



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

Processo n° 18471.000515/2004-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.488 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2014
Matéria IRPJ - GANHO DE CAPITAL
Recorrente PGS CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa:

INCORPORAÇÃO. EXTINÇÃO DE AÇÕES OU QUOTAS DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Nos termos do disposto no art. 430 do RIR/99, no caso de incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir deve ser computada na determinação do lucro real. Em tal situação, o ganho de capital representa o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas. O diferimento da tributação a que alude o dispositivo em referência alcança tão somente a parte do ganho em bens do ativo permanente, e é condicionada à discriminação dos bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração, e a manutenção, no LALUR, de controle do ganho de capital ainda não tributado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Ausente, justificadamente o Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Presente a Conselheira Cristiane Silva Costa (Suplente Convocada)

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.140-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/06/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 10/0

6/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 09/07/2014 por VALMAR FONSECA DE MEN

EZES

Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 18471.000515/2004-61
Acórdão n.º **1301-001.488**

S1-C3T1
Fl. 221

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Cristiane Silva Costa e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 1999, formalizadas em virtude da imputação de ausência de oferecimento à tributação de parcela do ganho de capital auferido em decorrência da incorporação da empresa CLS DO BRASIL LTDA.

Inconformada, a contribuinte interpôs impugnações (fls. 83/87 e 101/109), por meio das quais argumentou:

- que não teria havido irregularidade nos procedimentos por ela adotados;
- que, para haver fato gerador do imposto de renda, de acordo com o art. 43 do CTN, teria de existir ganho decorrente de capital, de trabalho ou da combinação de ambos ou outro acréscimo patrimonial, sendo que este ganho ou acréscimo teria de estar econômica ou juridicamente disponível;
- que, no presente caso, não teria tido ganho com a incorporação, tendo mantido o mesmo valor do investimento, acrescido apenas da capitalização da reserva de ágio, que seria operação isenta e não seria objeto do lançamento;
- que, mesmo que houvesse reavaliação no processo de incorporação, o art. 434 e seguintes do RIR determinam que a tributação somente ocorre quando da realização, levando-se a concluir que essa regra seria aplicada, com mais razão, no caso em que não existe qualquer reavaliação e a incorporação toma em conta os valores contábeis;
- que a tributação somente poderia ocorrer na hipótese de o investimento por ela realizado ser efetivamente vendido com resultado positivo sobre o custo lançado;
- que não haveria dispositivo legal que amparasse o lançamento.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, apreciando as razões trazidas pela defesa, decidiu, por meio do acórdão nº 12-14.762, de 28 de junho de 2007, pela procedência dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO EXTINTA EM INCORPORAÇÃO

Na incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital da incorporada possuídas pela incorporadora, a quantia correspondente à diferença positiva entre o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido da incorporada e o valor contábil das ações ou quotas extintas deve ser tributada como ganho de capital pela incorporadora.

LANÇAMENTO DECORRENTE

Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado por mera decorrência dos fatos que motivaram aquela autuação, na medida que inexistem outros fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Irresignada, a contribuinte apresenta o recurso voluntário de fls. 129/136, por meio do qual sustenta:

- que o presente lançamento não pode ser confirmado em virtude dos seguintes motivos: a) não houve ganho de capital para PGS; b) a diferença de capital decorrente da incorporação foi aproveitada unicamente pelo acionista OSI que não participava do capital de PGS; c) a parte que excedeu o valor das ações subscritas foi lançada como ágio que, na forma da lei, não está sujeito à tributação; d) mesmo que houvesse ganho de capital na incorporação a legislação vigente só o considera tributável quando o mesmo é realizado pela venda dos bens transferidos por incorporação, amortização ou prática semelhante;

- que a decisão recorrida aplicou ao caso as disposições do art. 440 do RIR, cuja disposição se completa com as regras do § 1º, que determinam que a tributação só ocorra quando realizado o investimento na hipótese dos arts. 434 § 2º e 435 do RIR;

- que a decisão recorrida levou em conta esse fato para entender que impunha-se a tributação do alegado ganho de capital, sob o fundamento de que não haveria discriminação contábil dos bens de ativo que foram transferidos em razão da incorporação nem controle específico no LALUR que permitisse verificar quando seria tributável o valor da reserva de reavaliação decorrente da incorporação;

- que tal entendimento encontra-se equivocado, por um motivo básico, qual seja, o fato de que não houve reavaliação no processo de incorporação;

- que, como indica o Protocolo de Incorporação (cláusula 2 - anexo 1), a operação foi processada pelos valores do balanço da incorporada de 31/08/99, desprezando-se as variações subseqüentes;

- que o art. 440 do RIR só se aplica na hipótese de ter havido uma reavaliação constatada no auto, estabelecendo para efeito da incorporação valores diferentes daqueles que se encontravam contabilizados na incorporada;

- que o patrimônio líquido da incorporada tomando-se por base os dados do balanço foi avaliado em R\$ 6.536.966,11 e o aumento de capital da suplicante foi considerado realizado unicamente pelo sócio OSI que havia subscrito e integralizado a sua parcela no capital social, sendo a diferença lançada a título de ágio;

- que o Termo de Verificação Fiscal, que se tornou como base para o lançamento, considera que a incorporação representou um ganho para a suplicante correspondente a diferença entre o valor contábil da subscrição parcial do capital que havia feito no valor de R\$ 864.694,99, restando a integralizar o valor de R\$ 3.790.305,00 como faz certo o balanço de incorporação (anexo 4), ocorre que esta participação societária foi extinta no processo de incorporação como está referido no protocolo de incorporação - cláusula 5;

- que a extinção da participação societária no caso de incorporação é admitida na forma do art. 226 § 1º da Lei 6404;

- que a incorporação por conseguinte, produziu os seguintes efeitos: a) cancelou o crédito que a suplicante tinha com CLS e que estava lançado para futuro aumento de capital; b) aumentou o capital da incorporadora no valor de R\$ 4.450.170,24 correspondente à participação societária única da OSI na CLS;

- que a diferença de R\$ 3.725.085,84 foi lançada como ágio como diz o item 5.2 do Protocolo de Incorporação, sendo destinada a futuro aumento de capital;

- que, de acordo com o art. 442 § 1º do RIR, o ágio na emissão de ações não sofre tributação, não sendo computado para apuração do lucro real;

- que, em consequência: a) não existiu reavaliação do ativo, tornando, assim, inaplicável o disposto no art. 440 do RIR, considerado fundamento da decisão recorrida; b) a incorporação extinguiu o crédito relativo à parcela do capital subscrito, que ocasionou uma perda de capital e não um ganho; c) o aumento de capital decorreu unicamente de subscrição do acionista OSI, conseqüente de sua participação societária em CLS, sendo parte em ações e parte em ágio.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Em conformidade com o Termo de Verificação de fls. 60/62, foi a seguinte a infração imputada à contribuinte fiscalizada, relativamente ao ano-calendário de 1999: ausência de apropriação ao lucro real da diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas em função da incorporação da empresa CLS DO BRASIL LTDA e o valor do acervo que as substituiu.

No referido Termo, consta o seguinte demonstrativo da matéria tributável:

A. ACERVO LÍQUIDO.....	9.040.842,91
B. PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL (50%).....	4.520.421,45
C. VALOR CONTÁBIL DA PARTICIPAÇÃO (RAZÃO PÁG. 102).....	864.694,99
D. PERDA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (RAZÃO PÁG. 411)....	5.931,27
E. A TRIBUTAR (C-B-D).....	3.661.657,73

A autoridade autuante constituiu créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, tendo utilizado como suporte legal e normativo os dispositivos a seguir descritos.

- arts. 123 e 144 do Código Tributário Nacional;
- art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995;
- arts. 388 e 430 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99);
- inciso II do art. 61 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996,

Apreciando a impugnação interposta, a Turma Julgadora de primeira instância decidiu pela procedência dos lançamentos tributários, servindo-se, para tanto, dos seguintes fundamentos:

i) nos termos do disposto no art. 430, inciso II, do RIR/99, na incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital da incorporada possuídas pela incorporadora, a quantia correspondente à diferença positiva entre o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido da incorporada e o valor contábil das ações ou quotas extintas deve ser tributada como ganho de capital pela incorporadora;

ii) a contribuinte abordou na sua impugnação vários eventos, porém, não formulou expressamente uma efetiva argumentação contrária à autuação, tendo se limitado a afirmar que não haveria nesses eventos qualquer irregularidade sob o ponto de vista fiscal;

iii) não há no art. 430 do RIR/99, e nem em qualquer outra norma, qualquer ressalva quanto ao fato de não ter havido eventualmente a integralização total do capital subscrito, não se podendo considerar tal fato como impeditivo à aplicação desse dispositivo;

iv) de fato, o referido art. 430 do RIR/99 autoriza o diferimento da tributação sobre parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado, mas, nesse caso, deve ser observado o disposto no parágrafo 1º do citado artigo, que impõe a discriminação dos bens do acervo líquido recebido e a manutenção no LALUR do controle do ganho de capital ainda não tributado;

v) no presente caso, a autoridade fiscal verificou que a contribuinte não havia discriminado os bens do acervo líquido recebido e não mantinha no LALUR controle do ganho de capital ainda não tributado;

vi) mesmo na fase impugnatória, a contribuinte não trouxe aos autos prova de que atendia ao disposto no § 1º do art. 430 do RIR/99;

vii) a exigência do IRPJ, prevista no inciso II do art. 430 do RIR/99, não está sujeita a uma demonstração, em concreto, da ocorrência de ganho ou acréscimo patrimonial diversa da apuração da diferença entre o valor do acervo líquido recebido e o valor contábil das quotas extintas com a incorporação a que alude o referido dispositivo.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte, adotando a mesma linha argumentativa utilizada na peça impugnatória, esclarece que a operação tratada no presente processo diz respeito à incorporação da empresa CLS DO BRASIL LTDA. por ela; aborda fatos relacionados à constituição do capital da referida sociedade; descreve determinações contidas no protocolo de justificação relativo à operação de incorporação; traz informações acerca do seu capital social após a incorporação; e conclui, *in verbis*:

14. Como se vê:

a) O capital social de PGS só foi elevado em função do aporte realizado por OSI em razão da incorporação de CLS, de que era sócia.

b) O valor do aumento de capital decorrente da incorporação foi subscrito e integralizado apenas por OSI, lançando-se o valor de R\$ 4.450.170,24 como capital e R\$ 3.725.085,84 como ágio correspondendo esta subscrição a um total de 4.120.528 ações num total de 8.2451.056 ações para a totalidade do capital.

c) Não houve modificação da posição societária dos demais acionistas de PGS, sendo a única alteração no quadro societário conseqüente da inclusão de OSI como sócio.

d) Os bens do patrimônio da incorporadora foram trazidos para a incorporadora pelo valor contábil.

Adiante, argumenta que o ganho de capital alegado pela Fiscalização não ocorreu *“porque o capital de PGS como incorporadora foi aumentado unicamente em função dos ativos aportados pelo acionistas remanescente de CLS ou seja, OSI, parte como*

subscrição de capital e parte como ágio que foi devidamente contabilizado em conta específica do patrimônio líquido.” Embora afirme que o lançamento não pode ser confirmado por dois motivos, indica quatro razões, quais sejam:

- a) Não houve ganho de capital para PGS.
- b) A diferença de capital decorrente da incorporação foi aproveitada unicamente pelo acionista OSI que não participava do capital de PGS.
- c) A parte que excedeu o valor das ações subscritas foi lançada como ágio que, na forma da lei, não está sujeito à tributação, como se demonstrará a seguir.
- d) Mesmo que houvesse ganho de capital na incorporação a legislação vigente só o considera tributável quando o mesmo é realizado pela venda dos bens transferidos por incorporação, amortização ou prática semelhante.

Diz a Recorrente que a decisão recorrida aplicou ao caso as disposições do art. 440 do RIR/99, incorrendo em equívoco, vez que não houve reavaliação no processo de incorporação.

Ao final, consigna:

[...]

29. Em conseqüência

- a) Não existiu reavaliação do ativo tornam-se inaplicável o disposto no art. 440 do IR considerado fundamento da decisão recorrida
- b) A incorporação extinguiu crédito relativo à parcela do capital subscrito, que ocasionou uma perda de capital e não um ganho;
- c) O aumento de capital decorreu unicamente de subscrição do acionista OSI, conseqüente de sua participação societária em CLS, sendo parte em ações e parte em ágio

Por todos estes motivos, certa de que melhor esclarecida a questão o presente recurso será conhecido e provido.

Com o devido respeito, não merecem acolhimento as razões trazidas pela Recorrente.

Na linha dos fundamentos esposados na decisão recorrida, as peças de defesa apresentadas pela fiscalizada, seja a inaugural, seja o recurso, tratam, em sua maior parte, de discorrer sobre questões societárias, deixando em segundo plano a contestação dos elementos que serviram de suporte para autuação e para a sua manutenção por parte da autoridade julgadora de primeiro grau.

Neste particular, equivoca-se a Recorrente quando afirma que a decisão recorrida utilizou como fundamento as disposições do art. 440 do RIR/99. Como visto, o comando legal que serviu de suporte para o pronunciamento da Turma Julgadora *a quo* foi o mesmo que serviu de base para a autuação, qual seja, o artigo 430 do RIR/99, abaixo reproduzido, que tem como fonte de validade o art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Art. 430. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas;

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

I - discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração; e

II - mantiver, no LALUR, controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito à atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 2º O contribuinte deve computar no lucro real de cada período de apuração a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão e respectiva atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, quando for o caso, deduzidas como custo ou despesa operacional.

Vê-se assim que, no caso de incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir deve ser computada na determinação do lucro real. Em tal situação, o ganho de capital representa o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas. O diferimento da tributação a que alude o dispositivo em referência alcança tão somente a parte do ganho em bens do ativo permanente, e é condicionada à discriminação dos bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração, e a manutenção, no LALUR, de controle do ganho de capital ainda não tributado.

Como ressaltado no ato decisório recorrido, a autoridade autuante constatou que a contribuinte não havia discriminado os bens do acervo líquido recebido e não mantinha no LALUR controle do ganho de capital ainda não tributado, motivo pelo qual sequer o diferimento da tributação seria possível no presente caso.

Em apertada síntese, o que temos no presente caso é que, a partir da análise de registros fiscais e contábeis, a Fiscalização intimou a contribuinte a justificar a não apuração do ganho de capital no processo de incorporação da empresa CLS do Brasil Ltda. (fls. 43), e ela (a contribuinte) simplesmente trouxe considerações acerca de uma integralização de capital, **que em nada contribuiu para esclarecer o fato.**

Processo nº 18471.000515/2004-61
Acórdão n.º **1301-001.488**

S1-C3T1
Fl. 229

A partir daí, tomando por base o valor contábil da participação extinta (fls. 45) e o correspondente ao acervo líquido que a substituiu (Laudo de fls. 57/59), promoveu o levantamento do ganho de capital auferido.

Em sede de defesa, como já dito, a contribuinte, além de trazer argumentos que, salvo melhor juízo, não guardam inteira relação com matéria versada nos autos, apresenta alegações equivocadas e não aporta ao processo justificativa e documentos capazes de efetivamente explicar o motivo pelo qual o ganho de capital apurado pela Fiscalização não foi oferecido à tributação.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator