dos juros e como tal os mesmos não seriam dedutíveis. A DIPJ entregue para o ano-calendário 1998 apontava prejuízos acumulados de R\$ 50.632.103,56 e, em consequência, Patrimônio Líquido negativo de R\$ 30.361.260,65 (fl. 32).

Porém, não é esse ponto que contesta a recorrente. Seus argumentos passam ao largo da discussão em torno das condições legais de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio. O que ela discute é a natureza dessas despesas. Nega que tenha a natureza de juros sobre capital próprio.

Argumenta que o valor pago corresponderia à parte do preço de resgate de suas quotas, regulado expressamente pela legislação societária (Lei n. 6.404, de 15.12.1976, art. 44, parágrafo 1º.), e teria sido previsto contratualmente.

A previsão contratual não pode ser oponível à Fazenda quando a natureza das despesas financeiras a título de juros calculados sobre o capital integralizado e creditados em favor dos sócios, caracterizam-se como remuneração do capital próprio, não importando se os valores pagos a título de juros está sob a forma contratual de antecipação do preço de resgate das quotas, apenas porque elas serão deduzidas no momento do resgate, se ele vier a ocorrer. A forma não pode prevalecer sobre a essência do negócio. Essa sistemática longe de corroborar com a pretensão da recorrente, ao contrário, ratifica a autuação, pois deixa cristalino que sua função primordial foi atendida: remunerar o investimento dos sócios, incidindo desde o momento da integralização até o resgate das quotas.

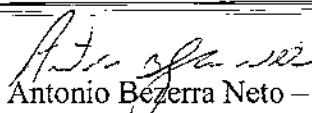
Para maior clareza, reproduz-se o previsto na cláusula quinta, alíneas "a" e "b" do contrato social que o impugnante apresenta:

5 – fixar as características das cotas Classe B ora emitidas, que são as seguintes: a) deverão ser integralizadas em uma ou mais parcelas, mediante chamadas da Diretoria da Sociedade com 03 (três) dias úteis de antecedência, no prazo de até 06 (seis) meses a contar desta data; b) farão jus a juros de 12% ao ano mais a variação do IGP-M, incidentes "pro rata" a partir da data de cada integralização, calculados sobre o valor das cotas incluída a importância destinada à "Reserva de Ágio na emissão de Cotas", devendo referidos juros serem pagos semestralmente no prazo de até 03 (três) anos a contar de cada integralização, com prazo de carência de 01 (um) ano, vencendo-se o primeiro pagamento dos juros ao final deste; c) o valor total das cotas integralizadas, incluída a parcela destinada à "Reserva de Ágio na emissão de Cotas", será corrigido desde a data da efetiva integralização até a do resgate total pela variação do IGP-M mais juros de 12% ao ano, descontando-se os juros já pagos; d) o resgate das cotas Classe B correspondentes a cada integralização, incluída a parcela destinada à "Reserva de Ágio na Emissão de Cotas", se dará em 02 (duas) parcelas, vencendo-se a primeira, correspondente a 40% do valor integralizado, em 24 (vinte e quatro) meses contados da efetiva integralização, e a segunda, relativa aos 60% restantes, em 36 (trinta e seis) meses contados do mesmo evento; e) na hipótese de não serem resgatadas, total ou parcialmente, na forma prevista acima, no prazo máximo de até 03 (três) anos contados de cada integralização, as cotas Classe B serão automaticamente convertidas em cotas Classe A, na proporção de uma cota Classe A para cada cota Classe B convertida, aplicando-se-lhes todos os direitos conferidos atualmente às referidas cotas Classe A; f) não terão direito de voto enquanto existirem sob a forma de cotas Classe B; terão prioridade no recebimento de dividendos, os quais serão descontados dos juros a que fazem jus;

Ocorre que, embora a determinação da despesa contabilizada pelo contribuinte decorra de disposição contratual expressa, o fato é que a natureza do pagamento é a mesma daquele previsto no art. 347 do RIR/99, cuja dedutibilidade está limitada ao valor calculado segundo a variação da TJLP e condicionada à existência de lucro no período ou de lucros acumulados/reservas de lucros.

Neste diapasão, deve ser mantida a glosa de despesas financeiras, por se caracterizarem, apesar da roupagem dada, como sendo juros sobre o capital próprio.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.


Antonio Bezerra Neto – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Antes de nos debruçarmos sobre o tema da tributação do ágio, merecem destaque os seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda:

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

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

Podemos claramente perceber que não há na lei do imposto de renda uma estipulação, por assim dizer, completa do lucro real. A princípio, a base de cálculo do imposto de renda é o próprio lucro comercial, isto é, o resultado positivo da atividade das empresas em conformidade com a legislação comercial.

Nada obstante, em razão das diferenças entre o regime jurídico de direito privado e o regime de direito público tributário, a lei fiscal pode estabelecer diversidade de tratamento em relação aos mais variegados fatos passíveis de integrar um e outro lucro.

Nesse caso, porém, a lei fiscal não é exaustiva. Ela se limita a prescrever o que possuir tratamento diferente do regido pelo direito comercial.

O lucro apurado segundo as regras comerciais apresenta propósito diverso daquele estipulado como base de cálculo do imposto sobre a renda. No primeiro caso, o lucro tem a finalidade de aferir a parcela do resultado da empresa a que tem direito seus sócios; no segundo, a de dimensionar o fato jurídico tributário de a empresa auferir renda nova. Em razão disso, por exemplo, os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas devem compor o lucro comercial, mas não o lucro real. Como a definição da base de cálculo do imposto de renda parte da definição do lucro comercial, os dividendos devem então ser tratados como uma exclusão pela legislação tributária.

Desse modo, para a correta compreensão do regime jurídico a que estão submetidos os diversos fatos econômicos praticados pelas empresas, o percurso de interpretação deve principiar pela sua disciplina comercial para depois ser verificado se há tratamento diverso pela lei tributária.

Se um fato deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda nada sobre ele prescreve, então deverá também compor a base de cálculo desta exação. De igual

turno, se não deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda também for silente, a mesma sorte terá, isto é, não deverá compor o lucro real.

Fixadas essas premissas, devemos perquirir qual é o tratamento comercial do ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades limitadas.

Na época dos fatos, estas sociedades eram regidas pelo Decreto nº 3.708/1919, o qual não estabelecia qualquer disciplina sobre o referido fato. Nada obstante, seu art. 18 assim ditava:

Art. 18 - Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas.

É, em razão disso, nítido o caráter suplementar da lei das sociedades anônimas para o estabelecimento do regime jurídico das sociedades limitadas.

Pois bem, em dois de seus dispositivos, a Lei nº 6.404/76 estabelece que o ágio na subscrição de capital deve ter o tratamento de reserva de capital. Abaixo os transcrevo:

Art. 13. [...]

§ 2º A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital (artigo 182, § 1º).

[...]

Art. 182. [...].

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

Esses dispositivos são suficientes, no meu entender, para afirmar que tais valores não devem transitar por contas de resultado e, com isso, não devem compor o lucro comercial. Reforça ainda mais esse meu entendimento ao verificarmos que a Lei das SA disciplina minuciosamente os itens que devem compor a apuração do resultado do exercício sem qualquer menção ao ágio.

Desse modo, o ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada devem ter o mesmo tratamento, ou seja, não devem compor o resultado comercial do exercício.

Assim, para integrarem o lucro real seria necessário que a lei do imposto de renda expressamente estipulasse uma adição. No entanto, não há qualquer dispositivo nesse sentido.

Nesse passo, contudo, cabe-nos explicar a razão e a correta interpretação dos seguintes dispositivos do regulamento do imposto de renda:

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

Parágrafo único. O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 1º).

Afinal, se por meio da regra geral de apuração do lucro real, que estipula como ponto de partida o lucro comercial, combinada com as disposições da Lei das Sociedades Anônimas, já seria possível afirmar que o ágio na emissão de ações por tais sociedades não deve compor o lucro real, qual finalidade cumpriria a referida estipulação da lei do imposto de renda? Seria ela inútil, então?

As leis não exercem apenas funções de inovar a ordem jurídica. Para aqueles que ainda se apegam às antigas lições de hermenêutica baseadas na codificação napoleônica, a lei não teria palavras inúteis e, assim, todos seus termos deveriam ser interpretados como dirigidos a modificar o ordenamento até então em vigor.



Evidentemente, tais lições há muito já foram superadas. Apesar de os diplomas legais servirem tipicamente para criar, extinguir e modificar direitos e deveres, não ficam restritos a tais funções. É prática legiferante costumeira a reiteração de prescrições já anteriormente previstas com a finalidade de garantir maior organicidade à matéria disciplinada ou de evitar eventuais dúvidas que poderiam pairar em razão da interpretação intertextual.

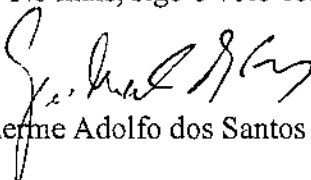
Os dispositivos do DL nº 1.598/77 (reproduzidos no Regulamento do Imposto de Renda) relativos ao ágio na emissão de ações por sociedades anônimas não inovam, apesar de deixarem mais clara, a disciplina tributária a que se submetem estes valores.

Concluir em sentido oposto sob o fundamento de que a lei sempre exerce função inovadora da ordem jurídica é não compreender as múltiplas funções que estão à disposição do discurso do legislador.

Pior é concluir que, se a lei autoriza a exclusão num caso (sociedades anônimas), então proíbe nos demais (dentre os quais, os praticados pelas sociedades de responsabilidade limitada), pois implica exigir tributo com base em “sentidos implícitos”.

Por força do ditame da estrita legalidade tributária, tributo deve sempre ser estabelecido por dicção legal expressa em relação a todos os critérios compositivos da regra de incidência tributária, dentre os quais, a base de cálculo.

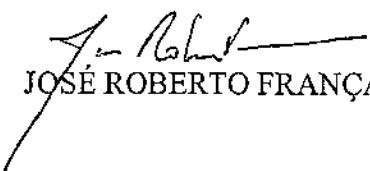
Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário na parte relativa à tributação sobre o ágio. No mais, sigo o voto condutor.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes 

1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 18 FEV 2010.


JOSÉ ROBERTO FRANÇA

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração;

☐ _____.