



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	18471.000656/2006-45
Recurso nº	158.998 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTRO - EXS.: 2002 a 2005
Acórdão nº	105-17.219
Sessão de	17 de setembro de 2008
Recorrente	FICAP S/A
Recorrida	4a. TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ 1

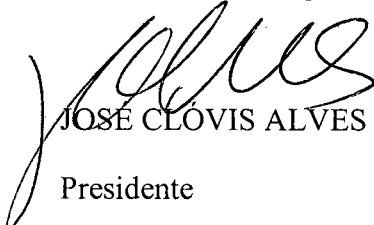
Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE
PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não
demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar
em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
Presidente

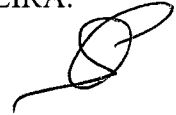


MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Relator

Formalizado em: 17 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA, BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR (Suplente Convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA.



Relatório

Em ação fiscal levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro – RJ, constatou-se que a Interessada excluiu, indevidamente, do lucro líquido dos anos-calendário de 2001 a 2005, valores referentes a amortizações de ágio. Por conta de tais irregularidades, foram lavrados contra a empresa os autos de infração de fls. 426/442, para exigência do crédito tributário abaixo discriminado:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	R\$ 7.129.585,68
Multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996)	R\$ 5.347.189,24
Juros de mora (calculados até 30/06/2006)	R\$ 1.416.492,24
TOTAL	R\$ 13.893.267,16

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	R\$ 2.410.510,31
Multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996)	R\$ 1.807.882,72
Juros de mora (calculados até 30/06/2006)	R\$ 438.531,21
TOTAL	R\$ 4.656.924,24

Os fatos que motivaram a autuação encontram-se descritos no Termo de Constatação de fls. 423/425, abaixo reproduzido:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.00-2005-02279-1, iniciamos o procedimento de fiscalização junto ao contribuinte acima identificado, conforme Termo de Início de Ação Fiscal e Termo de Intimação datados de 30/11/2005 (docs. de fls. 418/420).

O procedimento instaurado teve por objetivo, dentre outros, verificar a regularidade da incorporação pela empresa FICAP S/A. da empresa FCP DO BRASIL S/A.

Como resultado da análise dos documentos relativos ao assunto, verificamos:

FATOS PRELIMINARES

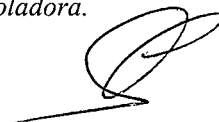
Preliminarmente, faremos um histórico dos acontecimentos que precederam a incorporação supra citada.

O controle da empresa foi adquirido em 1997, conforme o certificado de registro no BACEN nº 360/17.597/21.263, que comprova o investimento feito pela METAL OVERSEAS S/A, situada nas ILHAS CAYMAN.

A empresa METAL OVERSEAS S/A tornou-se controladora da FICAP S/A, e aumentou e integralizou o capital com R\$ 78.500.552,18.

Em 18/05/2001, foi criada a empresa FCP DO BRASIL, com as ações da FICAP S/A, no montante de R\$ 261.838.861,35, totalmente subscrito e integralizado, com investimento no valor de R\$ 85.400.754,74 e um ágio no investimento no valor de R\$ 172.192.683,63, baseado em rentabilidade futura da FICAP S/A.

Em 27/06/2001 (pouco mais de um mês da criação da FCP DO BRASIL), a FICAP S/A incorpora sua controladora.



VERIFICAÇÕES ESPECÍFICAS SOBRE A INCORPORAÇÃO E ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES

Ainda que o próprio Protocolo mencione o objetivo principal da operação (fls. 454/456), mas tendo sido verificado o registro de ágio no balanço de incorporação da empresa FCP DO BRASIL, constatamos seu fundamento e a regularidade de seu registro, em 30/06/2001, conforme cópia do Razão e demais documentos de fls. 458/503.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), no art. 385, determina este tratamento ao ágio.

O art. 391 do RIR (Decreto 3000/99) determina que a despesa decorrente da amortização normal do ágio na aquisição de participação, independentemente da sua fundamentação, seja não dedutível.

O ágio somente poderá ser aproveitado por conta da alienação do investimento, nos termos do art. 426 do RIR (Decreto 3000/99).

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO NOS CASOS DE INCORPORAÇÃO

No caso de absorção do patrimônio da investida pela investidora (ou vice-versa), a amortização do ágio passa a ser, de acordo com sua fundamentação inicial (diferença de valor de mercado ou rentabilidade futura) dedutível, nos termos do art. 386 do RIR (Decreto 3000/99).

Como podemos observar, a legislação permite a dedução da amortização do ágio na aquisição de ações somente após eventos específicos, dentre eles a incorporação.

A criação da empresa FCP DO BRASIL S/A com as ações da FICAP S.A., evidentemente, denotam o início da implementação da estratégia de aproveitamento desta benesse legal em relação à amortização do ágio.

Ainda que a empresa tivesse motivos adicionais para proceder dessa forma, conforme destaques no final desse parágrafo, o objetivo principal, sob a ótica tributária, foi a incorporação da empresa FCP DO BRASIL S/A, pela FICAP S.A.

A empresa FCP DO BRASIL S/A, entre sua constituição (18/05/2001) e incorporação (27/06/2001) não declarou qualquer atividade, tendo apresentado um capital inicial de R\$ 261.838.861,35, composto de ágio no investimento de R\$ 172.192.683,63, integralizado com ações da FICAP e é extinta, por incorporação, pela própria controlada.

Ainda no parecer dos auditores independentes (KPMG).

'Devido à incorporação, a empresa recebeu em substituição da empresa FCP DO BRASIL S/A, ações da FICAP S/A, da mesma quantidade e espécie das ações originais, subrogando-se nos mesmos direitos e obrigações. Não houve alteração no capital da FICAP no momento da incorporação.'

Realizada a incorporação, verifica-se mesmo que não houve nenhuma modificação na titularidade das ações.

Todo o encadeamento das operações acima foi inócuo de todos os pontos de vista, menos do tributário.

Aludidos negócios indiretos, que compuseram o planejamento tributário devem ser afastados porque se apegam tão somente à literalidade da estipulação.



Não se denota nenhuma finalidade econômica na aproximação dos interessados.

Mesmo admitindo como válida a transferência dos ativos para a empresa FCP DO BRASIL S/A, prevalece o fato de que jamais existiu vontade efetiva, haja vista que os documentos apresentados explicitavam que o objetivo das partes seria a economia fiscal.

Entretanto esta suposta elisão fiscal, sugerida pelos seus idealizadores nos documentos que lastrearam as operações, perde esta característica ao confrontar dispositivos legais já existentes à época (reconfirmados em legislação específica posterior).

O Parecer Normativo CST n.º 46, de 17/08/1987, dispõe que:

Suscitam-se dúvidas sobre os efeitos tributários decorrentes de determinados procedimentos de contribuintes que, pretendendo furtar-se da imposição do imposto de renda ou obter maiores vantagens fiscais, ajustam negócio com outras pessoas, praticando formalmente ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa.

É o caso, por exemplo, da operação que vêm sendo realizadas freqüentemente entre pessoas jurídicas integrantes de grupos de sociedades, mediante a transformação, INCORPORAÇÃO, fusão ou cisão de empresas controladas / controladoras.

O artifício engendrado carrega subjacentemente a intenção de realizar negócio entre as mesmas pessoas, que assumem simultaneamente posição de compradora e vendedora, adquirindo para si mesmas quotas de capital que já lhes pertence.

Essa aplicabilidade é que a fiscalização sustenta no enquadramento legal da indedutibilidade da amortização do ágio.

Negócio jurídico indireto – (Ac. 1.º CC – 101.94.340, sessão de 09/09/2003).

Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade jurídica diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se à sua disciplina jurídica.

Mantém-se então a reprovação aos agentes pela contradição entre sua vontade e a vontade da lei.

O DIREITO

Acerca das verificações acima extraímos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) os seguintes artigos:

Art. 249 – Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração: (Decreto Lei 1598/77, art. 6º, parágrafo 2º).

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na apuração do lucro real.

CONCLUSÃO

Conforme a descrição acima, o contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência.



Assim sendo, estamos regularizando, de ofício, adicionando os valores correspondentes às amortizações do ágio na aquisição das ações da FICAP ao lucro líquido do exercício e à base de cálculo da CSLL dos anos de 2001 a 2005, apurados conforme DIPJ (fls. 05/153; 156/353; 356/417), documentos de (fls. 504 a 528) e demonstrativos de apuração anexados ao Auto de Infração."

Inconformada com a autuação, de que tomou ciência em 19/07/2006, a Interessada apresentou, em 18/08/2006, a impugnação de fls. 555/600, instruída com documentos de fls. 601/848, alegando, em síntese, que:

- o lançamento é nulo, em virtude de erro na capitulação legal: de acordo com o entendimento do Auditor-Fiscal autuante, as amortizações de ágio teriam constituído reduções indevidas do lucro líquido, nos termos do art. 250, inciso I, do RIR/99; sucede, porém, que as operações realizadas pelo contribuinte eram expressamente autorizadas pelos arts. 385 e 386 do mesmo RIR/99;
- o lançamento também é nulo, por causa de erro na descrição dos fatos: segundo consta do Termo de Constatação Fiscal, os efeitos tributários das operações investigadas foram desconsiderados com base no Parecer Normativo CST n.º 46, de 17/08/1987, que trata de hipótese de negócios jurídicos simulados; acontece, porém, que, em nenhum momento, o Auditor-Fiscal autuante trouxe aos autos elementos comprobatórios da referida simulação;
- o lançamento é nulo, ademais, em razão dos seguintes erros na apuração dos valores devidos: quantificação incorreta da matéria tributável no ano-calendário de 2001 (o valor glosado foi de R\$ 10.044.572,79, correspondente a um período de sete meses, quando o certo seria R\$ 8.609.633,02, relativo ao período de seis meses compreendido entre a data da incorporação e a do encerramento do ano-calendário); determinação incorreta das bases de cálculo referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003 (a fórmula de apuração não seguiu as regras do art. 249, inciso I, e do art. 250, inciso II, do RIR/99); compensação incorreta de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, nos anos-calendário de 2004 e 2005 (a trava de trinta por cento foi aplicada diretamente sobre o valor do ágio amortizado, quando o certo seria adicionar o referido valor ao lucro líquido, para só, depois, aplicar a referida trava); cálculo incorreto do adicional do IRPJ no ano-calendário de 2004 e 2005 (o limite de R\$ 240.000,00 não foi considerado); falta de aproveitamento dos saldos compensáveis de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL de períodos anteriores; e falta de aproveitamento dos recolhimentos de IRPJ e de CSLL efetuados a título de antecipação;
- na hipótese de se vir a confirmar a indedutibilidade das amortizações de ágio, a apuração dos tributos devidos deverá ser feita conforme demonstrativo anexado à impugnação, cuja exatidão se poderá comprovar por meio de perícia contábil (docs. fls. 704/705);
- todas as operações praticadas pelo contribuinte foram lícitas e transparentes, tendo sido devidamente registradas nos órgãos competentes e contabilizadas nos livros das sociedades envolvidas;
- o contribuinte tem o direito de escolher, dentre as alternativas legais existentes, aquela que apresente o menor custo tributário para reorganizar seus negócios (elisão fiscal);



- o fato de o contribuinte ter realizado a operação de incorporação com a finalidade de obter vantagem fiscal não denota, por si só, a existência de simulação, vício que só se configura nas hipóteses referidas no art. 167, § 1º, do Novo Código Civil;
- se as operações do contribuinte foram praticadas validamente, e dentro da lei, seus efeitos tributários não podem ser desconsiderados com fundamento na teoria da interpretação econômica, nem tampouco com base nas teorias do abuso de forma ou do abuso de direito;
- a melhor doutrina reconhece a legalidade da utilização dos negócios jurídicos indiretos, desde que nenhum dos atos, isoladamente ou em conjunto, seja simulado, e desde que tais negócios não almejem objetivos ilícitos ou não autorizados pelo ordenamento jurídico;
- a aplicação de multa de ofício no percentual de 75% ofende o princípio constitucional que veda a utilização do tributo com efeito de confisco;
- a utilização da taxa Selic, no cálculo dos juros de mora, representa aumento de tributo, sem lei específica a respeito, violando, assim, o princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária.

A DRJ decidiu conforme ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO
FISCAL**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
INOCORRÊNCIA.**

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais.

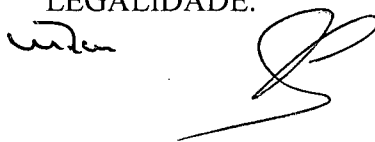
**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

**APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL E
DA BASE NEGATIVA DA CSLL PELO FISCO NO
CÔMPUTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS.**

Os prejuízos fiscais e as bases negativas encontram-se devidamente aproveitados, já que a respectiva absorção, ocorrida na forma da lei, abarcou, para aqueles acumulados em exercícios anteriores o percentual de 30 % sobre o valor tributável, conforme o previsto pela Lei nº 9.065/1995.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.
LEGALIDADE.**



Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito Tributário em atraso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE.
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. FALTA DE EFETIVO PAGAMENTO.
DEDUÇÃO INDEVIDA.

A legislação fiscal somente admite a dedutibilidade da amortização do ágio proveniente de incorporação de sociedade controladora por sua controlada, se efetivamente ocorre o desembolso do valor pago a este título, do mesmo modo que se exige o efetivo pagamento para toda e qualquer dedução pleiteada no âmbito fiscal, ainda que a incorporação realizada tenha observado os ditames da legislação societária.

BASE DE CÁLCULO INCORRETA. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.

O valor tributável calculado pelo fisco no instrumento de lançamento computou, a título de base de cálculo, o valor das parcelas amortizadas do ágio pela interessada, inexistindo, portanto, qualquer incorreção na apuração da mesma.

COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS COM OS VALORES APURADOS DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE SUSTENTAÇÃO LEGAL MOTIVADORA DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO COMPENSATÓRIO NO ÂMBITO DAS DRJ. É defeso ao contribuinte a compensação, independentemente de requerimento, dos recolhimentos efetuados a maior de IRPJ e CSLL efetuados sobre a base estimada com valores apurados em procedimento fiscal dos mesmos tributos. A formulação do pleito compensatório, nestes casos, deverá ser efetuada através de rito próprio, direcionado à autoridade administrativa dotada de competência regimental para exercer este mister.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em



razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

No voto vencedor, destaco:

- a) “Em 18/05/2001, foi constituída a empresa FCP DO BRASIL S.A., com capital social dividido em 14.346.710 (quatorze milhões, trezentas e quarenta e seis mil, setecentas e dez) ações, das quais 14.346.709 (quatorze milhões, trezentas e quarenta e seis mil, setecentas e nove) foram subscritas pela METAL OVERSEAS S.A., e 01 (uma) pelo SR. WASHINGTON MARIO VERGARA MARTINEZ;
- b) Ambas as participações foram integralizadas com ações da impugnante, FICAP S.A. (cfr. Ata da Assembléia Geral de Constituição, fls. 446/450; e Boletim de Subscrição, fls. 451);
- c) Uma vez apurado o valor patrimonial das referidas ações, procedeu-se ao desdobramento do custo de aquisição, conforme determinava o art. 385 do RIR/99 e registrou-se, a título de ágio, a importância de R\$ 172.192.683,63 (cento e setenta e dois milhões, cento e noventa e dois mil, seiscentos e oitenta e três reais e sessenta e três centavos), ágio este fundamentado na expectativa de resultados futuros (cfr. Laudo de Avaliação, fls. 452/453; e Relatório de Avaliação da Rentabilidade Futura, fls. 459/503);
- d) Em 27/06/2001, a impugnante, FICAP S.A., incorporou a sua controladora, FCP DO BRASIL S.A. (cfr. Ata da Assembléia Geral Extraordinária, fls. 650/651; Justificação, fls. 652; e Protocolo de Incorporação, fls. 655/657);
- e) Em decorrência da referida operação, passou a amortizar o ágio de suas próprias ações à razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, deduzindo as quotas de amortização do resultado do período; procedimento realizado em função do que dispunha o art. 386, inciso III, do RIR/99.”

Continua a decisão:

Examinando, portanto, a operação triangular como um todo, constato que em cada etapa houve transferência e troca de ações, visando o objetivo final de dedução da amortização do ágio, sem que o ágio embutido nessas ações em nenhum momento tenha sido pago. Senão, vejamos:

Na primeira etapa, a METAL OVERSEAS tornou-se controladora da FICAP e aumentou e integralizou seu capital com R\$ 78.500.552,18.

Houve pagamento do ágio nesta etapa da operação? Entendo que não. Ocorreu apenas uma troca de ações, cujo valor nominal de cada ação reflete o ágio correspondente à negociação.

Desse modo, a quantidade de ações sempre permaneceu a mesma, mudando apenas de “mãos”. O investimento e o ágio refletido no valor nominal das ações retornaram à



controladora original – a METAL OVERSEAS – mas a contínua transferência e troca de ações teve como efeito o não pagamento efetivo do ágio agregado ao valor das ações.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, em decorrência da amortização do ágio registrado em conta do ativo diferido da interessada, a parcela da Reserva Especial correspondente a tal benefício foi, ao final de cada exercício social, capitalizada em proveito de seu acionista controlador após a incorporação efetivada, mediante aumento de capital.

Assim, o registro do crédito em contrapartida ao ágio amortizado permaneceu dentro da própria sociedade que se deduziu de sua amortização, na conta “Reserva Especial de Ágio”, visando futuro aumento de capital, demonstrando tal situação, que o referido crédito, ao deixar de ser registrado em conta de resultado, ensejou o não pagamento do imposto e da contribuição correspondentes.

Está-se, portanto, diante de um caso em que uma sociedade beneficiou-se de uma dedução prevista na legislação fiscal – o art. 386, inciso III, do RIR/1999 - sem que tenha havido o correspondente e efetivo pagamento do ágio, daí resultando em dano efetivo ao Erário.

Argüir que a legislação fiscal prevê essa dedução, como de fato prevê, é interpretá-la sem atentar para o verdadeiro espírito da lei, qual seja, para toda dedução há que corresponder o efetivo desembolso, sem o que não deve ser aceita.

A própria finalidade do instituto da incorporação, mencionada no início deste voto, como forma de agregação de empresas, não se verificou no caso, porque a METALOVERSEAS, que, inicialmente era a controladora da FICAP S/A, ao término das operações permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controladora direta. Ou seja, nada mudou. A FICAP S/A, por seu turno, que, no início, era controlada diretamente pela METAL OVERSEAS, ao fim das operações continuou sendo controlada diretamente por esta empresa, sem que nenhuma modificação tenha ocorrido em seu patrimônio. Mais uma vez, nada mudou. Então, qual foi o efeito patrimonial da incorporação realizada, em relação à FICAP S/A? Nenhum. A situação patrimonial de ambas as empresas permaneceu inalterada. A única modificação aconteceu no âmbito fiscal: a dedução da amortização do ágio.

Também o instituto do ágio restou desfigurado, pois este, como dito anteriormente, **pressupõe efetivo pagamento a maior na aquisição de bens**. O ágio meramente escritural, como o que se vê da incorporação da FCP pela FICAP, eis que não houve o seu efetivo pagamento, distorce a sua figura.”

Em outro trecho:

Cumpre enfatizar, ainda, quanto aos questionamentos trazidos pela defesa, na impugnação, acerca da apuração da base de cálculo para o ano-calendário de 2001, bem como ao cômputo dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL, que à interessada não assiste razão. Primeiro, quanto à base de cálculo relativa ao ano-calendário de 2001, verifica-se do próprio LALUR (fls. 504/506) que foram amortizadas SETE parcelas, totalizando exatamente o valor tributável exigido (R\$ 10.044.572,79) e não R\$ 8.609.633,02. E, no caso da apuração



dos prejuízos fiscais e da base negativa, no que diz respeito aos valores relativos a anos anteriores, deve ser respeitado o limite de 30% sobre o lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065/1995, artigos 15 e 18), não havendo nenhum reparo a fazer quanto ao apurado no auto de infração, já que as infrações apuradas de ofício não faziam parte dos valores declarados pela interessada e sim foram objeto de glosa fiscal.

É nesse mesmo sentido que rebato a alegação de que o valor da amortização do ágio, relativamente aos anos de 2004 e 2005 deveria ser adicionada ao lucro líquido para só após aplicar a trava. Ora, o valor da dedução que se utilizou a interessada deve ser retirado do cômputo do lucro real, fazendo com que, na apuração de ofício do imposto devido, leve-se em conta, na base de cálculo, o limite de 30% sobre este valor das infrações.

Alega também a interessada que a apuração pelo fisco das bases de cálculo para os anos de 2002 e 2003 não estavam adstritas aos artigos do RIR/1999, que dispunham sobre as adições e exclusões (artigos 249, I e 250, II).

Entretanto, nada há no instrumento de lançamento que sustente tal argumento, já que o fisco glosou valores que foram considerados como despesa pela interessada e que não poderiam integrar o cômputo do lucro real, o que, fatalmente, faz com que seja reduzido o prejuízo fiscal declarado pela interessada.

Quanto ao pedido de aproveitamento das estimativas recolhidas no período também não assiste razão à interessada.

A pretensão de compensar os valores pagos por estimativa com os valores dos tributos apurados de ofício não possui amparo nos dispositivos legais que regulam a matéria, de acordo com os quais ela deve ser efetuada com o imposto apurado espontaneamente na declaração de IRPJ pelo próprio contribuinte, conforme esclarece o artigo 28 da Lei nº 8.541/1992, o qual se transcreve a seguir:

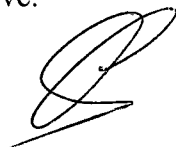
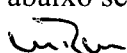
“Art. 28. As pessoas jurídicas que optarem pelo disposto no art. 23 desta Lei deverão apurar o imposto na declaração anual do lucro real e a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago referente aos meses do período-base anual será:

I – paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual quando positiva;

II – compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração anual se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior corrigido monetariamente.”

A este dispositivo legal soma-se o entendimento da Administração Tributária manifestado através da Instrução Normativa SRF nº 67/1992, que, apesar de atualmente encontrar-se revogada, seu espírito exegético permanece inclusive nos dias de hoje, haja vista o disposto nas IN SRF 460/2004; 563/05 e 600/05.

E por isso, vale destacar os preceitos emanados originalmente daquele diploma, cujo teor abaixo se transcreve:



“Art. 3º. Dependerá de solicitação à unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal do contribuinte, cabendo à projeção local do Sistema de Arrecadação analisar a procedência do pedido e realizar os procedimentos necessários, quando a compensação referir-se aos seguintes casos:

I – se o vencimento do débito objeto da compensação ocorreu antes de 1º de janeiro de 1992;

II – se o débito ou o crédito, ou ambos tiverem origem em processo fiscal; (grifos da Relatora)

III – se o crédito resultar de reforma, anulação ou revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Parágrafo único. O pedido de compensação previsto neste artigo deverá descrever os fatos que lhe deram origem e será instruído com os elementos que comprovem o crédito e identifiquem o débito a ser compensado.”

Verifica-se, por conseguinte, que o disposto no artigo 28 da Lei nº 8.541/1992 e no artigo 3º da IN/SRF nº 67/1992 não encontra amparo nesta esfera a discussão preliminar acerca da possibilidade de compensação, ora pleiteada pelo contribuinte através de sua impugnação, no sentido de que os créditos correspondentes ao IRPJ pagos por estimativa poderiam ser compensados com a matéria apurada pela fiscalização.

A regulamentação da compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente foi, ainda, objeto de outros diplomas legais normativos, a exemplo da IN SRF nº 21/1997, a qual em seu artigo 14 vedava a compensação, independentemente de requerimento, ainda que fossem tributos da mesma espécie, quando o débito advinha de procedimento de ofício.

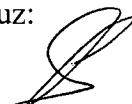
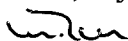
Abaixo se transcreve o teor do citado dispositivo legal:

“Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados mediante compensação para pagamentos de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.” (grifos da Relatora)

Embora a IN SRF nº 73/1997 tenha alterado dispositivos da IN SRF nº 21/1997, nenhuma alteração promoveu no tocante a esta questão, o que permanece até os dias de hoje, mesmo com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.627/2002, bem como pelas IN SRF nºs 210/02; 233/02; 210/02; 460/04; 534/05; 563/05 e 600/05.

Também o artigo 25 da Lei nº 8.541/1992 deixa claro que a compensação do imposto pago por estimativa será feita com aquele apurado na declaração anual e não com aquele que porventura venha a ser apurado de ofício.

Neste sentido, ressalto ainda os ditames preceituados pela Portaria MF nº 30/05, artigo 224, inciso I, cujo teor abaixo se reproduz:



Art. 224. Às DRJ, nos limites de suas jurisdições, conforme anexo V, compete:

I – julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, os relativos a exigência de direito antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspetores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos à restituição, compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF...

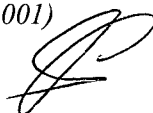
Afigura-se, deste modo, inerte a autoridade julgadora perante os fatos trazidos à colação pelo interessado, eis que os argumentos expendidos neste caso versam única e exclusivamente acerca de pedido de compensação em razão do crédito tributário apurado através de lançamento de ofício. Resta inadequada, portanto, a esfera julgadora para apreciar preliminarmente tal demanda, a qual deverá ser objeto de pedido específico dirigido à autoridade regimentalmente competente, através de rito próprio, não assistindo razão ao interessado iniciar a discussão valorativa de reconhecimento de direito creditório no campo de atuação da DRJ.

Este também é o entendimento emanado pela jurisprudência administrativa, como bem se pode notar pelas ementas abaixo transcritas pinçadas de acórdãos proferidos pelas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes:

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLEITO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE APRECIÇÃO DA DRF. INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES JUDICANTES. Correta a decisão da DRJ na parte que apenas se discute a compensação de tributos, visto que o pleito de compensação deve, primeiramente, ser examinado pela Inspetoria/Delegacia da Receita Federal, somente abrindo-se a competência das autoridades judicantes se e quando o contraditório se instaurar. (Ac. 107-06545, 1º CC, 21/02/2002)

PAF. COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. O procedimento para compensação de valores recolhidos a maior, com débitos objeto de lançamento de ofício, tem regência no artigo 16 da IN SRF 21 de 1997, que determinou a competência das Autoridades Administrativas das Unidades Jurisdicionantes para conhecimento da matéria, na forma do parágrafo 3º do artigo 12 deste diploma legal. (Ac. 108-07291, 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 27/02/2003)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – O lançamento de ofício não contestado quanto à sua formalidade e legalidade merece ser mantido, desde que presentes os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72, que rege o procedimento administrativo tributário. Verificações quanto à procedência de alegados pagamentos já efetuados dizem respeito à matéria de fato, não representando litígio que requeira o concurso do órgão julgador para sua elucidação, sendo competente para fazê-las a repartição da Secretaria da Receita Federal de jurisdição do contribuinte. (Ac. 203-07601, 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, 15/08/2001)



PIS. COMPENSAÇÃO REQUERIDA APÓS LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Trâmite previsto no artigo 16 da IN SRF 21/97. Recurso negado. (Ac. 203-06813, Terceira Câmara, Segundo Conselho de Contribuintes, 13/09/2000)

Assim, entendo que o aproveitamento das estimativas no presente crédito tributário, diante da legislação tributária pertinente à matéria, só poderá ser realizado mediante rito próprio, iniciando-se na autoridade administrativa competente para analisar preliminarmente a matéria e não as DRJ que já realiza tal exame quando da apresentação tempestiva da manifestação de inconformidade correspondente.

Com relação à alegação de erro no cômputo do adicional do imposto de renda, de início merece destaque o art. 3º da Lei nº 9.249/1995, alterado pela Lei nº 9.430/1996 dispõe:

“Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.” (Grifei).

No Demonstrativo de Apuração do IRPJ (fl. 431/432) foi aplicada a alíquota adicional de 10% apenas sobre a parcela glosada, já que como para os períodos objeto de questionamento a interessada havia declarado, respectivamente, em sua DIPJ, o lucro real de R\$ 2.136.777,66 (fls. 259) e de R\$ 5.214.806,21 (fls. 363), influentes, portanto, no cálculo da parcela de R\$ 240.000,00 a ser deduzida do adicional. Assim sendo, não assiste razão à interessada ao afirmar que houve erro no cálculo do adicional do IR. Argumentação que também não deve ser acolhida.

No que toca à aplicação da multa de ofício de 75% e aos juros de mora calculados com base na taxa selic, também nada há que se questionar, já que tais acréscimos são oriundos de ordenamento legal plenamente vigente.””

Cientificado da decisão DRJ, o recorrente apresentou recurso em 18/05/2007.

Em seu recurso alega:

- que, em 1997, a empresa Metal Overseas adquiriu as ações da recorrente , tendo remetido ao Brasil o valor de US\$ 138.635.807,51, conforme se pode constatar do



Registro Declaratório – Investimento Externo Direito existente perante o Banco Central do Brasil;

- que, em 2001, a Metal Overseas constituiu a empresa FCP do Brasil tendo utilizado as ações da recorrente na integralização do seu capital social. Que, por força do art. 385 do RIR/99 a FCP se viu obrigada a segregar o seu custo de aquisição em valor do patrimônio líquido da recorrente na época da aquisição e ágio na aquisição do investimento na recorrente;

- que ainda em 2001, a recorrente incorporou a FCP, possibilitando a amortização, para fins tributários, do ágio com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura da recorrente, em estrita consonância com o disposto no art. 386 do RIR/99.

Alega que a elisão fiscal é uma prática legítima e a decisão recorrida faz tabula rasa do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal. (princípio da legalidade). Traz doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, Alfredo Augusto Becker e Luciano Amaro.

Alega a impossibilidade de desconsideração dos efeitos da reorganização societária.

Que quanto ao afirmado pelas autoridades fazendárias de que não teria ocorrido o efetivo pagamento do ágio, afirma que o RDE-IED existente perante o Banco Central, confirma ter sido pago o valor de US\$ 138.635.807,51 e que, efetivamente, a Metal Overseas pagou pela recorrente o valor acima indicado.

Que não seria aplicável a teoria do abuso do direito..

Que o alegado também seria aplicável à CSLL.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Inicialmente torna-se necessário definir claramente os limites da lide.

Conforme demonstrado nos autos, a empresa Metal Overseas adquiriu, em 1997, antes da vigência da lei 9.532, que trouxe a atual redação do art. 386 do RIR/99, parcela majoritária da Ficap. Não há nos autos qualquer demonstrativo ou menos alegação de que tenha havido ágio na aquisição.

Passados quatro anos, em 2001, a Metal Overseas constituiu a FCP, integralizando o respectivo capital com a conferência de todas as ações detidas na Ficap. Em decorrência da aquisição, pela FCP, das ações da Ficap, a FCP registrou ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura da Ficap. Ainda em 2001, a FCP foi incorporada pela Ficap, segundo disciplina a Lei 6.404/76.

Em decorrência da incorporação, o ágio do investimento foi transferido para o ativo diferido da Ficap, e a sua amortização passou a ser deduzida do lucro tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica.

Torna-se necessário trazer da doutrina contábil a justificativa da amortização do ágio por valor de rentabilidade futura, o que é o caso da presente lide.

Segundo o Manual de Contabilidade da Sociedades por Ações, editado pela FIECAFI/ Editora Atlas,, item 11.7.5., V:

“O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deverá ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados e que justificaram o ágio. **O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas.** Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao patrimônio líquido de \$200.000, correspondente à sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano.”

Em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão-só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (*net assets*), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço. (Eliseu Martins)

Ofício-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14/02/2007



} (...) “Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona esse aspecto), do ponto de vista econômico o registro do ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões e outros interesses que não da essência da transação, condições essas denominadas em nossa literatura internacional como *arm's lenght*”.

Quando da aquisição da Ficap pela Metal Overseas, ainda não vigia a Lei 9532 e também não há demonstração de pagamento de ágio na operação ou a existência de laudo de avaliação.

O RIR/99, com a redação dada pela Lei 9.532, prescreve:

**Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de
Incorporação, Fusão ou Cisão**

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

Não observo, no caso concreto, que na aquisição da FCP pela Ficap, por incorporação, tenha ocorrido ágio. Vejamos: a Metal Overseas integralizou o capital da FCP com as ações da Ficap que, de forma simplificada tinham o valor do PL da Ficap mais o valor atribuído à rentabilidade futura da própria Ficap.

A própria recorrente afirma que o pagamento do ágio ocorreu quando da aquisição pela Metal Overseas pelas ações da Ficap, em 1997 e que teria transferido para a recorrente, o que possibilitou a sua amortização para fins tributários.

Mesmo que, no momento do pagamento do “ágio” alegado já estivesse vigente a Lei 9.532, ainda assim seria necessário que houvesse prévia avaliação da investida, utilizando o critério de rentabilidade futura.

Não foi o que ocorreu. A Metal Overseas efetivamente pagou cerca de US\$ 138.000.000,00 pela quase totalidade das ações da Ficap, em 1997.

As consequências dos atos praticados ficam mais evidentes quando observados de um ponto externo ao ambiente da prática daqueles.

O que se pode observar é que em um momento a Metal Overseas adquire as ações da Ficap e não se fala em pagamento de ágio nem existe laudo que embasaria tal figura jurídica.



Quatro anos depois, há o laudo de avaliação da Ficap com base em rentabilidade futura. Logo após, a Metal Overseas, com as ações da Ficap, integraliza o capital da FCP, com as ações da Ficap sendo o capital constituído do PL da Ficap adicionado ao valor da rentabilidade futura da mesma Ficap.

Admitir-se a dedução deste suposto ágio seria admitir que qualquer empresa que tivesse adquirido ações de outra em período anterior à Lei 9.532, poderia, a qualquer tempo, reavaliar a empresa investida, constituir nova empresa e, ato contínuo, incorporá-la, aproveitando o ágio dela mesmo.

Verificando a situação fática da recorrente antes e depois da incorporação, verificamos que continua submetida ao mesmo controle acionário, tendo apenas feito uma reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesmo e, se aceita a operação, usufruindo de um benefício fiscal previsto apenas quando se, efetivamente, houvesse pagamento de ágio em operação de aquisição ou equivalente.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2008



MARCOS RODRIGUES DE MELLO

