



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

**Processo n°** 19515.002126/2009-93  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **1301-001.436 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de março de 2014  
**Matéria** IRPJ. Amortização de Ágio  
**Recorrentes** CINEMARK BRASIL S/A  
 FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

**RECURSO DE OFÍCIO.**

Verificando-se que a exoneração promovida no julgamento de primeira instância decorrera, exclusivamente, dos ajustes promovidos após a diligência determinada, irretocáveis se apresentam as razões ali consideradas.

**RECURSO VOLUNTÁRIO. ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS NO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.**

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado, devendo, sempre, limitar-se aos termos ali então especificamente apresentados. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras, acarretando, assim, a sua invalidade. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Entretanto, considerando a possibilidade de julgamento do feito de maneira favorável à contribuinte, segundo a inteligência contida nas disposições do Art. 59, par.3º do Decreto 70.235/72, afasta-se a nulidade apontada, apreciando-se o mérito da causa.

**DEDUTIBILIDADE DE ÁGIO. RESPEITO AOS LIMITES LEGAIS.**

Conforme assentado pelas considerações extraídas das diligências promovidas nos autos, restou pois devidamente afastada a acusação de não-observância dos limites legais e regulamentares para a utilização do ágio constituído na dedutibilidade mensal autorizada, completamente insubsistente se apresenta, assim, a manutenção da atuação efetivada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. Ausente, momentaneamente o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, presente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente Convocado). O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães presidiu o julgamento. Fez sustentação ora pela recorrente Dra. Ana Carolina Saba Utimati OAB/SP 207382.

(Assinado digitalmente)

WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente Convocado).

## Relatório

Adotando o relatório oferecido pela r. decisão de origem, destaco:

"Trata-se de impugnação aos Autos de Infração de IRPJ (fls. 509/513) e CSLL (fls. 514/518), lavrados e cientificados em 01 de julho de 2009, fls. 509/513 e 514/518, relativos ao ano-calendário de 2004, por meio dos quais se exige da contribuinte o crédito tributário total de R\$ 30.112.383,15, incluindo juros moratórios calculados até 29/05/2009, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo à fl. 02.

Os Autos de Infração combatidos imputam à impugnante falta de adição na apuração do lucro real, decorrente de ajustes de Equivalência Patrimonial em virtude da constatação de valores de ágio em investimentos superiores aos apurados pela contribuinte.

Os valores relativos aos fatos geradores verificados encontram-se indicados nos corpos dos autos de infração, nos quais também constam os enquadramentos legais respectivos, assim como, a base legal da penalidade aplicada e dos encargos moratórios, atingindo o crédito tributário consolidado o montante de R\$ 30.112.383,15 na data da lavratura, compreendendo os valores dos tributos, acrescidos da multa de ofício de 75%, e dos juros de mora calculados até 29/05/2009, assim distribuídos:

IRPJ. RS 22.141.458,21

CSLL R\$ 7.970.924,94

Os enquadramentos legais do lançamento se encontram discriminados no campo próprio de cada auto de infração.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 501/508), há a descrição do procedimento fiscal e das irregularidades apontadas pela autuante como infrações à legislação tributária, que motivaram a lavratura dos presentes autos de infração.

O Termo de Verificação Fiscal nos dá conta que a empresa fiscalizada incorporou na data de 30/09/2004, a empresa Cinemark Empreendimentos e Participações Ltda., que era sua controladora.

A pessoa jurídica incorporada Cinemark Empreendimentos apresentou declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano calendário, até o último dia do mês subsequente ao evento, isto é, do período de 01/01/2004 a 30/09/2004.

Antes de ser incorporada, em 18 de agosto de 2004 a Cinemark Empreendimentos adquiriu as participações que as empresas Kristal e Venture possuíam na Cinemark Brasil contabilizando como ágio o valor de R\$58.262.515,83. Entretanto de acordo com a fiscalização o resultado da equivalência patrimonial em julho de 2004, na Cinemark Brasil era de R\$40.524.896,74 e, portanto, o ágio apurado seria de R\$39.517.531,26, resultando daí uma diferença tributável no valor de R\$18.744.984,57.

Também em 18 de agosto de 2004, a Cinemark Empreendimentos adquiriu a totalidade das quotas da NN Participações, como forma de adquirir a participação de 18,90% que esta empresa detinha no capital da Cinemark Brasil.

Em 29/09/2004 a Cinemark Empreendimentos incorporou a empresa NN Participações Ltda.

Com relação a essa incorporação a fiscalização relata a ocorrência das seguintes inconsistências:

- a empresa NN Participações tem um investimento avaliado pelo valor de PL na empresa Cinemark Brasil, com participação societária de 18,90%;
- foi contabilizado à título de resultado da equivalência patrimonial pela empresa NN participações, decorrente da participação societária na Cinemark Brasil, no percentual de 18,90%, o valor negativo de R\$17.431.364,34 na conta contábil 3.8.02.01.006, como resultado negativo de equivalência patrimonial. Entretanto a real evolução da equivalência patrimonial da participação da NN na Cinemark Brasil era resultado positivo da EP, no valor de R\$707.458,90.
- Tal fato distorceu o valor do investimento da Cinemark Empreendimentos na NN Participações, que considerou como PL da NN Participações o valor de R\$14.943.503,53, quando o valor do PL real seria de R\$34.228.568,46.
- assim o ágio apurado teria o valor de R\$19.522.096,30 em vez do ágio contabilizado de R\$38.809.418,58, resultando uma diferença tributável de R\$19.287.322,28.

Em seu arrazoado fls. 521/549, firmada por seus procuradores, alega, em síntese, que o lançamento fiscal decorre da revisão de uma série de operações realizadas pelas empresas do Grupo Cinemark no ano-calendário de 2004 visando à aquisição das participações societárias detidas por seus parceiros à época, ou seja, a extinção da “joint-venture” até então existente, e à consolidação dos negócios do Grupo no Brasil em uma só empresa, a Impugnante que passaria a ser integralmente detida pelo Grupo Cinemark.

Contudo, a fiscalização teria equivocadamente concluído que as operações societárias em questão não permitiriam que a impugnante procedesse à amortização desse ágio. No entanto, certa que agiu em estreita conformidade com a legislação fiscal em vigor, a Impugnante passou a comentar cada uma dessas operações, de modo a evidenciar a total improcedência da presente exigência fiscal, tecendo, ao final, suas considerações em relação às aventadas impropriedades da autuação:

*(a) Reorganização do grupo Cinemark no Brasil*

*a.1. Em julho de 2004, as quotas da Impugnante eram detidas pelas empresas Cinemark Empreendimentos(52,75%), Venture II (18,76%), Kristal(9,59%) e NN Participações (18,90%);*

*a. 2. Em 18/08/2004, a Cinemark adquiriu as quotas das empresas Venture II e Kristal, pagando o preço de R\$52.972.317,44 e R\$27.070.110,56, respectivamente, o que totalizou R\$80.042.428,00;*

*a. 3. em 18/08/2004, a Cinemark empreendimentos adquiriu a totalidade das quotas da NN Participações, pagando o preço de R\$53.750.664,74.*

*a.4. em 29 de setembro de 2004, a Cinemark Empreendimentos incorporou a NN Participações, passando assim a deter 100% das ações da Impugnante;*

*a. 5. em 30 de setembro de 2004, a Impugnante incorporou a Cinemark Empreendimentos.*

Após a explicitação de toda a reorganização societária realizada pela Impugnante, a mesma busca evidenciar as impropriedades da lavratura com base nas asserções abaixo resumidas:

*(b). Do tratamento fiscal adotado pela Impugnante*

*b.1. Em primeiro lugar as operações relativas à aquisição das ações detidas pela Venture II e pela Kristal e à aquisição da NN Participações geraram o registro de ágio pela Cinemark Empreendimentos, adquirente de referidas participações societárias. Tendo em vista que o preço pago nessas operações foi superior ao valor do patrimônio líquido da Impugnante proporcional às participações societárias adquiridas, a Cinemark Empreendimentos desdobrou o custo de aquisição dessas participações em valor de patrimônio líquido da respectiva participação societária adquirida e ágio, a teor do art. 385 c/c art. 387, ambos do RIR/99.*

*b.2. indicou como fundamento do ágio pago em ambas as operações a previsão de resultados em exercícios futuros, comprovado em laudo de rentabilidade futura preparado pelo Deutsche Bank à época das aquisições;*

*b.3. Com a incorporação da NN Participações na Cinemark Empreendimentos e desta pela Impugnante, a Impugnante (empresa sobrevivente) iniciou a amortização do ágio para fins tributários, como prevê o art. 386, III, do RIR/99;*

*b.4. Assevera, que a partir do momento das incorporações, que ocorreram no final de setembro de 2004, a Impugnante passou a ter direito de reconhecer, como despesa dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores referentes a amortização do ágio originalmente registrado pela Cinemark Empreendimentos, à razão de até um sessenta avos por mês;*

Alega que a discordância do Fisco com relação ao tema cingiu-se , apenas e tão somente, ao valor do ágio apropriado e ao prazo de amortização, uma vez que a fiscalização exige créditos de IRPJ e CSLL como se a impugnante tivesse amortizado o valor total do ágio em 2004, ou seja, o presente caso não versa sobre o direito a apropriação do ágio em si, mas, sim, à quantificação desse direito e ao momento de sua amortização.

Em seguida passa a demonstrar a composição do ágio relativo a aquisição das ações detidas pela Venture II e pela Kristal, assim como do ágio relativo à aquisição da NN Participações.

Por fim, alega que no ano-calendário de 2004, teria utilizado apenas 1/60 avos do ágio apurado, a partir do mês subsequente à incorporação, isto é, outubro de 2004.

Desse modo o valor considerado pela fiscalização estaria incorreto, pois, considerou que ela teria levado a débito da conta de Resultado o valor total do ágio apurado.”

Analisando os termos da impugnação apresentada, entendeu a douta 3ª Turma da DRJ/SP1 pela procedência parcial das argumentações deduzidas, julgando, assim, parcialmente procedente o lançamento, em acórdão cuja ementa é a seguinte:

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

*Ano-calendário: 2004*

***GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DESPESA DESNECESSÁRIA.***

*Em que pese a lei permitir a dedução de amortização de ágio absorvido em incorporação, não restou comprovado pelo contribuinte o fato econômico que justificou a anterior aquisição de suas ações pela incorporada com ágio elevado, o que autoriza considerar a despesa desnecessária e, por conseguinte, indedutível para fins de apuração do lucro real.*

**INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA CONTROLADA INCORPORANDO A EMPRESA CONTROLADORA. ÁGIO DE SI PRÓPRIO NA INCORPORAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. ABUSO DE DIREITO.**

*O ágio se origina de uma contraposição de receita (para o vendedor) e custo (para o comprador). Os pressupostos do ágio são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico. Na operação de incorporação às avessas, na qual o controlado incorpora a sua controladora imediatamente após esta ter adquirido suas quotas de capital, não se justifica a contabilização, por parte do incorporador, de ágio de si próprio, por faltar-lhe os pressupostos do ágio. A contabilização pelo incorporador deste valor chamado de ágio em conta de ativo diferido, em contrapartida de uma conta de reserva (patrimônio líquido), configura uma duplicação do ágio já contabilizado pelo investidor original.*

**GLOSA DE DESPESAS. VALORES LEVADOS A DÉBITO DA CONTA DE RESULTADOS.**

*Comprovado que o contribuinte levou a débito na conta de Resultados somente parte do valor contabilizado como ágio, mantém-se a tributação sobre o valor que, de fato, reduziu o lucro tributável.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2004*

**LANÇAMENTO REFLEXO.**

*Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se a reflexo(CSLL) os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Tendo em vista a apontada procedência parcial da impugnação apresentada, foi então registrado na decisão a interposição do **Recurso de Ofício**, tendo em vista que, no corpo do acórdão exarado, restou reconhecida a necessidade de exoneração do crédito tributário em decorrência do resultado obtido na diligência realizada, destacando-se, nas disposições da decisão, o seguinte excerto:

*Entretanto, à vista da informação contida no Termo de Informação Fiscal de fls. 1.326/1.330, deve-se corrigir a exigência fiscal estampada nos Autos de Infração de fls.511/515(IRPJ) e fls. 516/518(CSLL).*

*Como se vê, em resposta aos quesitos da diligência formulados por este relator, a autora do feito fiscal verificou que a empresa amortizou contabilmente o ágio no valor de R\$1.617.865,57, iniciando em outubro de 2004 e findando em setembro de 2009, conforme lançamentos no Razão (fls. 1.329/1330): no ano-calendário de 2004, informou "em 31/12/2004 - conta 13302001 - apropriação de ágio out/nov/dez-2004, R\$4.853.596,71".*

*Assim, excluindo-se os valores referentes aos anos-calendário de 2005 a 2008, indevidamente inseridos no Demonstrativo de Apuração do período-base 2004 (fl.509),*

*resta como valor tributável o montante de R\$4.853.596,71, valor este referente à apropriação de despesas de amortização de ágio no ano-calendário de 2004, consoante informação fiscal à fl. 1.333, terceiro parágrafo.*

A partir dessa determinação, verifica-se que, em relação ao crédito tributário constituído, assim se passou a verificar o montante discutido nos presentes autos:

IRPJ		
Fato Gerador	Exigido	MULTA
01/01/2004 a 31/12/2004	9.508.076,71	7.131.057,52

Fato gerador	Exonerado	MULTA
01/01/2004 a 31/12/2004	8.294.677,53	6.221.008,13

Fato gerador	Mantido	MULTA
01/01/2004 a 31/12/2004	1.213.399,18	910.049,39

CSLL		
Fato gerador	Exigido	MULTA
01/01/2004 a 31/12/2004	3.422.907,61	2.567.180,70

Fato gerador	Exonerado	MULTA
01/01/2004 a 31/12/2004	2.986.083,91	2.239.562,92

Fato gerador	Mantido	MULTA
01/01/2004 a 31/12/2004	436.823,70	327.617,78

Regularmente intimada a contribuinte do inteiro teor do acórdão proferido (fls. 1358), foi por ela então interposto o seu competente Recurso Voluntário, por meio do qual pretende a reforma da decisão proferida e, no caso, a completa desconstituição do lançamento realizado, apontando, em suas razões, os seguintes e específicos temas:

- *A impossibilidade da modificação dos fundamentos do lançamento fiscal pela autoridade julgadora de primeira instância*
- *O absoluto descabimento das novas acusações das dd. Autoridades julgadoras*
- *A total improcedência do lançamento fiscal*

É o que se tem a relatar.

## Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER – Relator.

Sendo regular o recurso de ofício e tempestivo o recurso voluntário, deles conheço na presente assentada.

### **DO RECURSO DE OFÍCIO**

Antes da abordagem de quaisquer considerações a respeito da discussão trazida aos autos pelo apontado Recurso Voluntário da contribuinte, necessária aqui se faz a análise dos termos do Recurso de Ofício interposto, e, ainda, a sua específica e objetiva apreciação. Vejamos.

Dos termos da r. decisão de primeira instância, verifica-se, conforme aqui já apontado, o acolhimento parcial das razões da impugnação apresentada, com a determinação da desconstituição do lançamento, no seguinte e específico trecho daquele acórdão:

*Entretanto, à vista da informação contida no Termo de Informação Fiscal de fls. 1.326/1.330, deve-se corrigir a exigência fiscal estampada nos Autos de Infração de fls.511/515(IRPJ) e fls. 516/518 (CSLL).*

*Como se vê, em resposta aos quesitos da diligência formulados por este relator, a autora do feito fiscal verificou que a empresa amortizou contabilmente o ágio no valor de R\$1.617.865,57, iniciando em outubro de 2004 e findando em setembro de 2009, conforme lançamentos no Razão(fl. 1.329/1330): no ano-calendário de 2004, informou "em 31/12/2004 - conta 13302001 - apropriação de ágio out/nov/dez-2004, R\$4.853.596,71".*

*Assim, excluindo-se os valores referentes aos anos-calendário de 2005 a 2008, indevidamente inseridos no Demonstrativo de Apuração do período-base 2004(fl.509), resta como valor tributável o montante de R\$4.853.596,71, valor este referente a apropriação de despesas de amortização de ágio no ano-calendário de 2004, consoante informação fiscal à fl. 1.333, terceiro parágrafo.*

*Fica ressalvado o direito de a Fiscalização efetuar novas verificações quanto às deduções efetuadas a partir de 2005, observado o prazo decadencial.*

Pela análise do trecho da decisão, verifica-se que o fundamento para a desconstituição parcial do lançamento fora decorrente do específico apontamento feito a partir da determinação da conversão do julgamento em diligência, conforme análise promovida pela própria agente fiscal responsável pela lavratura do lançamento objurgado, sendo certo e completamente indubitado nos autos tratar-se de exclusivo erro material, já devidamente ajustado pelos respectivos agentes da fiscalização.

Diante dessa verificação, entendo, nesta parte, irreprocháveis as considerações apresentadas pela douta DRJ, razão porque manifesto-me por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

### *Da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância*

Analisando os elementos contidos nos autos, relevante se faz a consideração preliminar argüida em sede do Recurso Voluntário da contribuinte, relativa à nulidade da decisão de primeira instância, devendo aqui, então, ser especificamente destacada.

Da leitura dos termos constantes no r. acórdão exarado pela Turma julgadora de origem, verifica-se que ali, após tecer longos comentários em torno da hermenêutica aplicada ao requisito do ágio, passa então a douta decisão de primeira instância a considerar inválida a constituição do registro de ágio efetivado pela contribuinte, por entender, no caso, pela ocorrência de operações inválidas para o seu aproveitamento.

Ocorre que, conforme se verifica – e, inclusive, é por ela própria especificamente apontado –, não seria esse, verdadeiramente, o fato inquinado de inválido pelas duntas autoridades fiscalizatórias, verificando-se ali, indubiosamente, efetiva, verdadeira e completamente inválida **inovação do lançamento** pela autoridade julgadora, que, aqui, definitivamente, não se pode desconsiderar.

Conforme se afere dos termos constantes nos presentes autos, o lançamento efetivado, **em momento algum questiona a validade da constituição do ágio em questão**, mas sim, considera que a contribuinte teria registrado um valor de ágio superior ao que teria direito. Da leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 501 e ss.), inclusive, extrai-se o seguinte excerto:

*Como se depreende do quadro acima referente à evolução da Equivalência Patrimonial da "CINEMARK EMPREENDIMENTOS" na "CINEMARK BRASIL", foi contabilizado e deduzido do lucro tributável da "CINEMARK EMPREENDIMENTOS", o valor a maior de ágio no montante de R\$ 18.744.984,57, que será objeto de lançamento na empresa fiscalizada, em virtude de ter sido incorporada pela mesma. (fls. 505)*

(...)

### **6. Da capitulação legal:**

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos do artº 926 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999(RIR/99), tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados:*

*Adição não computada na apuração do lucro real, decorrente de Ajustes de Equivalência Patrimonial, em virtude da constatação de valores de ágio em investimentos, em valores superiores aos apurados, de conformidade com os exames realizados na escrituração da investidora e das investidas, bem como em seus documentos de suporte.*

**Valor Tributável Total: R\$ 38.032.306,85**

Apresentada a impugnação, eis que as autoridades julgadoras de primeira instância entenderam por bem converter o julgamento em diligência, conforme **Resolução nº**

173, de 15 de janeiro de 2010, visando a identificação dos argumentos apresentados, ante os respectivos registros contábeis e fiscais mantidos pela contribuinte, o que, então, foi prontamente realizado pela fiscalização, concluindo, inclusive - a partir dos documentos então disponibilizados -, **pela adequada amortização do ágio no período**, de acordo com o limite legal estabelecido (1/60).

A partir dessas considerações, entretanto, verifica-se que, retornados os autos para julgamento, o entendimento exarado pela Turma julgadora efetivamente teria se divorciado dos elementos inicialmente constantes da autuação lavrada, passando a considerar como inválida, integralmente, a constituição do ágio pela contribuinte. Destaque-se, aqui, os específicos termos da decisão proferida:

*“Evidente, portanto, que a solução da lide deve ser a glosa dos valores debitados a título de despesa com ágio, uma vez que tais valores carecem de substância econômica.*

*Não se pode olvidar, que a legislação autorizava a amortização do ágio. Contudo, evidentemente a legislação referia-se a ágio constituído com substância econômica, em decorrência de transações efetivas entre partes negociantes autônomas. A toda evidência, essa grandeza criada artificialmente nas contabilidades das empresas do Grupo Cinemark não pode ser considerada como ágio para os fins do inciso III do art. 7o da Lei nº 9.532, de 1997(base legal do art. 386 do RIR/99), ou para outro fim qualquer.*

*Por outro lado, ainda que se considerasse esse ágio artificial como uma despesa, não seria dedutível em face de ser absolutamente desnecessário à atividade da empresa, à manutenção de suas atividades e geração de suas receitas.*

*No ativo diferido são contabilizadas despesas incorridas que contribuirão para a formação de resultados de exercícios futuros. Despesas, pela legislação tributária, são dispêndios necessários às atividades e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Estas despesas devem ser usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa. A posterior transferência desse valor denominado de ágio para conta de resultado configura uma despesa indedutível, por faltar-lhe os pressupostos de ágio e despesa, bem como caracterizar um abuso de direito, por distorcer a aplicação da lei.”*

Ora, pela análise dessas disposições (e também, por conseqüência, dos pontos apresentados pela conclusão de julgamento então formada), verifica-se, sem grandes esforços, que a decisão de primeira instância efetivamente **“aprimorou”** o lançamento, dando a ele contornos que, definitivamente, em nada se coadunam com a autuação originariamente realizada.

Nessas circunstâncias, tenho para mim - numa análise adequada dos limites da competência das turmas julgadoras de primeira instância -, que a elas não cabe, absolutamente, a alteração dos critérios jurídicos próprios do lançamento efetivado, sobretudo porque, conforme se verifica, tal desiderato efetivamente transborda os limites de sua competência, configurando, portanto, ato completamente nulo que aqui, então, deve ser efetivamente reconhecido.

Na linha desse pensamento, é relevante destacar, assim há tempos já se tem pronunciado este Conselho. Senão, vejamos:

Processo nº 19515.002126/2009-93  
Acórdão n.º 1301-001.436

S1-C3T1  
Fl. 7

Número do Processo  
13052.000295/2003-10

Contribuinte  
BRASDIESEL SA COMERCIAL E IMPORTADORA

Tipo do Recurso  
Recurso Especial do Procurador

Data da Sessão

Relator(a)  
RODRIGO CARDOZO MIRANDA

Nº Acórdão  
9303-001.690

Tributo / Matéria

#### Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente Rodrigo Cardozo Miranda - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Otacílio Dantas Cartaxo.

#### Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/1998 LANÇAMENTO ELETRÔNICO. DCTF. MOTIVAÇÃO INCONSISTENTE. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. Deve ser cancelado o auto de infração quando a motivação do lançamento ("proc jud de outro CNPJ") não se mostrou verdadeira, notadamente em face do conteúdo fático-probatório trazido aos autos. **AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.** Recurso Especial do Procurador Negado.

Em que pese o reconhecimento da nulidade apontada, é de se destacar que, analisando o mérito da causa, restou então concluído, pelo colegiado, o julgamento do feito de maneira favorável à contribuinte, razão porque, então, a teor das disposições do Art. 59, parágrafo 3º do Decreto 70.235/72, deixa-se então de pronunciar a nulidade, apreciando o mérito.

Vejamos.

### ***Da análise do mérito do recurso interposto***

Em que pese o reconhecimento da nulidade apontada no tópico anterior, entretanto, conforme destacam as expressas disposições do Art. 59 do Decreto 70.235/72, o reconhecimento da nulidade somente deve ser decretada caso, na análise do mérito, não se possa optar pelo julgamento favorável ao contribuinte. Vejamos:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

***§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)***

(Destaque nosso)

Em face dessas considerações, passo então à análise do mérito do recurso interposto.

Conforme apontado no relatório apresentado – e, inclusive, revisitado na preliminar analisada -, a discussão central tratada nos presentes autos **não se refere, absolutamente, à discussão sobre a “validade” da constituição do ágio, mas sim o suposto desrespeito, pela contribuinte, dos limites legais para a dedutibilidade mensal então especificamente apresentados.**

A respeito desse limite, relevante se faz o destaque às disposições do Art. 386 do RIR/99, que, sobre o assunto, assim então especificamente aponta:

***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;***

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

*§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).*

*§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):*

*I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

(Destaque nosso)

Partindo dessas considerações, então, analisando os elementos contidos nos autos, verifica-se que, com a impugnação apresentada, foram também juntados aos autos diversos documentos que, como se verifica, atestariam a regularidade dos procedimentos realizados pela contribuinte, sendo, por essa razão, inclusive, determinada a **conversão do julgamento em diligência** – ainda quando do julgamento de primeira instância – determinando-se a avaliação da documentação pelos agentes da fiscalização, o que, como aqui já destacado, fora efetivado, conforme **Termo de Informação Fiscal** contido às fls. 1326 a 1330 dos presentes autos.

Da leitura dessas informações, verifica-se que foram formulados os seguintes e específicos questionamentos pela mencionada **Resolução 173 da 3ª Turma da DRJ/SP1**:

*Assim, e em obediência ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, proponho que este julgamento seja convertido em diligência para que a DRF, intime o contribuinte:*

*a) a apresentar cópias dos Livros Diário e Razão, com respectivos termos de abertura e de encerramento, nas quais constem os lançamentos contábeis relativos a todos os fatos que deram causa aos ágios contabilizados (os originais dos livros mencionados devem ser apresentados na repartição para que a autoridade competente ateste a respectiva autenticidade);*

*b) a apresentar cópias dos Livros Diário e Razão, com respectivos termos de abertura e de encerramento, nas quais constem os lançamentos contábeis relativos a todos os fatos que compõem os valores indicados na DIPJ na Ficha 5A, linha 20 "Outras Despesas Operacionais", na qual foi incluído o total do ágio levado a débito da conta de Resultados, de modo a que se possa segregar, dentre os valores declarados, aqueles que correspondem a fatos que deram*

*origem ao ágio (os originais dos livros mencionados devem ser apresentados na repartição para que a autoridade competente ateste a respectiva autenticidade);*

*c) apresentar demonstrativo a ser elaborado apenas e tão-somente com base nos documentos apresentados, no qual conste os seguintes dados: a) valor do ágio debitado mensalmente; b) número da conta em que foi registrado esse valor; c) nome da conta; d) nome e assinatura do responsável pela elaboração do demonstrativo; e) nome e assinatura do representante legal da empresa.*

*d) emitir demonstrativo especificando, conta a conta, os valores que compuseram o total de R\$42.853.349,01 consignado na linha 20 da Ficha 5A da DIPJ/2005;*

*e) apresentar cópias do LALUR e do LACOS dos anos-calendário de 2004 a 2008;*

*Cumpridas as providências solicitadas, deverá ser emitido parecer pela autoridade fiscal diligenciadora em que sejam apreciados os elementos trazidos aos autos, a fim de que não reste caracterizada supressão de instância, reabrindo-se prazo para o contribuinte se manifestar a respeito, nos termos do art. 44 da Lei 9.784/1999, devendo os autos retornarem à DRJ, depois de encerrada a instrução processual.*

Em resposta a esses questionamentos, então, verifica-se a apresentação das informações da fiscalização que, a esse respeito, assim encontram-se vazadas:

*1. Verifica-se que a empresa amortizou contabilmente o ágio no valor de R\$ 1.617.865,57, iniciando em Outubro/2004 e findando em Setembro de 2009, conforme lançamentos no Razão:*

*Em 31/12/2004 - conta 13302001 - apropriação de ágio out/nov/dez-2004- R\$ 4.853.596,71.*

*Em 31/12/2005- conta 13302001 - apropriação de ágio jan a dez-2005-R\$ 19.414.386,84.*

*Em 31/12/2006- conta 13302001 - realização reserva e ágio - jan a dez-2006 - R\$ 19.414.386,84.*

*Em 31/12/2007 - conta 13302001 - apropriação de ágio jan a dez-2007- R\$ 19.414.386,84.*

*Em 31/12/2008 - conta 13302001 - apropriação de ágio jan a dez-2008-R\$ 19.414.386,84.*

*Em 30/09/2009 - conta 13302001 - apropriação de ágio jan a set-2009- R\$ 14.560.790,34.*

*2. Conforme composição da conta "Outras Despesas Operacionais" declarada na linha 30 da ficha 05 A, da DIPJ/2005, verifica-se que a empresa levou a débito da conta de Resultados o valor de R\$ 1.650.222,87;*

*3. Nas adições dos Livros LALUR e do LACOS dos anos-calendário de 2004 a 2008, não constam adições a título de ágio amortizado;*

4. Nos Livros LALUR e LACOS do ano-calendário de 2009 consta como adição, a amortização de ágio nas aquisições de investimentos no valor total de R\$ 9.610.121,52.

Cientificada a contribuinte das conclusões atingidas, são por ela então apresentadas as suas razões, que, exatamente sobre essas informações, assim então são especificamente apresentadas:

*Em atendimento a essa solicitação da Delegacia de Julgamento, as dd. autoridades fiscais iniciaram procedimento de diligência e requisitaram à Impugnante a apresentação de diversos documentos visando a analisar os procedimentos adotados pela sociedade para a amortização do ágio apropriado em 2004.*

*Como não poderia ser diferente, as dd. autoridades fiscais concluíram que a premissa adotada no lançamento fiscal estava incorreta, na medida em que, no ano-calendário de 2004, a Impugnante somente apropriou despesas de amortização de ágio no valor de R\$ 4.853.596,71 (que corresponde a três parcelas de 1/60 do ágio total registrado).*

*Ou seja, foi confirmada a alegação da Impugnante no sentido de que as dd. autoridades fiscais não poderiam ter considerado como base para o lançamento fiscal em exame o valor total da diferença do ágio questionado.*

*Adicionalmente, cumpre mencionar que as dd. autoridades fiscais consignaram que a Impugnante incluiu como "Outras Despesas Operacionais" na DIPJ/2005 (Linha 30 da Ficha 05A) o valor de R\$ 1.650.222,87 a título de ágio realizado. Vale esclarecer que esse valor contábil já corresponde ao líquido entre a despesa decorrente da amortização de ágio de R\$ 4.853.596,71 e a receita decorrente da reversão da provisão retificadora do ágio de R\$ 3.203.373,84'.*

*Com relação aos demais comentários das dd. autoridades fiscais sobre os anos-calendário de 2005 a 2009, a Impugnante concorda com os valores informados a título de amortização de ágio (i.e., R\$ 19.414.386,84 para 2005, 2006, 2007 e 2008 e R\$ 14.560.790,34 ara 2009), mas deixa de tecer comentários adicionais, por não ser o objeto do presente processo administrativo.*

*Nesse sentido - sem prejuízo das demais razões de mérito sobre a improcedência do lançamento fiscal abordadas na impugnação - a Impugnante espera que os Ilustres Julgadores acolham esse argumento de defesa e reconheçam a improcedência dos autos de infração, em virtude da incorreta determinação da base imponible do lançamento fiscal.*

Conforme se verifica então dos elementos que compõem os presentes autos, observa-se que, sendo a questão em litígio especificamente estabelecida em torno da discussão a respeito da observância (ou não) pela contribuinte do limite mensal de dedutibilidade do ágio, entendendo pela impossibilidade de “aprimoramento” da autuação, da forma como realizado pela r. decisão de primeira instância, entendo, por conseqüência, pela impossibilidade de manutenção do lançamento, sobretudo porque, conforme então especificamente comprovado e reconhecido nestes autos, os limites legais da dedutibilidade do ágio registrado foram, de fato, perfeitamente observados, outra não podendo ser a conclusão desse julgador, senão, pela completa e total insubsistência do lançamento, e, portanto, absolutamente necessária a desconstituição da autuação perpetrada.

A par de todas essas considerações, é de se destacar ainda que, a partir do elementos contidos nos autos, é de se observar que, ainda que assim não fosse, ainda que eventualmente superadas essas considerações, é de se destacar que, da análise dos demais

elementos apresentados pela recorrente, especificamente no que diz respeito à verificação dos “equivocos” perpetrados pelos agentes da fiscalização, melhor sorte não assiste ao lançamento.

A esse respeito, é relevante destacar os apontamentos contidos no Recurso Voluntário relativos às falhas procedimentais apresentados pelos agentes da fiscalização, sobretudo no que se refere à devida explicitação dos fundamentos do ágio contabilizado, verificando-se que, conforme consta dos autos, no que se refere ao ágio contabilizado no valor de R\$ 58.262.515,83, a autoridade fiscal teria se utilizado do valor de Patrimônio Líquido do investimento que a Cinemark Empreendimentos já possuía na empresa investida e não o valor do investimento nela que estava sendo adquirido pela das empresas *Venture II* e *Kristal* (R\$ 21.779.912,17).

No que se refere ao valor contabilizado de ágio no valor de R\$ 38.809.418,58, não se atentaram os agentes da fiscalização em relação aos ajustes promovidos no que se refere aos montantes mantidos da participação da empresa NN Participações na contribuinte (Cinemark Empreendimentos), sobretudo porque aquela não mantinha em seus registros o valor da equivalência patrimonial, mas sim o montante relativo aos custo respectivo (R\$ 28.165.924,10), o que, entretanto, tendo sido retificado no ano de 2004 (de R\$ 28.165.924,10 para R\$ 14.941.246,18), não teria sido considerado pelos agentes da fiscalização, gerando, assim, as diferenças apontadas.

Com essas considerações, ainda que não se admitisse a invalidade da autuação pelas considerações anteriormente apresentadas, verifica-se que, na essência, também não se poderia admitir as referidas glosas, devendo assim, portanto, ser integralmente desconstituído o lançamento, nos termos e fundamentos aqui então especificamente considerados.

Em fae dessas considerações, encaminho o meu voto no sentido de superar a nulidade da decisão de primeira instância, nos termos do art. 59, parágrafo 3º do Decreto 70.235/72, e, no mérito, DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, reconhecendo a insubsistência do lançamento, nos termos e fundamentos aqui então especificamente apresentados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator