

822
8

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

Processo nº 16327.000881/2007-09
Recurso nº 164.829 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.092 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente Unibanco AIG Seguros S/A.
Recorrida 8ª Turma/DRJ-SÃO PAULO I -SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa:

COISA JULGADA. LIMITES OBJETIVOS. A definitividade das decisões proferidas em processos administrativos fiscais não atinge os fundamentos respectivos, por mais relevantes que estes sejam, a teor do disposto no art. 469 do CPC.

RESGATE DE AÇÕES PREFERENCIAIS MEDIANTE ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO – VERDADEIRA AVALIAÇÃO A MERCADO – APLICAÇÃO DO ARTIGO 22 DA LEI 9.249/95 – Ao resgate de ações aplica-se o disposto no artigo 22 da Lei 9.249/95. No caso, o resgate implicava na devolução integral do montante investido, inclusive a parcela originalmente destinada à reserva de ágio. Quitação de montante equivalente ao total do investimento, implicando em avaliação a mercado, ao reverso do que fez constar a investida em seus registros. Capacidade contributiva da investida, que quitou o resgate com participação societária em outra empresa, mantendo todo o ágio registrado. Erro no lançamento, ao glosar amortização de ágio na investidora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA (CSLL). Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

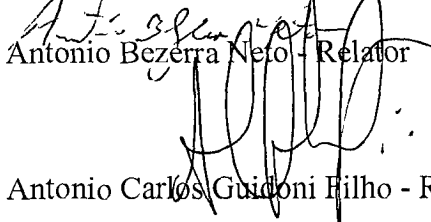
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de vinculação do Colegiado ao acórdão nº 101-96.029, vencidos os conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Carlos Pelá, Regis Magalhães Soares Queiroz e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que reconheciam a citada vinculação para aplicar esse precedente ao recurso e, no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Designado o

conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho para redigir o voto vencedor no tocante à preliminar, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Adriana Gomes Rego - Presidente


Antonio Bezerra Neto - Relator


Antonio Carlos Guidoni Filho - Redator designado

EDITADO EM 17 SET 2010

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-15.173 da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO I-SP.

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

"Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram lavrados, em 19/06/2007, contra a contribuinte acima identificada, os Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e à CSLL para formalização do crédito tributário neles estipulado nos valores totais de, respectivamente, R\$ 32.741.442,98 e R\$ 11.791.790,87, incluindo os juros de mora calculados até 31/05/2007 e multa de ofício (75%), referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2002 e 31/12/2003 (fls. 368/370 e 374/376). A contribuinte tomou ciência da autuação em 19/06/2007, conforme apontado em campo próprio dos correspondentes autos de infração.

2.De acordo com o disposto no Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 355/364) e na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 370 e 376), o crédito tributário refere-se à FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL - Amortização de ágio contabilizado indevidamente por ocasião da aquisição de ações da UNISEG pela ABH. Resgate das ações Pref. B da UP.

2.1.A autuação relativa ao IRPJ encontra-se fundamentada nos arts. 247; 249, inciso I; 251 e parágrafo único; 299; 418, 425, 426 e 427 do RIR/99 - Decreto nº 3.000, de 26/03/1999. O



A

lançamento decorrente relativo à CSLL encontra-se amparado no art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689, de 15/12/1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22/11/1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996; art. 7º da Medida Provisória nº 1.807, de 28/01/1999 e reedições; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 29/06/1999; e art. 37 da Lei nº 10.6378/2002.

2.2.No Termo de Verificação Fiscal, as autuantes, ao descreverem os fatos, informam que desenvolveram trabalho de fiscalização junto ao contribuinte Unibanco AIG Seguros S/A ("UASEG"), nova denominação de Unibanco Seguros S/A ("UNISEG"), tendo verificado as irregularidades que a seguir se resume:

2.2.1. Tendo em vista a perspectiva de associação da sociedade com o AMERICAN INTERNATIONAL GROUP, INC. ("AIG"), o Conselho de Administração da "UNISEG" submeteu à deliberação da Assembléia Geral Extraordinária e esta aprovou em 15/10/1997, a proposta e justificação das seguintes operações societárias (fls. 08/22):

- a cisão parcial da UNISEG com a versão de parte de seu Patrimônio Líquido para a Constituição da empresa SECTA ADMINISTRAÇÃO DE BENS S/A ("SECTA"), com redução de R\$ 180.324.931,00 do seu capital social e o conseqüente cancelamento de 480.260.414 Ações Ordinárias e 307.391.749 Ações Preferenciais;
- também foi submetido à deliberação o aumento de capital social da "UNISEG" de R\$ 139.971.516,00 para R\$ 320.296.447,00, restabelecendo-se o capital existente antes da referida cisão.

2.2.2.Também em 15/10/1997, foi celebrado um "Contrato de Sociedade Conjunta" por e entre Unibanco – União de Bancos Brasileiros S/A ("Unibanco") e a "AIG" (fls. 93 a 150) em que ficou estipulado, dentre outros pontos, que: (1) o UNIBANCO detinha 99,99% do capital social total de Unibanco Representação e Participações Ltda. ("UNIPART"), que por sua vez possuía 99,42% do capital acionário total e 99,13% do capital acionário votante da UNISEG; (2) a UNIPART promoveu a constituição da UP, tendo contribuído para a formação do capital social a totalidade de sua participação acionária na UNISEG; (3) em 01/10/1997, a AIG e a AMERICAN LIFE INSURANCE COMPANY ("ALICO") promoveram a constituição da AIG BRASIL HOLDING LTDA ("ABH"); (4) a UP autorizou mas não emitiu ações preferenciais Classe "B", por ela resgatáveis, compulsoriamente em 30/06/98 (Data de Resgate pela "UP"), sendo que mediante opção do detentor, comprovada por notificação escrita à UP, tais ações seriam resgatadas pela UP, no total mas não em parte, com pagamento tanto (A) em valor correspondente ao pagamento de subscrição da UP, efetuado à UP nos termos da Cláusula 1.6 (em Reais – fls. 92-verso e 99), como (B) em ações da UNISEG detidas pela UP e, na Data de Resgate pela UP, representando 23,75% das

ações ordinárias com direito a voto em circulação e 28,28% das ações preferenciais sem direito a voto em circulação da UNISEG. Também ficou estabelecido que o inadimplemento do detentor de enviar a referida notificação antes de 29/06/1998, seria considerado opção irretratável pelo detentor de resgatar as Ações Classe B por ações da UNISEG de acordo com o descrito em "B".

2.2.3. No ACORDO DE ACIONISTAS da UP, firmado por UNIPART e ABH, em 15/10/97 e válido até 30/06/98, fls. 33/34, está estipulada a subscrição em 16/10/1997 pela ABH, de 214.667.700 ações preferenciais classe B de emissão da UP.

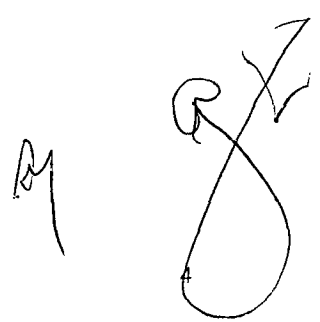
2.2.4. No ACORDO DE ACIONISTAS, datado de 25/11/1997, celebrado entre UP, ABH, UNIBANCO, AIG e UNISEG (fl. 34-verso a 48), estava consignado que (1) a UP detinha, naquela data, 75,29% do capital votante e 74,70% do capital não votante da UNISEG, enquanto que a ABH possuía 24,41% do capital votante e 24,59% do capital não votante da UNISEG e, ainda, que (2) a UP emitiu Ações Preferenciais Classe B por ela obrigatoriamente resgatáveis em 30/06/1998 ("Data de Resgate"), sendo que, a critério de seu titular, evidenciado por notificação escrita à UP, tais ações deveriam ser resgatadas pela UP, de forma total e não parcial, por (a) R\$ 292.110.174,64 a ser pago à vista, ou (b) ações de emissão da "UNISEG" detidas pela UP, representando, na "data de resgate" 23,75% das ações ordinárias e 28,28% das ações preferenciais de emissão da "UNISEG", sendo que a falta de notificação por parte do titular até 29/06/98, seria considerada opção irrevogável do titular de resgatar as Ações Preferenciais Classe B por ações da UNISEG, nos termos deste item "b".

2.2.5. A AGE da UP, em 16/10/1997, deliberou pelo aumento do capital social de R\$ 10.000,00 para R\$ 551.735.312,78, com acréscimo de R\$ 551.725.312,78, mediante emissão de 841.136.948 novas ações sendo que as 214.667.700 Ações Preferenciais Classe B seriam obrigatoriamente resgatadas em 30/06/1998, nos termos do Acordo firmado em 25/11/1997 (fls. 358 – Termo de Verificação)

2.2.6. Em 30/06/1998, a UP resgatou as 214.667.700 Ações Preferenciais Classe B de sua emissão, pagando a ABH mediante a entrega de 214.667.700 ações de emissão da UNISEG, correspondentes a 121.826.760 Ordinárias e 92.840.940 Preferenciais, a caracterizar a alienação da participação societária da ABH na UP.

2.2.7. Os registros contábeis da ABH apresentam os seguintes lançamentos em 30/06/1998, totalizando o montante de R\$ 292.110.174,15, sendo (1) "TRANSF INVEST UNISEG": R\$ 134.307.157,56 (da conta de Investimento na UP para a conta de Investimento na UNISEG), e (2) "TRANSF ÁGIO UNISEG": R\$ 157.803.016,59 (da conta Ágio s/ Investimento na UNISEG).

2.2.8. Em 30/09/1998, a UNISEG incorporou a ABH, passando a denominar-se UASEG, mantendo o registro do ágio que a ABH possuía nela própria (UNISEG), e passando a amortizá-lo a partir de outubro de 1.998 à razão de 1/60 ao mês calendário.

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page. The signature appears to be a stylized 'M' or 'J' followed by a large, loopy flourish. There are also some smaller, less distinct marks nearby.

2.2.9. Assim, a ABH registrou ágio no investimento da UNISEG realizado em 30/06/1998, de forma indireta, quando a UNISEG Participações S/A (UP), resgatou suas ações preferenciais Classe B da ABH.

2.2.10. Em 30/03/2001, a UASEG incorporou a UP.

2.3. Sob o tópico "DO DIREITO APLICÁVEL E DAS INFRAÇÕES COMETIDAS", as autuantes discorrem:

2.3.1. Sobre a "FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL – Amortização de ágio contabilizado indevidamente por ocasião da aquisição de ações da UNISEG pela ABH. Regate das ações Pref. B da UP", nos seguintes termos:

10. Em 30.06.98, a UP resgatou as suas "Pref. B" que estavam em poder da ABH, mediante a entrega de ações da UNISEG por ela possuídas, a valor patrimonial;

10.1.) Desta maneira, o investimento da ABH na UP foi liquidado mediante recebimento de ações da UNISEG então possuídas pela referida UP cujo valor contabilizado foi de R\$ 134.307.157,56. Todavia, foi mantida pela ABH, para essa nova aquisição de participação na UNISEG, a mesma contabilização da liquidada na participação societária na UP;

10.2.) Neste particular, entende esta fiscalização que a operação acima descrita é uma modalidade de liquidação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, disciplinada pelos artigos 418, 425, 426 e 427 do RIR/99, no conceito de resgate de ações de que trata o art. 44 da Lei nº 6.404/76 – Lei das S/A -, como a seguir demonstraremos;

10.3) Inicialmente cabe a reprodução do inteiro teor dos artigos acima citados, para facilitar a compreensão da matéria:

(...)

12.4) No caso presente, o que de fato e de direito ocorreu, tal qual constatado pela análise das atas das assembleias da UP (Proposta do Conselho de Administração da UP de 15.10.97, Ata Sumária da Assembleia Geral Extraordinária da UP, de 16.10.97, Proposta do Conselho de Administração da UP de 30.06.98 e Ata Sumária da Assembleia Geral Extraordinária, de 30.06.98), foi a aquisição de ações da UNISEG, valendo-se, para tanto, do resgate das Ações Preferenciais Classe B da UP que a ABH possuía, o qual trata-se de instituto próprio do direito societário disciplinado no artigo 44 da Lei das S.A., e abordado com propriedade pelo mestre Modesto Carvalhosa, em sua obra Comentários à Lei de Sociedade Anônimas, Volume I, à página 316:

"O resgate representa uma transmissão forçada, irrecorrível e definitiva da propriedade das ações do acionista para o domínio da própria companhia, que, em seguida as extinguirá. Independentemente, portanto, da vontade do acionista, que, no

caso, é constrangido a obedecer a determinação estatutária ou a deliberação válida da assembléia geral. Trata-se, portanto, de compra compulsória decidida pela sociedade, de suas próprias ações, para retirá-las de circulação.” (grifo não do original)

10.5) Tendo ocorrido no chamado segundo momento da aquisição do investimento na UNISEG, uma efetiva liquidação do investimento da UP, pelo resgate das ações Pref B, há que se perquirir qual a natureza jurídico tributária de um resgate de ações. Emprestando os ensinamentos do ilustre Modesto Carvalhosa na área do direito societário o resgate seria uma compra compulsória por parte da sociedade de suas próprias ações para retirá-las de circulação.

10.6) Sendo então o resgate, do ponto de vista societário, uma compra das ações da sociedade, do ponto de vista tributário encaixa-se perfeitamente como uma modalidade de liquidação de investimento, onde ocorre a baixa do investimento relevante através da transferência de titularidade das ações resgatadas do anterior sócio para a companhia, devendo ser, por via de consequência, precedido da apuração de ganho ou perda de capital, nos termos dos 418, 425, 426 e 427 do RIR/99.

10.7) Estando enquadrado o resgate das PREF B como uma modalidade de liquidação de investimento procedida pela ABH, que, tanto fiscal quanto contabilmente, culminaram com a baixa do investimento na UP, entende esta fiscalização que a contabilização do novo investimento adquirido (214.667.700 Ações de emissão da UNISEG) deveria ter sido feita pelo valor da transação conforme preconizado nos instrumentos dispostos acerca da emissão e resgate das Ações Preferenciais Classe B (“PREF B”) de emissão da UP, ou seja, pelo valor patrimonial das ações da UNISEG que foram entregues pela UP, que na data foram contabilizadas na ABH por R\$ 134.307.157,56. Importante frisar que a ABH não pagou pelas ações da UNISEG valor superior ao patrimonial, a justificar a escrituração do ágio na UNISEG. Ela havia, isto sim, subscrito as ações da UP com ágio, que foram baixadas do seu ativo permanente;

10.8) Nesse momento (30.06.98), em razão da liquidação de investimento da ABH na UP, o valor do ágio, que não foi pago para a ABH, deveria ter sido considerado como custo para fins de apuração de ganho ou perda de capital, o que, uma vez feito, teria redundado na apuração de perda de capital não operacional no montante de R\$ 157.803.016,59, correspondente à diferença entre o valor pago/subscrito do investimento da ABH na UP e o valor patrimonial registrado contabilmente pela ABH das ações da UNISEG recebidas, ou seja, R\$ 292.110.174,15 (-) R\$ 134.307.157,56 = R\$157.803.016,59;

10.9) Em outras palavras, por força da correta aplicação das legislações fiscal e societária, o ágio pago pela ABH quando da subscrição das Ações Preferenciais Classe B de emissão da UP deveria ter sido por aquela adicionado ao custo do investimento quando da sua liquidação/baixa, com o intuito de se perquirir acerca da ocorrência de ganho ou perda de capital, o que, uma vez feito, teria evidenciado uma perda de capital na ABH no

825
8

importe de R\$ 157.803.016,59, que implicaria na apuração de igual prejuízo fiscal na ABH em 30/09/98, O QUAL NÃO PODERÁ SER COMPENSADO PELA SUA SUCESSORA, NO CASO A UNISEG, ATUAL DENOMINAÇÃO UASEG, PELO FATO DE TER OCORRIDO A INCORPORAÇÃO EM 30.09.98, tudo conforme prescrito no art. 514 do RIR/99 (art. 33 do DL Nº 2.341/87);

10.10) Em função da não apuração dessa perda de capital, o ágio registrado na ABH restou indevidamente majorado em R\$ 157.803.016,59, devendo a sua amortização futura baseada no artigo 386, inciso III e parágrafo 6º, inciso II, do RIR/99 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), ser glosada por esta fiscalização nos períodos base correspondentes.

2.4.Às fls. 362/363, encontra-se demonstrada a Base de Cálculo autuada dos anos-calendário de 2002 e 2003. Por fim, as autoridades fiscais registram o lançamento da CSLL correspondente às infrações descritas, como reflexo do IRPJ.

3. Irresignada com o lançamento, a instituição financeira interessada, por intermédio de sua advogada e procuradora (vide docs. de fls. 427/433), apresentou, em 19/07/2007, a impugnação de fls. 385 a 422, acompanhada dos documentos de fls. 427 a 596 e 599 a 694.

3.1. Na peça de defesa, a impugnante, ao descrever os fatos, afirma que a autoridade fiscal acolheu a legalidade e a eficácia jurídica dos referidos atos e contratos, como se observa nos itens 1 a 9 do termo de Verificação fiscal e jamais se refuta no inteiro teor do Termo. Diz ainda que a subscrição pela ABH, em 16/10/1997, das ações Classe "B" da UP, pelo preço de R\$ 292.110.174,64, deu-se pelo valor econômico, de acordo com o parágrafo 1º, I, do artigo 170 da Lei 6.404/1976, ou seja, em função da perspectiva de rentabilidade futura da UP, como está consignado na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 16/10/1997 da UP (fls. 65 a 67) e como discrimina a escrita contábil da ABH, tudo à luz da legislação vigente.

3.1.1. Frisa, ainda, que, em 30/09/1998, a Uniseg incorporou a ABH e alterou seu nome para Unibanco AIG Seguros S/A (UASEG). Nessa ocasião, o ágio reconhecido na escrita contábil da ABH, no valor de R\$ 340.768.854,3, e fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura da Uniseg, consubstanciado no ágio de R\$ 182.965.837,74 (vide item 1.2), somado ao ágio de R\$ 157.803.016,59 (vide item 4.3), passou a ser considerado dedutível na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, à razão de 1/60 (um sessenta avos) ao mês, como preceitua o artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999 (RIR/99).

3.2. A impugnante alega a improcedência do auto de infração, porquanto o direito e os fatos em que se fundam o auto de Infração ora impugnado e esta impugnação já foram exaustivamente apreciados nos autos do processo Administrativo Fiscal nº 16327.004056/2003-41, relacionado ao Auto de

Infração MPF Nº 0816600 2003 00017, considerando que a Impugnante obteve êxito parcial já na decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 06/09/2005, enquanto o Egrégio Conselho de Contribuintes, em 01/03/2003, pelo Acórdão 101-96.029, por unanimidade de votos, deu provimento integral a estas razões da Impugnante. Pede, assim, que seja reconhecida a coisa julgada.

3.3. Ao repisar que a autoridade fiscal teria tacitamente reconhecido a legalidade do conjunto dos atos societários então praticados pelas empresas envolvidas no procedimento fiscal, a impugnante expõe, entre outros pontos, que:

- só se pode desprezar a forma adotada pela pessoa jurídica para fazer alcançar a cunha fiscal em casos de simulação ou de evasão fiscal, o que só se pode verificar quando os atos das partes forem impregnados de vícios essenciais, o que não aconteceu neste caso, como foi de plano aceito pela autoridade Fiscal;*

- A ABH adquiriu as ações da Uniseg, parte por subscrição de aumento de capital da Uniseg e parte pelo resgate das ações da UP, quando a ABH recebeu ações da Uniseg em devolução da participação no capital social da UP, por resgate de ações, sendo esses atos e contratos considerados legítimos e válidos pela autoridade fiscal.*

3.4. Alega ainda a impugnante que a Auditora Fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal, teria partido de premissas equivocadas e que os valores dos ágios apurados pela ABH no investimento na Uniseg, em 15/10/1997 e em 30/06/1998, estão corretos, de acordo com a legislação e melhor prática contábil e tributária, não sendo cabível a glosa de qualquer valor, no todo ou em parte.

3.4.1. Na seqüência, faz referência a equívoco na determinação dos percentuais de participação da ABH na Uniseg e aponta que o ágio de R\$ 177 milhões não corresponde ao ágio efetivamente contabilizado pela ABH, de R\$ 183 milhões, calculado pela comparação do preço de aquisição das ações da Uniseg e o respectivo valor patrimonial, como preceitua a legislação e doutrina. O valor correto assim calculado está na tabela 4 (fls. 399).

3.4.2. Passa, então, a impugnante a tecer comentários sobre conceito e legislação atinentes à “equivalência patrimonial” e “ágio” (art. 248 da Lei nº 6.404/1976; arts. 384, 387, 388 e 389 do RIR/99; art. 13, inciso II, e art. 14 da Instrução CVM nº 247/96, art. 20, incisos I e II, e § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 - reproduzido nos artigos 385, I e II, e § 2º, do RIR/99) para combater a autuação concernente à escrituração do ágio a maior quando da subscrição pela ABH das ações de emissão da UNISEG, em 15/10/1997 (aquisição direta).

3.5. Prossegue a impugnante a atacar o entendimento fiscal (fls. 403 a 417), tendo sido sua impugnação resumida às fls. 418 a 422, nos seguintes termos:

B



8

14) Em resumo, destacamos que a ABH efetivamente subscreveu ações com ágio de R\$182.965.837,74 na Uniseg em 15/10/1997 e adquiriu ações na Uniseg com outro ágio de R\$ 157.803.016,59 em 30/06/1998, totalizando o valor de R\$ 340.768.854,3 de ágio da ABH na Uniseg, fundado na perspectiva de rentabilidade futura da Uniseg, a ser amortizado pela UASEG após a incorporação da ABH, nos termos da legislação em vigor. Esses ágios foram decorrentes de atos e contratos anexos à presente Impugnação, cuja legalidade e eficácia foram tacitamente reconhecidos pela autoridade fiscal.

15) Por essas razões, é improcedente a glosa efetuada pela Sra. Auditora Fiscal relativa à dedutibilidade integral de R\$ 157.803.016,59 que consiste no ágio originário em 30/06/1998; tendo no mais a autoridade fiscal concordado com a dedução do ágio.

16) A aquisição de ações na Uniseg efetuada em 30/06/1998 pela ABH deu-se por resgate das ações que a ABH detinha na UP, ocasião em que a participação da ABH na UP foi devolvida à UP e trocada por ações da Uniseg, dadas pela UP em pagamento do resgate. Esse resgate é uma alienação, uma troca de ações da UP, em devolução da participação, com dação em pagamento de ações da Uniseg, e a ele se aplica o disposto no artigo 22 da Lei 9.249/1995, que é uma regra mais específica do que os artigos 418, 426 e seguintes do RIR/99 e que trata de quaisquer formas de devolução de participação acionária com a entrega, à acionista, de bens ou direitos. Os artigos do RIR/99 aplicam-se, subsidiariamente, aos casos de resgate de ações com pagamento em dinheiro.

17) Nesse sentido, entendemos que o artigo 22 da Lei revogou os artigos do RIR/99 no que tange o resgate de ações em análise, porque esse resgate é sim forma de alienação de ações da UP, porém por meio de troca dessa participação por outros direitos em devolução da participação no capital da UP, caso específico abordado por essa Lei mais recente.

18) Ainda que se aplicassem os artigos 418, 426 e seguintes do RIR/99, sendo uma troca de direitos, deve-se entender que os dois direitos transacionados têm o mesmo valor econômico. Assim, não há que se falar em perda de capital no momento da troca de direitos, muito menos em perda realizada para fins de dedução fiscal na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Só há realização de perda quando existe entrega de ações com pagamento em dinheiro.

19) Ainda, deve-se considerar, como valor da troca de ações, para a ABH, o único valor que ela tem de referência e entender ser o efetivo valor econômico dos ativos, qual seja, o valor do seu ativo que eram as ações da UP, sendo que esse valor passa a ser, para a ABH, o custo de aquisição das ações da Uniseg, a ser desdobrado em valor patrimonial e ágio, nos termos da legislação vigente.

20) Não cabe ao fisco, na ausência de disposição legal ou contratual, atribuir valor diferente desse valor de custo da ABH para determinar o valor das ações da Uniseg para a ABH, como o fez nos autos desse processo. Ressalte-se, ainda, que há sim uma disposição legal específica do artigo 22 da Lei 9.249/1995 que corrobora o procedimento adotado pela contribuinte ABH no registro do ágio e é extremamente aplicável ao caso. Ainda que assim não se entendesse por interpretação literal, na ausência de outra disposição legal, inclusive nos artigos 418, 426 e seguintes do RIR/99, deve-se acomodar, pelo menos em análise sistemática, o disposto no artigo 22 e aplicá-lo derradeiramente ao caso em tela para a aferição do valor que deve ser base para considerar a troca de ações da UP por ações da Uniseg.

21) Tudo isso para concluir, por diversos prismas, que o procedimento contábil e tributário adotado pela ABH no registro do ágio no investimento da Uniseg, como acima comentado, resultando no ágio rememorado no item 140, que não merece qualquer reparo, está em conformidade com a legislação societária, tributária e com a melhor prática contábil, não sendo cabível qualquer reforma de valores.

22) Além disso, a dedutibilidade desse ágio na Uniseg, com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura, à razão de 1/60, amolda-se no preceito do artigo 386 do RIR/99, sendo impertinente a glosa de dedutibilidade desse ágio, por parte do fisco, pelo que requeremos que esta Autoridade Julgadora declare de uma vez por todas a improcedência do lançamento fiscal ora impugnado.

23) Tomando-se de empréstimo os conceitos do Direito Comercial e aplicando-se-lhes, à luz do disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), à interpretação dos citados normativos do RIR/99, é de meridiano entendimento restar desprovido de qualquer base legal os argumentos utilizados pela autoridade fiscal, quanto ao enquadramento por ela dado à operação de resgate e aos ágios em comento.

24) A autuação imposta à impugnante, decorrente do apontado ágio escriturado pela ABH por conta do 'resgate', fundou-se em premissas equivocadas, quais sejam, de que a operação se subsumiria ao disposto no artigo 44 da Lei nº 6.404/76, c/c os artigos 418, 426 e 427 do RIR/99, com a atribuição, por parte da autoridade fiscal, de um valor arbitrado a título de liquidação do investimento. Deixou de considerar fatos jurídicos e comerciais relevantes, todos previstos na legislação pertinente, como exaustivamente restou demonstrado nesta impugnação, que amoldam, de modo inequívoco, o ato negocial firmado entre a ABH e a UP ao disposto no artigo 22 da Lei nº 9.249/1995.

25) Antecipando a certeza de que nosso pedido será acolhido e este entendimento prevalecerá, sem dúvida, o mesmo desta digna autoridade julgadora, colacionamos a decisão proferida pelo E. Conselho de Contribuinte no processo Administrativo Fiscal nº 10680.013454/2001-81, em matéria análoga à aqui tratada, cujo Acórdão, de nº 101-94008, foi assim ementado:



"I. R. P. J. – GANHO DE CAPITAL – Nos termos do art. 22 e seus §§, da Lei nº 9.249, de 1995, inexistente ganho de capital a ser tributado na devolução de participação no capital social com a dação em pagamento, quando o bem é transferido pelo valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na escrituração, mesmo que este seja notoriamente inferior ao valor de mercado.

I. R. P. J. – CUSTO CONTÁBIL. – O custo contábil de um bem para efeito de devolução do capital decorre da opção efetuada pela pessoa jurídica que estiver devolvendo o capital, e se materializa pelo valor adotado no procedimento contábil da baixa, não sendo influenciado pelo valor que o acionista titular da participação extinta vier a adotar, devendo este atentar para o valor que o alienante registrar e não o inverso.

I. R. P. J. – VALOR CONTÁBIL DOS BENS E VALOR CONTÁBIL DA PARTICIPAÇÃO NÃO SE CONFUNDEM. – Em face do estabelecido no art. 22, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, o valor contábil dos bens e o valor contábil da participação são inconfundíveis, pois no § 1º se menciona "valor contábil dos bens ou direitos entregues", e no § 2º, se refere a "valor contábil da participação".

26) Tomamos como prova e forte jurisprudência de coisa já julgada a nosso favor, também, o relatório do Egrégio Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-96.029 para o caso idêntico a este, consubstanciado no Anexo 3, relativo ao processo Administrativo Fiscal nº 16327.004056/2003-41, relacionado a lançamento de ofício efetuado a cerca do mesmo ágio, de forma análoga a este novo lançamento, contra esta mesma Impugnante, em que o Conselho entendeu por bem acolher integralmente estas razões da Impugnante e determinar o cancelamento e afastamento integral do lançamento fiscal, o que solicitamos que esta autoridade Julgadora agora faça em primeira instância administrativa, em respeito ao princípio constitucional da simplicidade na gestão da administração pública.

É o relatório".

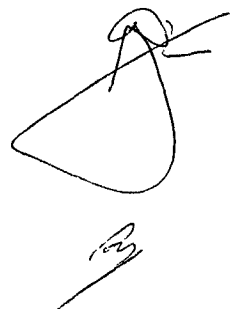
A DRJ, por unanimidade de votos, considerou PROCEDENTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

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

Data do fato gerador: 31/12/2002, 31/12/2003

AQUISIÇÃO INDIRETA DE AÇÕES. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Cabível a glosa de amortização de ágio levada a efeito pela pessoa jurídica quando referido ágio, acrescentado ao seu patrimônio em virtude de incorporação de outra pessoa jurídica, fora originalmente escriturado pela incorporada por ocasião do recebimento de participação societária a título de resgate de ações de outra investida.



*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL*

Data do fato gerador: 31/12/2002, 31/12/2003

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

*O resultado do julgamento relativo ao IRPJ estende-se à CSLL
lançada como tributação reflexa."*

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.

Contra-razões da Procuradoria às fls. 817/830 propugnando a manutenção do lançamento nos termos da DRJ, bem assim insurgindo-se quanto a possível interferência do Acórdão nº 101-94.946, que viria em princípio a favor da recorrente. Insurge-se, assim, de forma veemente contra o fato de que o lançamento teria sido cancelado pelo Conselho, segundo o seu entendimento, em função de a fiscalização não ter vislumbrado a simulação do caso. Em suas próprias palavras: *"(...) é de se registrar que não só a fiscalização como também o próprio contribuinte consideram todas as operações societárias aqui realizadas como verídicas. Em momento algum trataram o negócio como simulado, não cabendo a esta e. Câmara desconsiderar a verdade dos autos, para avaliar que os negócios declarados foram simulados, em contrariedade com as afirmações do fisco e do próprio contribuinte."*

É o relatório.





Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que tomo conhecimento.

A questão principal dessa lide consiste em saber se no resgate de ações preferenciais classe B da empresa UP, deveria ou não a (ABH, sucedida da recorrente) registrar um ágio pela diferença entre o custo de sua inversão inicial na UP e o valor patrimonial das ações da Uniseg entregue como pagamento. No dizer da fiscalização a ABH não deveria ter contabilizado o ágio quando do investimento na UP, mas sim adicionado tal valor ao custo do investimento quando da sua liquidação, para fins de apuração de ganho ou perda de capital. Em assim, procedendo, segundo o fisco, a ABH, na verdade, teria apurado um prejuízo fiscal que não poderia ser compensado pela UNISEG, sua incorporadora e sucessora (atual Unibanco AIG Seguros S/A- UASEG).

O presente processo, então, trata então unicamente da glosa daquele mesmo ágio que teria sido amortizado indevidamente pela recorrente (Unibanco AIG Seguros S/A- UASEG) nos períodos de 2002 e 2003.

Porém, antes de avançarmos no mérito cabe aqui ser colocado uma questão prejudicial de suma importância. É que a situação fática mais relevante do presente processo é inteiramente comum ao processo nº 16327.004056/2003-41 (recurso nº 150.450), com decisão administrativa definitiva, através do Acórdão nº 101-96029, conforme ementa abaixo:

“Recurso: 150450

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 16327.004056/2003-41

Tipo do Recurso: DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrente: 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Recorrida/Interessado: UNIBANCO AIG SEGUROS S.A.

Data da Sessão: 01/03/2007 00:00:00

Relator: Mário Junqueira Franco Junior

Decisão: Acórdão 101-96029

Resultado: OUTROS –

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário.

Ementa: REO – PERCENTUAL PARA CÁLCULO DE ÁGIO E ARMOTIZAÇÃO – Restando confirmado em diligência o correto percentual no investimento realizado, não merece prosperar a glosa de amortização de ágio após a incorporação.

REO – MULTA DE OFÍCIO – EXIGIBILIDADE SUSPensa – CSLL – A teor do disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96, inaplicável a penalidade de ofício quando suspensa a exigibilidade do crédito no momento do lançamento.

RESGATE DE AÇÕES PREFERENCIAIS MEDIANTE ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO – VERDADEIRA AVALIAÇÃO A MERCADO – APLICAÇÃO DO ARTIGO 22 DA LEI 9.249/95 – Ao resgate de ações aplica-se o disposto no artigo 22 da Lei 9.249/95. No caso, o resgate implicava na devolução integral do montante investido, inclusive a parcela originalmente destinada à reserva de ágio. Quitação de montante equivalente ao total do investimento, implicando em avaliação a mercado, ao reverso do que fez constar a investida em seus registros. Capacidade contributiva da investida, que quitou o resgate com participação societária em outra empresa, mantendo todo o ágio registrado. Erro no lançamento, ao glosar amortização de ágio na investidora.”

Sobre essa questão, qual seja, saber se uma prejudicial relevante solucionada definitivamente em um processo administrativo pode ou não ser novamente rediscutida em outro processo que a contemple em seu bojo, mudei meu ponto de vista no sentido de que a mesma não pode ser rediscutida a partir do Acórdão nº 103-23.395, 5 de março de 2008, no qual fui o relator original e fiquei amplamente vencido.

O brilhante voto vencedor prolatado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes é que fez a diferença. Sobre essa temática, então, o nobre Conselheiro manifestou-se com precisão e clareza, em matéria processual correlata, cujos fundamentos, abaixo reproduzidos, traduzo-os como se meus fossem:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: DECADÊNCIA – se, nos autos de outro processo, já se proferiu decisão definitiva que afastou lançamento calcado em fato já alcançado pela decadência – no caso, diferença no cálculo do lucro inflacionário em 1993 –, deve o mesmo critério ser adotado para os lançamentos posteriores esteados na mesma situação fática.

Voto Vencedor

“Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator Designado

Se por um lado, o Ilustre Conselheiro Relator correto está ao afirmar que a parcela do lucro inflacionário “é completamente independente da parcela realizada na autuação relativa ao período anterior, justamente porque cada realização se perfaz



através da aplicação de variáveis pertinentes unicamente ao seu período de apuração”, por outro, discordo ao afirmar que não há conexão entre o presente processo e o de nº 10845.003663/99-48.

Em apertada síntese, a parcela de lucro inflacionário a realizar num exercício é aferida pela aplicação de um fator (F) multiplicado sobre uma base (B); no caso presente, a base não é alterada em razão da parcela do ano-anterior. Assim, as parcelas relativas a dois anos consecutivos são respectivamente:

$$Parcela_x = B \times F_x$$

$$Parcela_{x+1} = B \times F_{x+1}$$

Uma parcela interferiria na outra, se, da base “B” da segunda, fosse necessário excluir a “Parcela_x”. Essa independência entre parcelas não reflete, contudo, na absoluta ausência de conexão entre os processos que as formalizam. Ambas são determinadas a partir da mesma base “B”. Ora, aparenta-me ser absolutamente incoerente duas decisões administrativas com posições diversas acerca de um mesmo fato: uma no sentido de haver “B” – como no voto do relator –, outra em sentido oposto, vale dizer, não haver “B”, como no acórdão 101-94.946 proferido, em 15 de abril de 2005, nos autos do processo nº 10845.003663/99-48.

Ora, como se sustentaria, em especial na esfera judicial, uma autuação de parcela de lucro inflacionário relativa ao ano-calendário de 1996 e formalizada em 2001, se noutro processo, formalizado em 2000 e relativo ao ano-calendário de 1995, a administração já havia decidido em definitivo a sua insubsistência em razão de estar decaído o direito de o fisco apurar a base de incidência, idêntica, no caso, para os dois processos?

Poderia ser alegado que os fundamentos de uma decisão não vinculam a administração, em analogia ao processo judicial. No entanto, o próprio direito processual civil adota diversas regras de aferição de conexão e, assim, julgamento unificado justamente com o fito de evitar tais contradições, o que fere profundamente o primado da segurança jurídica.

Ademais, tais contradições tornam-se ainda mais gritantes em sede do processo administrativo, o qual, apesar de não se caracterizar como um mero procedimento revisional, também não guarda as mesmas formalidades do processo judicial.

Em relação à seara tributária, deve ser ainda destacado o art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O ditame superior tem a finalidade de evitar que uma situação seja juridicamente qualificada de forma diversa para um mesmo sujeito passivo. Divergências acerca da interpretação do direito já acarretam um relativo abalo na segurança jurídica, mas são aceitáveis em prestígio à dialética própria da produção normativa, que garante o desenvolvimento jurisprudencial. Não há, contudo, argumento razoável que sustente prescrições inteiramente divergentes relativas a um mesmo fato concreto.

Dessarte, não me cabe perquirir a correção da decisão estampada no Acórdão nº 101-94.946, mas tão-somente adotar seus mesmos critérios, abaixo reproduzidos:

Uma vez que a alteração tem origem na diferença de realização incentivada do lucro inflacionário, ocorrida em fevereiro de 1993, em janeiro de 2000 não mais estava a Fazenda Pública autorizada a efetuar lançamento decorrente de realização a menor.

Como o presente lançamento é posterior, mas realizado com base na mesma diferença em 1993, não há como não se adotar a idêntica posição acerca da decadência.

Voto, pois, por dar provimento ao recurso voluntário."

Fazendo a correlação entre o aludido julgado e o caso que se cuida:

Acórdão nº 103-23.395

$$\text{Parcela}_x = B \times F_x$$

$$\text{Parcela}_{x+1} = B \times F_{x+1}$$

B= Saldo do Lucro Inflacionário em determinado ano

F= Fatores que imputados à base geram valores que repercutem em anos posteriores (realizações)

Presente processo

$$\text{Parcela}_x = B \times F_x$$

$$\text{Parcela}_{x+1} = B \times F_{x+1}$$

B= Ágio originado em determinado ano

F= Fator (1/60 avos) que imputado mensalmente à base geram valores que repercutem em anos posteriores (amortizações desse ágio)

Nessa mesma, linha segue abaixo outro Acórdão deste mesmo Colegiado:

"TRIBUTAÇÃO, NO ANO-CALENDÁRIO DE 1996, DO LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO EM 31.12.1995 - QUESTÃO

PREJUDICIAL DECIDIDA DEFINITIVAMENTE EM OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO - A questão prejudicial solucionada definitivamente em outro processo administrativo,

880

relativamente ao valor do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31.12.1995, constituindo o cerne da parte dispositiva da respectiva decisão, não pode ser novamente rediscutida, tais os efeitos extraprocessuais gerados, que repercutem não só no processo em que se decidiu sobre o seu montante, mas também fora dele, em razão de sua imutabilidade em sede administrativa, na forma do artigo 42, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.” (103-22585, de 16/08/2006)

Vale dizer, à vista dos motivos ora colacionados, que a questão prejudicial atinente à existência ou não do ágio que a ABH registrou no investimento da UNISEG realizado em 30/06/1998, de forma indireta não pode ser modificada por decisão superveniente, em respeito a imutabilidade das decisões administrativas, nos termos do artigo 42, II, do Decreto nº 70.235, de 1972; bem assim do primado da segurança jurídica e razoabilidade.

Entretanto, mesmo sendo vencido na questão prejudicial anterior, e por concordar integralmente com os fundamentos adotados no Acórdão nº 101-94.946, nada tendo a reparar, adoto os fundamentos abaixo para fazer parte de minhas razões de decidir:

“VOTO

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecidos.

(...)

Quanto ao voluntário, deixo de apreciar a preliminar de nulidade em face do provimento que concederei em meu voto.

A questão nodal neste processo se resume em saber se no resgate de ações preferenciais classe B da empresa UP, deveria ou não a recorrente registrar um ágio pela diferença entre o valor patrimonial das ações da Uniseg entregue como pagamento, e o custo de sua inversão inicial na UP.

Antes, porém, devo admitir concordar com o argumento da recorrente de que o disposto no artigo 22 da Lei 9.249/95¹ tem

¹ Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

(grifo acrescentado)

aplicação aos casos de resgate de ações previsto no artigo 44 da Lei das Sociedades Anônimas.

A compulsoriedade inerente ao resgate não retira do pagamento o caráter de devolução de participação no capital social. Tal devolução se refere a qualquer caso de retirada do sócio, seja por resgate, exercício do seu direito de retirada, devolução pura e simples ou liquidação.

O dispositivo legal citado veio para eliminar dúvidas justamente no planejamento que muitos faziam em retirar contábil da sociedade e registrar por valor superior no sócio, reavaliando o bem do ativo em trânsito. Eliminou também qualquer dúvida acerca da aplicação dos conceitos de distribuição disfarçada de lucros aos casos de devolução de capital em bens.

Sua lógica é cristalina. Se a sociedade utiliza-se de um bem cujo valor contábil é inferior ao montante do capital devolvido, realiza um ganho que deve por ela ser tributado. Se, no entanto, a entrega do bem se dá por valor contábil, tal sobrevalia só será tributada no sócio, se e quando realizado.

No caso dos autos uma distorção se apresenta, tendo sido utilizada forma que burlou o conteúdo do dispositivo.

Inicialmente, a recorrente subscreve ações preferenciais resgatáveis da empresa UP. Tal investimento foi feito com registro de ágio, muito embora todo o valor investido fosse resgatável, o que já é sinal de artifício e jogo com os institutos.

Tendo a UP destinado parte do investimento a reserva de ágio, não a tributou, enquadrando no disposto no artigo 38 do Decreto-Lei 1598/77.

Já aqui tenho um questionamento. A função do referido dispositivo é fomentar os negócios da empresa, permitindo investimentos superiores ao valor da ação, que reverterão em favor de todos os acionistas, incrementando os negócios da pessoa jurídica.

Reserva de capital que já nasce carimbada a ser devolvida não preenche o conteúdo normativo do dispositivo, não se podendo aceitar interpretações fulcradas apenas na forma dos atos societários realizados.

O resgate previsto para período de pouco mais de seis meses continha ainda outra incongruência clara. Por acordo, as partes convencionaram que: ou seria pago em dinheiro, pelo valor total do investimento realizado, ou mediante a entrega de ações da Uniseg, cujo valor contábil registrado pela UP era inferior ao montante de sua dívida pelo resgate, já que se comprometera a devolver a totalidade do valor vertido, tanto o que destinou para capital quanto o valor registrado como reserva de capital.

Da forma como convencionado o resgate, alcançou-se a seguinte situação inusitada: A UP registrou como custo do resgate apenas o valor contábil representado pelo seu investimento na Uniseg, cujas ações foram entregues em pagamento, enquanto que a ABH registrou sua nova participação com ágio, ou seja, a



001

10

valor de mercado. Saiu contábil da investida e chegou a mercado na investidora.

Driblou-se o conteúdo normativo do artigo 22 da Lei 9.249/95, na sua precípua finalidade de tributar o ganho na sociedade ou no sócio. Da forma como feito, ninguém tributou nada.

No meu entender, o ordenamento há de rejeitar a utilização formal de instrumentos sem conteúdo cujo interesse seja fraudar à lei.

Além do intrigante registro de ágio resgatável, a maior incoerência na forma adotada resume-se no acordo firmado para o resgate das ações preferenciais. Tal resgate, como já se disse, tinha duas formas possíveis de liquidação, sendo que, em tese, os valores poderiam ser diferentes: o total do investimento em dinheiro, ou as ações da Uniseg, registradas por valor inferior.

Para a UP, a liquidação não representou tão-somente a redução do capital pelo valor contábil das ações da Uniseg. Representou a liquidação de uma dívida pelo valor total do investimento em ações preferenciais classe B, parcela capital adicionada da reserva de capital.

No entanto, seu patrimônio líquido foi reduzido apenas pelo valor contábil das ações entregues permanecendo incólume a diferença da mais-valia anteriormente recebida.

Em um caso comum de aplicação do artigo 22 da Lei 9.249/95, a entrega de um bem a valor de mercado, representaria a sua baixa por valor contábil em contrapartida de uma redução de capital ou reservas superior, igual ao de mercado do bem, implicando a diferença em ganho tributável na sociedade.

No presente caso, pela forma adotada, embora o resgate representasse uma quitação equivalente ao total do investimento, apenas parte da dívida pelo resgate foi registrada como redução patrimonial.

A comprovar o que aqui se afirma, tivesse o resgate ocorrido pelo pagamento em dinheiro do total do investimento, a contrapartida à saída do circulante seria necessariamente a redução de patrimônio líquido equivalente.

Pelo o que pude compreender das operações societárias realizadas, elas não passaram de puro planejamento, a fim de que a empresa ABH viesse a adquirir participação na Uniseg sem que a UP pagasse pela sobrevalia, ou seja, registrasse um ganho de capital.

A entrega da participação na Uniseg pela UP, quando do resgate de suas ações preferenciais não foi a valor contábil, como a forma procurou dissimular. Foi a mercado, pois uma dívida superior, pelo total do investimento, restou liquidada.

Para a ABH o registro da nova participação realmente representaria um investimento com ágio e não uma perda de capital.

Este ágio tem como fundamento a rentabilidade futura da Uniseg, pois todo o investimento já estava lastreado nos negócios dessa empresa, sendo a UP uma empresa meramente holding.

A discrepância é que se o investimento tivesse ocorrido diretamente, a reserva de capital por ágio estaria na empresa a gerar a rentabilidade futura, ou seja, a Uniseg, e não na sua antiga controladora, a UP.

Não teria dúvidas em manter um lançamento de ofício que viesse a ser realizado na UP em face de ganho de capital na alienação de ações da Uniseg, requalificando toda a operação, pois esta é verdade e o conteúdo material dos atos praticados. O resto é uso de formalismo jurídico como instrumento de fraude à lei. A capacidade contributiva ficou toda na UP.

No entanto, pelo mesmo raciocínio, devo prover o recurso voluntário, por entender que a ABH, sucedida pela recorrente, está no pólo de aquisição de ações, sendo o registro do ágio correspondente à verdade econômica dos fatos.

Por estas razões, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, (DF), em 01 de março de 2007

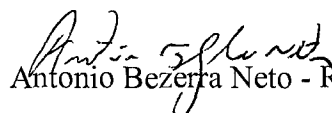
MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR"

Dessa forma, também DOU provimento ao recurso, pois concordo que a capacidade contributiva ficou toda mesma na UP. Quem deveria ter sido autuado, caso tivesse sido requalificado os fatos, seria a empresa UP e não ABH, sucedida da recorrente.

Lançamento Reflexo (CSLL)

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção das exigências lançadas por via reflexa,

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.


Antonio Bezerra Neto - Relator



Voto Vencedor

Cinge-se este voto à questão preliminar relacionada à vinculação deste Colegiado ao quanto decidido incidentemente no ACÓRDÃO Nº 101-96.029 proferido em processo administrativo de interesse do Contribuinte. No particular, como bem mencionado pelo Relator no voto acima decidido, interessa “*saber se uma prejudicial relevante solucionada definitivamente em um processo administrativo pode ou não ser novamente rediscutida em outro processo que a contemple em seu bojo*”. Discute-se, em outros termos, se haveria “coisa julgada” (ou qualquer outra espécie de preclusão) que vede o reexame das questões de fato e de direito relevantes à solução desta lide administrativa, posto que já discutidas em outro processo de interesse da Contribuinte.

Entendo que não.

Coisa julgada (em sentido material) é a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva da decisão de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária.

Como se sabe, a imunização do quanto decidido em determinada contenda encontra limites, os quais são ordinariamente classificados em *objetivos* (quando diretamente relacionados ao objeto do processo) e *subjetivos* (quando relacionados às partes que a ela se sujeitarão).

Interessa-nos tratar dos limites objetivos, já que não há dúvida de que as lides administrativas em questão envolvem as mesmas partes.

Os limites objetivos dizem respeito à determinação da matéria que não mais poderá ser revista ou discutida perante os órgãos judicantes, diante da *autoritas rei judicatae* que se impõe à decisão de mérito transitada em julgado. Com a delimitação desse objeto busca-se prevenir que o órgão julgador aprecie por mais de uma vez a mesma lide, evitando-se contradições que possam ocorrer no plano prático (quando um comando dá e outro toma), muito mais do que no plano lógico, na medida em que a coisa julgada não tem propriamente por fundamento razões de ordem lógica ou mesmo estrita preocupação com a realização de justiça.

A solução aos limites objetivos da coisa julgada é oferecida de forma clara pelo art. 469, do CPC², embora em termos negativos. Neste dispositivo é explicitado o que na sentença não fica coberto pela autoridade da coisa julgada, ou seja, o que permanece fora de referidos limites. Nos termos do art. 469, do CPC, estão afastados da autoridade da coisa julgada: “1 – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte

² O CPC tem óbvia aplicação aos processos administrativos, ainda que de forma subsidiária ao Decreto n. 70.235/72 e ao Regimento Interno da Corte Administrativa, mormente quando se referir a conceitos de institutos processuais, tal como ocorre no presente caso.

dispositiva; II – “a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; III – “a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo” (grifos nossos).

Não há como não reconhecer o acerto da crítica de Barbosa Moreira a respeito da redundância do citado dispositivo, pois os três componentes nele referidos, a rigor, subsumem-se a um único: a motivação ou fundamentação. A verdade dos fatos e a apreciação de questão prejudicial *incidenter tantum* nada mais são do que a fundamentação da decisão de mérito.³ Contudo, quer parecer que esta redundância do legislador de 1973 tem por fundamento afastar definitivamente as dúvidas que reinavam sobre o assunto na vigência do Código de 1939, por conta da interpretação do disposto no art. 287, e parágrafo único, do Código revogado.⁴

Pois bem. Excluídos o relatório [parte de índole meramente expositiva] e a motivação, a lei estabelece que a coisa julgada limita-se ao dispositivo (*decisum*) da decisão de mérito, não abrangendo seus fundamentos de fato e de direito⁵. Será no dispositivo que o órgão se pronunciará sobre o objeto do processo⁶. Portanto, apenas este receberá o selo da imutabilidade, típico da *res iudicata*.

Essa é a lição, entre outros, de Barbosa Moreira: “a disciplina atual é de ofuscante nitidez e repele toda e qualquer tentativa de raciocinar, em matéria de limites objetivos da *res iudicata*, com o que quer que não se inclua no dispositivo da sentença. Não há

³ (Barbosa Moreira, José Carlos. Coisa julgada. Limites objetivos, ob. cit., p. 447).

⁴ “Art. 287. A sentença que decidir total ou parcialmente a lide terá força de lei nos limites das questões decididas.”; “Parágrafo único. Considerar-se-ão decididas todas as questões que constituam premissa necessária da conclusão.” Ada Pellegrini Grinover anotava que os artigos em exame propiciavam “entendimento duplamente errôneo, de que: a) os motivos e as questões prejudiciais pudessem revestir-se da autoridade da coisa julgada; b) a coisa julgada só se estendesse às questões realmente discutidas e julgadas”. E conclui: “Liebman insurgiu-se contra tal interpretação, fixando a tese que seria acolhida pelo legislador de 1973: a) coisa julgada restringe-se à parte dispositiva da sentença, excluindo-se os motivos e as questões prejudiciais (art. 469); b) a coisa julgada acoberta tanto as questões que foram realmente discutidas, como aquelas que o poderiam ser, embora não tivesse sido (*tantum iudicatum quantum allegatum, vel allegari debebat*, art. 474)”. (In.: Estudos sobre o processo civil brasileiro, de Enrico Tullio Liebman. São Paulo: José Bushatsky: 1976, p. 157). Interpretando o parágrafo primeiro do art. 287 supratranscrito, Botelho de Mesquita preconizava que melhor seria a utilização pelo legislador do termo “razões” no lugar de “questões”, pois a primeira “permite delinear perfeitamente o conteúdo da motivação: ela encerra a decisão de todas as razões afirmadas pelo autor, quer se tenham, ou não, transformado em questões; ou ainda, para usar a expressão latina, a motivação compreende ‘*tantum iudicatum, quantum disputatum vel disputari debebat*’. Cobre, portanto, todas as possíveis impugnações a estas razões. Fora da motivação permanecem, pois, aquelas razões que, por não terem sido ajuizadas pelo autor, não seriam susceptíveis de se tornarem questões e, por isso, nem implícita nem explicitamente poderiam ser decididas pelo juiz (*‘iudex iudicare debet secundum allegata et probata*’). E, por fim, conclui: “a motivação da sentença não adquire a chamada autoridade da coisa julgada (imutabilidade dos efeitos da sentença), mas a lei processual a torna imutável para o fim de, por este meio, realizar na prática a fixação do resultado do processo. A relação, portanto, que existe entre a imutabilidade da motivação e a chamada autoridade da coisa julgada é relação de causa e efeito, correspondente à mesma relação de causa e efeito que intercorre entre a decisão das questões e a decisão da lide”. (*A autoridade da coisa julgada e a imutabilidade da motivação da sentença*. Tese de Livre-Docência, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1963, p. 44-45, 62).

⁵ Fazendo-se a correlação entre petição inicial e sentença, poder-se-ia dizer que a parte final da petição inicial, isto é, o pedido, corresponde à parte final da sentença, vale dizer, o dispositivo. Contudo, parece adequado afirmar que toda e qualquer resposta jurisdicional ao pedido formulado pela parte está sujeita à autoridade da coisa julgada, ainda que por alguma impropriedade de redação da sentença ela não esteja formalmente disposta na parte dispositiva.

⁶ Objeto do processo é diverso do objeto do conhecimento. Este abrange tudo quanto precisa ser examinado pelo juiz - questões de fato e de direito; de direito material e processual; preliminares e de mérito (essas, prejudiciais ou não) - para emitir o comando a respeito do primeiro. O enfrentamento dessas questões, conquanto de fundamental relevância (CF, art. 93, IX), é apenas uma etapa, um passo, um instrumento para a emissão do *decisum*. Como há muito demonstrou Chiovenda, toda a atividade puramente lógica desenvolvida pelo juiz está alheia à incidência da coisa julgada, que recai no ato de “vontade” (*rectius*: poder) ditado na sentença. (Talamini, Eduardo. Coisa julgada e sua revisão, ob. cit., p. 81).

883
8

*cogitar, nesse contexto, de questões, ainda daquelas cuja solução constitua premissa necessária da conclusão a que chegou o órgão jurisdicional. O sistema é fechado, rigorosamente fechado; não abre margem à mais mínima ampliação. Se algo não se inclui no dispositivo, não o cobre a proteção da coisa julgada, e, portanto é possível a todo tempo, noutro processo, voltar a o colocar em discussão, por estranhas que pareçam as conseqüências do ponto de vista lógico, que não é o decisivo aqui".*⁷ Assim também o entendimento de de Nery Júnior e Nery, para quem "a segunda parte da sentença, a fundamentação, composta pelos motivos de fato e de direito, bem como pela verdade dos fatos estabelecida como premissa para o julgamento, não é atingida pela coisa julgada material, ainda que determinante e imprescindível para demonstrar-se o conteúdo da parte dispositiva da sentença. Utilizando o mesmo raciocínio do item anterior, poder-se-ia dizer que os motivos de fato e de direito contidos na petição inicial (causa de pedir) correspondem à fundamentação da sentença. Assim, o conjunto formado pela causa de pedir e fundamentação não seria atingido pela coisa julgada material. Os fundamentos, porque não transitam em julgado, podem ser reapreciados em outra ação, sendo livre o magistrado para dar a eles a interpretação e o valor que entender correto (CPC, art. 131)".⁸

A esse entendimento ajusta-se amplamente o magistério de Liebman: "(...) nem todas as questões discutidas e resolvidas constituem coisa julgada. Estão nesse número as que, sem constituir objeto do processo em sentido estrito, tiveram que ser examinadas como premissa lógica da questão principal (questões prejudiciais, propriamente ditas). São elas conhecidas ou apreciadas, mas não decididas, por que nada resolveu o juiz a seu respeito, podendo ser, assim, julgadas livremente em outra causa levada a juízo por outro motivo, continuando em aberto tudo quanto não foi objeto da lide anterior". Assim se dá, ensina Liebman, por conta da "finalidade da própria coisa julgada, que é a de garantir o resultado prático e concreto do processo ou, em outras palavras, o seu efeito, apenas isso, devendo considerar sem relevância a amplitude da matéria lógica discutida e examinada no processo".⁹

Veja-se exemplo coloquial da teoria aplicada ao direito. Se proposta uma ação por alguém que se supõe filho de outrem, para o fim de perceber deste alimentos, sendo julgada procedente a pretensão, a única certificação que se torna imutável é a do recebimento dos alimentos, não se atingindo a afirmação da condição de filho (que, no exemplo dado, constitui mero fundamento do pedido). Em ação subsequente, portanto, em que este suposto filho venha habilitar-se a receber seu quinhão na herança do assim considerado pai (após seu falecimento), nada impede que o magistrado dessa ação entenda que aquele que se afirma filho não tenha direito à herança (por não ser filho). Embora logicamente essas duas sentenças possam ser antagônicas - na medida em que uma reconhece como existente algo que a outra supõe não ocorrido - juridicamente elas não têm defeito. As premissas estabelecidas pela

⁷ Coisa julgada. Limites objetivos, ob. cit., p. 448.

⁸ Código de processo civil comentado, ob. cit., p. 802-803.

⁹ Estudos sobre o processo civil brasileiro, ed. José Buschatsky, São Paulo, 1976, p. 162. É maciça a opinião doutrinária nesse sentido, inclusive mesmo antes da vigência do atual Código. Ver, entre outros: Frederico Marques, *Instituições*, ob. cit., v. 4, p. 339; Machado Guimarães, *Preclusão*..., ob. cit., p. 21 -22; Celso Neves, *Coisa julgada*, ob. cit., p. 493-494; Marinoni et alii, *Manual* ..., ob. cit., p. 667; Amaral Santos, Moacir, *Primeiras linhas*, vol. IV, ob. cit., p. 439-440. Semelhante orientação é a adotada nos direitos português, italiano, espanhol e alemão, entre outros (Talamini, Eduardo. *Coisa julgada* ..., ob. cit., p. 83). Em sentido contrário, pela ampliação máxima dos limites objetivos do julgado, Paulo Roberto de Oliveira Lima, *Contribuição*..., ob. cit., 1997, p. 133, 135, 141.

primeira sentença não transitam em julgado, não se tornam imutáveis, nem vinculam a apreciação de outros juizes em casos futuros.¹⁰

Ao se afirmar a limitação da coisa julgada ao dispositivo não se pretende conferir ao instituto um alcance meramente formal. Bem o contrário: a limitação da coisa julgada à parte dispositiva significa assegurar a estabilidade do resultado concreto do processo, a imutabilidade do comando da decisão de mérito - compreendido aqui não apenas no seu aspecto formal, mas no sentido de outorga da tutela que recai sobre uma situação concreta. É precisamente por isso que, embora limitada ao *decisum*, a coisa julgada impede a apresentação ou reapresentação de argumentos que foram ou deveriam ter sido oportunamente apresentados e considerados na motivação - toda vez que tal apresentação (ou reapresentação) tenha por fito derrubar ou neutralizar a tutela antes outorgada (dada a eficácia preclusiva da coisa julgada).¹¹ Pela mesma razão, a limitação da coisa julgada ao dispositivo não afasta a necessidade de consideração dos motivos da sentença para o fim de determinar o exato sentido e alcance do *decisum* (art. 469, I, segunda parte). Nesse particular, há muito Giuseppe Chiovenda já anotava que da "exclusão dos *motivos* da sentença da coisa julgada não há que se entender no sentido formalístico, que só passe em julgado o que está escrito no *dispositivo* da sentença; porque, ao contrário, para determinar o alcance da coisa julgada, é pelo geral, necessário remontar aos motivos para poder identificar a ação com a indagação da *causa petendi*".¹²

Não se ignora a possibilidade de que surjam decisões logicamente incompatíveis entre si: afirma-se incidentemente que o de cujus não é pai do autor, para rejeitar o pedido de herança, e depois se declara em outro processo, que há a filiação, por exemplo. **Contudo, conforme já salientado, a coisa julgada é mecanismo destinado a evitar o conflito prático, concreto, e não teórico, lógico, entre decisões.** O ideal seria que mesmo essas contradições lógicas fossem impedidas - inclusive para evitar situações desarmônicas com a razoabilidade e a isonomia. Mas então poderiam vir a ser violados outros valores, notadamente o acesso à justiça, o devido processo (a previsibilidade para as partes), o contraditório e a ampla defesa. O grande desafio é estabelecer mecanismos que, de modo ponderado, compatibilizem esses fatores, tais como a prevenção e a conexão de demandas.¹³

No caso dos autos, não há dúvida de que o *decisum* (*rectius*, a parte dispositiva do Acórdão N°101-96.029) restringiu-se ao reconhecimento da insubsistência do lançamento objeto daquela lide administrativa. Aquele Colegiado não decidiu (em caráter principal) se havia ou não havia o cogitado ágio, mas sim decidiu que o lançamento deveria ser

¹⁰ Cf.: STJ, 3a T., AGRAGA 235.098-GO, v.u., rei. Min. Nilson Naves, j. 21.02.2000, DJU 19.06.2000; STJ, 3a T., AG A 156.009/RJ, v.u., Rel: Min. Eduardo Ribeiro, j. 18.04.2000, DJU 05.06.2000; STJ, 3a T., AGA53.230-5-RJ, v.u., Rel.: Min. Eduardo Ribeiro, j. 26.09.1994, DJU 24.10.1994; STJ, 3a T., REsp 1.643-RJ, v.u., Rel.: Min. Eduardo Ribeiro, j. 13.03.1990, DJU, 09.04.1990, RT 658/204).

¹¹ Talamini, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*, ob. cit., p. 84.

¹² *Instituições de Direito Processual Civil*, ob. cit., vol. I, p.410. Assim também Mancuso, para quem a noção de *decisum*, sobre o qual a coisa julgada agrega imutabilidade, é de ser tomada em sentido substancial, abrangendo os tópicos que sejam concernentes ao fulcro da demanda e que tenham sido objeto de cognição e resolução, ainda que na *motivação* do julgado. (*Jurisdição coletiva e coisa julgada*, ob. cit., p. 422). Ada Pellegrini Grinover também entende que, embora a autoridade da coisa julgada se limite ao dispositivo da sentença, esse comando pode e deve ser entendido - tanto mais quando exista alguma margem para a dúvida - à luz das considerações feitas na motivação, ou seja, na apreciação das questões surgidas e resolvidas no processo. Assim, da mesma forma que, para a mais perfeita determinação do objeto do processo, se conjuga o pedido à causa de pedir, para determinação do objeto do julgamento - e da coisa julgada que sobre ele se forma - conjuga-se o mesmo aos motivos da decisão. Assim conclui a autora: "assim como o pedido deve ser visto e entendido à luz da causa de pedir (ambos compondo o objeto do processo, isto é, a pretensão), o dispositivo só pode ser interpretado à luz dos motivos, sendo todos eles conforme já demonstrado à saciedade, determinantes da extensão objetiva dos efeitos da sentença e da autoridade da coisa julgada". (Considerações sobre os limites objetivos e a eficácia preclusiva da coisa julgada. In: Revista do Advogado, 65/77).

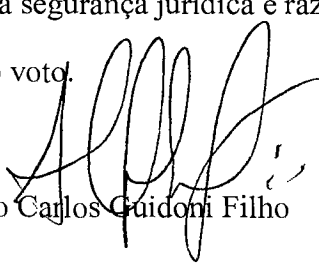
¹³ Talamini, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*, ob. cit., p. 84-85.

884
8

cancelado (sob o fundamento de que aquele ágio (no seu entender) efetivamente existia). A discussão sobre a existência ou não do ágio que a ABH registrou no investimento da UNISEG realizado em 30/06/1998 foi travada em caráter incidental e apenas para **fundamentar** citado *decisum*. Nos termos da doutrina a que me referi, amplamente acolhida pela jurisprudência pátrica, entendo que tal discussão (sobre a existência ou não do ágio) apenas não poderia ser revisitada na hipótese de a Administração pretender renovar o lançamento tributário anulado definitivamente pela instância administrativa (hipótese em que, aí sim, a imutabilidade da decisão anterior seria infirmada). Tal não quer dizer, contudo, que tal discussão não pode ser feita em outra lide, com objeto distinto, ainda que o conteúdo fático entre elas (lide) seja semelhante.

Por tais fundamentos, divirjo do eminente Relator nessa parte, pois me parece que este Colegiado pode (e deve) examinar a questão em referência. Tal providência, a meu ver, não caracteriza desrespeito à imutabilidade das decisões administrativas (já que, como se disse, o caso dos autos não trata do lançamento anulado naquele outro processo), como também não afronta ao primado da segurança jurídica e razoabilidade.

É como voto.


Antonio Carlos Guidoni Filho



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 16327.000881/2007-09

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos 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, 17 de setembro de 2010.


Maria Conceição de Sousa Rodrigues
Secretária da Câmara

Ciência

Data: 17 / 1 / 2011

Nome

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Leandro Felipe Buenô
Procurador da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☒ apenas com ciência;
☐ com Recurso Especial;
☐ com Embargos de Declaração.