



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo n° 15374.000836/00-15
Recurso n° 137.564 Embargos
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex.: 1997
Acórdão n° 108-09.676
Sessão de 14 de agosto de 2008
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Exercício: 1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO NO ACORDÃO – A existência de omissão no acórdão é um dos casos para os quais são cabíveis os embargos de declaração, como previsto no art. 57 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Após a apreciação dos argumentos relativos à matéria omitida e não sendo constatado prejuízo à embargante no acórdão original deve-se acolher os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, sem contudo, modificar o resultado do julgamento.

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração interpostos pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos para ESCLARECER omissão suscitada no Acórdão n°. 108-9.40 de 18/10/06, mantendo contudo o resultado do julgamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA

Relator

FORMALIZADO EM: 22 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, IRINEU BIANCHI, VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e KAREM JUREIDINI DIAS.



Relatório

A Fazenda Nacional interpõe embargos de declaração (fls. 1.372/1.376), com fulcro no artigo 57 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, alegando a existência de omissão no Acórdão nº 108-09.040, de, 18 de outubro de 2006 (fls. 1.358/1.367)

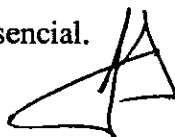
Argumenta que o voto condutor do acórdão ora embargado apenas alude às ementas do acórdão de primeiro grau.

Destaca que não há qualquer análise do acórdão recorrido, o que implica na falta de motivação do acórdão embargado.

Ressalta a magnitude dos valores e a complexidade dos tópicos exonerados no julgamento de primeira instância e objeto do recurso de ofício

Ao final, requer sejam conhecidos e providos os presentes Embargos de Declaração, a fim de sanar a OMISSÃO do v. acórdão ora recorrido.

Este é o Relatório do essencial.



Voto

Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, Relator

Os embargos questionam a falta de fundamentação do acórdão que assim se manifestou quanto à matéria:

"I – Recurso de ofício:

As ementas do acórdão recorrido sintetizam perfeitamente a fundamentação do voto correspondente, discorrendo de forma clara e objetiva sobre as razões de exoneração das matérias em questão ("glosa de despesa de amortização de perda na incorporação"; "glosa de despesas de águas e esgoto objeto de discussão judicial", ambas com lançamento reflexo na CSL e "exclusão indevida no LALUR referente à amortização de ágio").

Da análise dos autos concluo que, quanto à matéria exonerada, o acórdão recorrido não carece de reparos, dispensando comentários adicionais.

Isto posto, manifesto-me por NEGAR provimento ao recurso de ofício."

O Acórdão nº 2.134/2002, 2ª Turma, DRJ-Rio de Janeiro/RJ-I apresenta as seguintes ementas referentes à discussão:

"PERDA DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO. CONTRATO PERSONALÍSSIMO. AVALIAÇÃO.

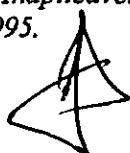
Contrato intuitu personae não está sujeito à avaliação a preço de mercado, para efeitos de incorporação e apuração do ganho ou perda de capital, se foi convencionado que só o contratado execute a prestação.

PARTICIPAÇÃO EXTINTA. INCORPORAÇÃO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Na incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital, o ágio apurado anteriormente com base em rentabilidade futura, poderá ser amortizado em até dez anos, se o acervo líquido foi avaliado a preços de mercado. A dedutibilidade na apuração do lucro real independe de a amortização ter sido feita na escrituração comercial do contribuinte.

TARIFA DE ÁGUA E ESGOTO. DEPÓSITO JUDICIAL. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis na apuração do lucro real os valores de tarifas de água e esgoto cobrados por empresa pública, ainda que depositados judicialmente. Inaplicável a vedação imposta pelo §1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995.



Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento decorrente os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Lançamento procedente em parte.”

O Colegiado a quo decidiu “JULGAR PROCEDENTE EM PARTE, o lançamento efetuado, para considerar devida a redução no prejuízo fiscal – IRPJ, do ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 5.876.211,23, bem como a redução da base de cálculo negativa da CSLL, no mesmo período, no valor de R\$ 3.292.193,62.”

O Presidente da Turma Recorreu de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

Penso que a sintetização do relato e voto, associadas à verbalidade da fundamentação levou à omissão do entendimento do acórdão no que tange ao recurso de ofício.

Por isto mesmo, penso ser salutar a reprodução do relatório e voto do acórdão recorrido nos trechos que interessam à questão:

Do Relatório:

“Trata o presente processo dos autos de infração lavrados pela DRF/Rio de Janeiro/RJ, atinentes ao ano-calendário de 1996, através dos quais são exigidos do interessado o (...) IRPJ (...) e a (...) CSLL (...).

2-Fundamentaram, materialmente, as exações:

2.1-IRPJ

(...)

2.1.2-Perda de capital ocorrida na incorporação, no valor de R\$ 15.757.572,84: em junho de 1994 o interessado adquiriu o controle acionário da empresa Rio de Janeiro Refrescos S.A., pagando um ágio que teve como fundamento econômico a rentabilidade futura.

Em janeiro de 1995 o interessado incorporou a citada empresa, passando a denominar-se Rio de Janeiro Refrescos Ltda. Na incorporação apurou uma perda de R\$ 64.336.608,86 (fl. 162), sem, contudo, ter incluído na avaliação patrimonial os direitos do contrato de fabricação de 3/04/1993, assinado com Coca-Cola Indústrias Ltda e The Coca-Cola Company (fls. 132/161).

Segundo o autuante, este contrato seria o principal motivo da aquisição do controle acionário da empresa incorporada, pois o valor investido (aproximadamente 226 milhões de UFIR) representava 295% do patrimônio líquido adquirido. A rentabilidade futura que justificou o pagamento do ágio, estaria vinculada a existência prévia do contrato de fabricação. Diante deste entendimento, o autuante considerou que,

não tendo sido avaliado a preços de mercado os direitos sobre tal contrato, a perda de capital ocorrida na incorporação lançada na apuração do lucro real do exercício é indedutível.

Fundamentos legais: arts. 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242; 265, §2º; 266; 380 do RIR/1994. Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995;

2.1.3-Indedutibilidade das despesas de água e esgoto, no valor de R\$ 5.683.787,14: o autuante glosou os valores em virtude da ação judicial interposta pelo interessado em face da Cia Estadual de Águas e Esgotos – CEDAE.

Fundamentos legais: arts. 193; 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242; do RIR/1994;

2.1.4-Reduções indevidas na apuração do lucro real, (...) foram deduzidos os R\$ 2.553.154,55 (amortização de ágio) sem qualquer explicação do interessado. (...).

Fundamentos legais: arts. 193; 196, inciso III; 197, parágrafo único, do RIR/1994.

3-CSSL

Sob o título de “falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido”, atribuiu-se as mesmas infrações citadas nos parágrafos 2.1.1 a 2.1.3 acima.

Fundamentos legais: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988; art. 19 da Lei nº 9.249/1995.

4-Ao impugnar as exigências do IRPJ (...) e da CSSL (...) o interessado alega, em síntese, o que se segue.

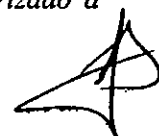
(...);

- o valor de mercado de um bem ou direito é aquele em que o bem ou direito pode ser adquirido e posteriormente alienado. O próprio art. 434 e §§ do RIR/1994 define esta regra;

- na aquisição de uma empresa, a avaliação de seus ativos não se confunde com a própria empresa, visto que o conjunto é um fator decisivo no aumento da capacidade destes ativos gerarem os resultados. As carteiras de clientes e fornecedores não são avaliadas como um ativo a preços de mercado, mas tão somente pelas suas influências na geração de lucros;

- a legislação reconhece que o ágio possa ter como fundamento o valor de mercado de um ativo ou a expectativa de rentabilidade futura. O autuante negou a segunda possibilidade, por entender que toda empresa visa o lucro. A premissa do autuante é a de que o ágio estaria fundado no contrato de fabricação assinado entre o interessado e a Coca-Cola Indústrias Ltda;

- o contrato de fabricação é bilateral, sem qualquer contraprestação em dinheiro, pelo prazo de 5 anos. O interessado está autorizado a



fabricar e distribuir os produtos dentro de um determinado território, desde que siga as normas contratuais;

- não há custo de aquisição nesse contrato, tanto que na renovação ocorrida em 3/04/1993 não incidiu qualquer ônus;

- a cláusula 32 do contrato prescreve expressamente tratar-se de um contrato intuito persona e , o qual não pode ser transferido por qualquer forma sem o prévio consentimento da Coca-Cola. Portanto, o contrato de fabricação não tem valor de mercado;

- se o ágio pudesse ser considerado como correspondente ao valor de mercado do contrato de fabricação, deveria ser dado o tratamento de ativo diferido, nos termos do art. 266, I, do RIR/1994. Com isto, o prazo de amortização seria de 5 anos, o mesmo dado no tratamento do ágio;

- propôs ação declaratória em face da CEDAE, questionando a cobrança da tarifa de esgoto. Por serem exigidos em uma única conta o fornecimento da água e o serviço de coleta de esgoto, depositou judicialmente o valor total;

- não há impedimento legal para considerar dedutível os valores depositados judicialmente;

- nos anos de 1994 (R\$ 1.783.466,43) e 1995 (R\$ 800.551,18) provisionou despesas realizadas pela Coca-Cola Indústrias Ltda em programas de investimento em atividades de mercado, as quais são posteriormente repassadas aos fabricantes, em face dos benefícios resultantes. Na apuração do lucro real desses anos, as provisões foram adicionadas, por não haver certeza de suas realizações, controlando-os na parte B do Lalur;

- em 1996, efetuada a cobrança pela Coca-Cola Indústrias Ltda, efetuou a respectiva dedução na apuração do lucro real, nos termos do art. 193 do RIR/1994;

- relativamente à amortização do ágio, tratam-se de valores amortizados contabilmente no período que antecedeu a incorporação da Rio de Janeiro Refrescos S.A.. Como eram indedutíveis na apuração do lucro real do período, foi procedida sua adição acompanhada do registro na parte B do Lalur;

- por ocasião da incorporação, os valores amortizados contabilmente passaram a ser revertidos através de exclusões na apuração do lucro real, na mesma proporção em que foi amortizada a perda de capital apurada na incorporação;

- o procedimento se justifica pois, do ponto de vista estritamente fiscal, os valores amortizados contabilmente antes da incorporação integravam o custo do investimento para apuração da perda de capital dedutível. Assim, o interessado passou a refletir em seus livros fiscais, a parcela da amortização da perda que não se encontrava mais registrada contabilmente pela anterior amortização de parte do custo do investimento relativa ao ágio;



(...)

- não há embasamento legal para autuação da perda de capital na incorporação, bem como da glosa das despesas de água e esgoto questionadas judicialmente, em relação à CSLL.”

Da leitura do acórdão recorrido constato que o relator elencou, detalhadamente, os fatos caracterizados como infração e todos os argumentos expostos pela recorrente, proferindo o relatório com absoluta fidelidade ao disposto nos autos.

Do Voto:

“(…)

II-Perda de capital ocorrida na incorporação

8-A questão nuclear da autuação é saber se o contrato de autorização para fabricação e venda de produtos da marca Coca-Cola pelo interessado em um determinado território (fls. 132/161), estaria sujeito à avaliação a preços de mercado, de modo a influenciar o valor patrimonial incorporado.

8.1-Inicialmente observo na cláusula 32 (fl. 151) que o contrato é intuitu personae, com o fundamento específico na identidade, no caráter e na integridade dos proprietários, controladores e administradores do fabricante.

8.2-Nas palavras de Caio Mário da Silva Pereira (Instituições de Direito Civil – vol. II – Teoria Geral das Obrigações),

“A obrigação de fazer pode constituir-se *intuitu personae*, levando em conta as condições pessoais do devedor, seja por se tratar de um técnico, seja por ser ele titular de qualidades reputadas essenciais para o negócio. São inúmeros os casos desta espécie. Quando alguém encomenda um quadro a um artista de nomeada, não pretende adquirir uma tela qualquer, mas o trabalho executado por aquele artista, cujo nome, prestígio e valor pessoal foram particularmente ponderados. Se, pois, foi convencionado que só o devedor execute a prestação, não é o credor obrigado a aceitá-la de terceiro (Código Civil, art. 878). O exame das normas autoriza afirmar que a regra é a fungibilidade da prestação, pois só expressamente a obrigação se contrai *intuitu personarum*. Normalmente, o credor visa à prestação em si mesma, e neste sentido o texto legal (art. 878 do Código de 1916) é claro, não obstante passível de precedente crítica. Claro ele é, quando diz que o credor não é obrigado a aceitar de terceiro a prestação, “quando for convencionado que o devedor a faça pessoalmente”. Isto permite a todas as luzes uma interpretação a contrário: que não havendo tal ajuste, há de contentar-se o *reus credendi* com a prestação executada anonimamente. Mas não é imune à observação de que a regra deve ser dilatada à vista dos bons princípios, para todos os casos em que não havendo embora convenção expressa, permitam as circunstâncias inferir a personalidade da prestação.”

8.3-A citada cláusula 32 impõe ainda uma série de restrições ao interessado, dentre elas a cessão do contrato e a mudança no controle societário sem o prévio consentimento da Coca-Cola Indústrias Ltda.

8.4-As demais cláusulas determinam outras restrições quanto à comercialização (cláusula 6 – fls. 137/138), vedação a atividades a serem exercidas após o término do contrato (cláusula 17, e – fl. 141), segredo dos produtos (cláusula 37, b – fl. 154) etc. Não havendo renovação do contrato por decisão da Coca-Cola (cláusula 27, b - fl. 148) estabelece que o interessado vender-lhe-á todos os equipamentos de produção pelo preço de mercado.

8.5-O principal direito do interessado no contrato é o de poder produzir os produtos Coca-Cola, a partir da aquisição dos concentrados por esta fornecidos, e vendê-los num território limitado.

8.6-Fica claro que o interessado possui um direito personalíssimo de fabricar e comercializar produtos da Coca-Cola, temporariamente, mas não dispõe da liberdade de negociar livremente tal direito com terceiros. Se não há certeza na negociação de um direito, seguindo o princípio do conservadorismo, não há como lhe atribuir valor negocial. Portanto, não procede o lançamento dessa infração.

III- Indedutibilidade das despesas de água e esgoto

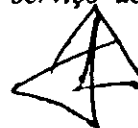
9-Nessa autuação a questão versa sobre a possibilidade de deduzir na apuração do lucro real os valores das contas do fornecimento de água e do serviço de coleta de esgoto, os quais foram depositados judicialmente.

9.1-O §1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995, veda a dedução dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II (o depósito do seu montante integral), III (as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo) e IV (a concessão de medida liminar em mandado de segurança), do art. 151, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

9.2- A CEDAE, pelo fornecimento de água e pelo serviço da coleta de esgoto, cobra uma tarifa em função do consumo. Tarifa de serviços públicos está prevista no art. 175, parágrafo único, inciso III, do Capítulo I (Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica), do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira), da Constituição Federal – CF. A cobrança de tarifa pelo fornecimento de água e serviço de esgoto por uma empresa pública, tem natureza contratual, sendo regida pelo Código Civil e Código de Proteção e Defesa do Consumidor – CDC (Lei nº 8078/1990).

9.3-Tarifa não se confunde com taxa, a qual é uma espécie de tributo. Tributo está inserido no art. 145, da Seção I (Dos Princípios Gerais), do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), da CF, a qual está regida pelo CTN e respectiva legislação.

9.4-Portanto, feitas as distinções, concluo que a interposição de ação judicial questionando a cobrança de parte da tarifa do serviço de



coleta de esgoto não se encontra na vedação imposta pelo §1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995.

9.5-A capitulação legal indicada no auto de infração, arts. 193 (conceito de lucro real); 195, inciso I (adições ao lucro líquido); 197, parágrafo único (escrituração); 242 (despesas necessárias), do RIR/1994, não veda a dedutibilidade do respectivo valor questionado judicialmente.

9.6-O art. 197 do RIR/1994 determina que a escrituração deverá observar as leis comerciais e fiscais. O art. 177 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das sociedades por ações) veio consagrar o regime de competência nos lançamentos das mutações patrimoniais. Portanto, não há qualquer vedação ao procedimento adotado pelo interessado, pelo contrário, a legislação permite que os valores das tarifas do serviço de esgoto, pagas ou não, ou até mesmo questionados judicialmente possam ser considerados dedutíveis na apuração do lucro real. Diante do exposto, a infração deve ser exonerada.

IV-Reduções indevidas na apuração do lucro real

(...)

11-Amortização de ágio

11.1-O art. 380 do RIR/1994 determina, na apuração do lucro real, a inclusão do ganho de capital e admite a dedução da perda de capital em participação extinta em fusão, incorporação ou cisão. Para tanto, o respectivo valor será apurado entre a diferença do valor contábil e o acervo líquido avaliado a preços de mercado.

11.2-O Parecer Normativo CST nº 51/1979 (Ganhos e perdas de capital em participação extinta em fusão, incorporação ou cisão), esclarece a composição do valor contábil:

“ ...

4.2- Quando as participações societárias forem avaliadas pelo valor de patrimônio líquido (Lei nº 6.404, de 15.12.76, art.248), o valor contábil a considerar será aquele definido no artigo 33 do DL nº 1.598/77, composto da soma algébrica dos elementos a seguir arrolados:

I – Valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II – Saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra “a” do §2º do artigo 20;

III – Ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras “b” e “c” da §2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;”

11.3-Os incisos I e II, §1º, do art. 380 do RIR/1994 admitem o diferimento da perda ou do ganho de capital.

11.4-Comparando os ágios amortizados lançados na parte B do Lalur (fl. 630), com as fichas de razão (fls. 632/638) e com as adições na



apuração do lucro real do ano-calendário de 1994 (fls. 1032/1034), observo que os valores são iguais, com exceção do mês de outubro.

11.5-Parte do saldo acumulado do ágio amortizado na contabilidade, corrigido monetariamente, foi excluído na apuração do lucro real do ano-calendário de 1996, na proporção de 2/5, sendo que 1/5 corresponde ao ano-calendário de 1995. Segundo o interessado, está sendo utilizada a mesma proporção para amortização da perda apurada na incorporação.

11.6-O procedimento do interessado está de acordo com a legislação que permite a dedução do ágio na apuração do lucro real, em participação extinta por incorporação. O que poderia ainda ser questionado é a dedução do valor que seria de 1995 em 1996. Observando as declarações de IRPJ dos anos-calendário de 1995 (fl. 1035) e 1996 (fls. 1036/1037), constata-se que o interessado apurou prejuízo fiscal em ambas. Portanto, afasta-se a possibilidade de manipulação nos resultados.

11.7-Sobre a possibilidade da dedução do ágio na incorporação, transcrevo o acórdão 107-05875 do Conselho de Contribuintes:

“IRPJ/CS – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – DEDUTIBILIDADE – Na incorporação de sociedade, com acervo líquido da sociedade incorporada avaliado a valor de mercado, o ágio anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.”

Diante do exposto, não procede a autuação dessa infração.

(...)

Diante do exposto, não há IRPJ a ser cobrado, mas redução do prejuízo fiscal declarado em R\$ 5.876.211,23.

VII-CSLL

17-Em face da vinculação entre o lançamento principal e o decorrente, não havendo nos autos em relação a este arguição de matéria específica ou adição de quaisquer outros elementos de prova novos, as conclusões extraídas do lançamento do imposto sobre a renda de pessoa jurídica devem prevalecer na apreciação do lançamento decorrente.

17.1-Assim, é de se manter o lançamento relativo a “despesas não comprovadas”, no valor de R\$ 3.292.193,62, o qual compensa-se com a base de cálculo negativa apurada no próprio ano-calendário de 1996 (R\$ 12.728.747,21 – fl. 17). Como consequência, esta base passa a ter o saldo de R\$ 9.436.553,59.”

Também ao proferir o voto, acatado à unanimidade pela Turma Julgadora, o relator fundamentou, de forma cabal, o seu entendimento quanto à matéria exonerada.



Assim sendo, adoto em meu voto os fundamentos expendidos no julgamento de primeiro grau quanto à matéria exonerada e objeto do recurso de ofício, ao qual deve ser negado provimento.

Isto posto, manifesto-me por acolher os Embargos interpostos para sanar as omissões apontadas, mantendo, contudo, o resultado do julgamento.

Eis como voto.

Sala das Sessões-DF, em 14 de agosto de 2008.



JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA