



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 19515.002198/2005-15
Recurso nº 159.590 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 101-97027
Sessão de 13 de novembro de 2008
Recorrente EDITORA ÁTICA S/A
Recorrida 3ª TURMA DA DRJ - SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE – REJEIÇÃO - Somente ensejam a nulidade do processo administrativo fiscal os atos e termos proferidos por servidor incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme determina, taxativamente, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Se não restam caracterizadas quaisquer das hipóteses de nulidade previstas na legislação, deve ser afastada a preliminar suscitada. DEDUÇÃO DE ÁGIO - INCORPORAÇÃO – Conforme artigo 386 do RIR/99, 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 determina do art. 385 do RIR, poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do Artigo 385 do RIR, 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. Assim, se a contribuinte avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e indicar, por meio de documentação hábil, o custo do investimento e o valor do ágio pago, bem como o fundamento econômico, relativo ao valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, fará jus à aludida amortização do ágio. DESPESAS OPERACIONAIS – DIREITOS AUTORAIS – DEDUTIBILIDADE - São consideradas despesas operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que efetivamente pagas ou incorridas, conforme determina o art. 299 do Decreto nº 3.000/99. MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença

de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização a apura após o encerramento do exercício. **MULTA ISOLADA – NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO** – Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário: (i) excluir a tributação a título de glosa de ágio, sendo que o conselheiro Antonio Praga acompanha o relator pelas conclusões e apresenta declaração de voto; (ii) afastar a glosa de despesas de direitos autorais, exceto dos itens 2, 9, 11, 23 e 25, do termo de fls. 3635 a 3626 e 3627 a 3628 (iii) determinar a dedução do PIS e Cofins da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pelo voto de qualidade, manter a glosa de despesas de direitos autorais relativa ao item 3, vencidos os conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e José Ricardo da Silva. Por maioria de votos, cancelar a exigência da multa de ofício isolada, vencidos nessa parte os conselheiros Sandra Maria Faroni e Caio Marcos Cândido.


ANTÔNIO PRAGA

Presidente


Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Relator

EDITADO EM: 19 OUT 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percínio da Silva.



Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, este de fls. 3878/3967, interposto pela contribuinte EDITORA ÁTICA S.A. contra decisão da 3ª turma da DRJ em São Paulo/SP I, de fls. 3790/3825, que julgou procedente em parte os lançamentos de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL de fls. 594/615, relativos aos anos-calendário 2000 a 2002, dos quais a contribuinte tomou ciência em 29.07.2005.

O Processo nº 19515.002199/2005-51, originado do lançamento da Multa Isolada relativa à CSLL, por falta das antecipações devidas, foi anexado ao presente feito, às fls. 2058 a 2205, em atendimento ao disposto na Portaria SRF nº 6.129/2005.

O crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 47.804.791,80, já inclusos juros e multa de ofício, e tem origem em 5 infrações, quais sejam:

(i) omissão de receitas, caracterizada pela existência de passivo fictício no ano 2001, à qual foi aplicada a multa de ofício de 75%, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 01;

(ii) glosa de despesas indedutíveis, nos anos 2000 a 2002, à qual foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150% sobre parte do crédito, conforme Termo de Verificação Fiscal nºs 02 e 03;

(iii) glosa de custos de bens e serviços, nos anos 2000 e 2001, à qual foi aplicada a multa de ofício de 75%, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 04;

(iv) subavaliação do estoque final de produtos em fabricação ou acabados, no ano 2001, à qual foi aplicada a multa de ofício de 75%, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 05 (este item foi objeto de pagamento pelo contribuinte); e

(v) multa de ofício isolada, em relação à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, a título de estimativa, nos anos 2001 a 2002, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 06.

Conforme Termo de Verificação Fiscal nº 01, de fls. 170/173, evidenciou-se a existência de uma diferença, não comprovada, no montante de R\$ 77.661,18, entre a relação analítica das obrigações com fornecedores constantes do balanço patrimonial, em 31/12/2001, e os saldos da contabilidade na mesma data. A contribuinte não teria comprovado o valor, de R\$ 2.246,23, da conta contábil 211.02.10 – “Material de Terceiros em Nosso Poder”, bem como a importância de R\$ 204.557,82, referente a juros provisionados, na conta contábil 211.01.09 – Juros a Pagar – Vendor. A Fiscalização, assim, concluiu que houve omissão de receita em virtude de manutenção no passivo de obrigações não comprovadas, no montante de R\$ 284.465,23.

Conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02, de fls. 235/245, foram considerados indedutíveis os valores contabilizados nas contas contábeis 421.08.07 e 422.04.01 – “AMORTIZAÇÃO ÁGIO INVESTIMENTO”, em 2000, 2001 e 2002, como amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, pelos acionistas (na época quotistas) da Editora Ática S.A.. Foram, ainda,

considerados indedutíveis os valores contabilizados nas contas contábeis 421.08.08 e 422.04.02 – “AMORTIZAÇÃO CUSTO DE AQUISIÇÃO”, em 2000, 2001 e 2002, decorrentes de gastos com aquisições de investimentos pelos acionistas da Editora Ática S.A. e Editora Scipione. A Fiscalização entendeu que foram realizados atos simulados com o único intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que os investimentos transitaram pela empresa SERRA DAS ARARAS com a única finalidade de esta ser incorporada no ano seguinte, transferindo o ágio pago pelos acionistas para ser amortizado como despesa operacional das investidas, razão porque houve o lançamento da multa qualificada.

De acordo com o Termo de Verificação nº 03, de fls. 476/478, foi considerada indedutível pela Fiscalização parte das despesas contabilizadas na conta 211.02.03 – “DIREITOS AUTORAIS”, por falta de comprovação do montante de R\$ 4.383.602,29.

Conforme Termo de Verificação nº 04, de fls. 480/482, a contribuinte deixou de comprovar os montantes de R\$ 1.683.888,22 e R\$ 34.466,02, correspondentes à parte de custos contabilizados nos anos-calendário 2000 e 2001, respectivamente, na conta contábil 421.07.06 – “ORDENS DE PRODUÇÃO CANCELADAS”, como ajustes de estoques de produtos em elaboração e acabados.

De acordo com o Termo de Verificação nº 05, de fls. 531/533, na comparação da listagem (de fls. 536/567) de todos os itens de produtos acabados em estoque, na data de 31/12/2001, com os saldos contábeis, foi verificada a diferença de R\$ 243.592,09, considerada sub-avaliação do estoque final de produtos acabados.

Este item foi pago pela Contribuinte.

Conforme Termo de Verificação nº 06, de fls. 568/570, e Termo de Verificação de fls. 2142/2144, a apuração das infrações citadas anteriormente ocasionou o recálculo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para fins de estimativas mensais, do que resultou o lançamento de ofício da multa isolada sobre as parcelas devidas e não recolhidas na forma de estimativa.

A contribuinte apresentou as impugnações de fls. 626/714 e 2155/2165. Em suas razões, reiteradas no Recurso, a contribuinte alegou o seguinte:

(i) Omissão de Receitas – Passivo Fictício (Termo de Verificação nº 01)

O item referente aos valores registrados na conta 211.02.10, representativa de materiais de terceiros em poder da contribuinte, que somam a quantia de R\$ 2.246,23, não é objeto de discussão, eis que foi efetuado o recolhimento dos tributos sobre ele incidentes.

Quanto aos demais itens do passivo objeto de autuação apresentou os elementos comprobatórios da existência das obrigações (fls. 748/768), com vistas a elidir a presunção (relativa) de omissão de receita.

Suscitou a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que foi utilizada metodologia absolutamente inadequada para a apuração do crédito tributário, qual seja: o cotejo da relação analítica de fornecedores com os saldos relativos de diversas contas do passivo, apurados ao final do exercício, visto que o saldo equivale à soma algébrica de débitos e créditos efetuados nessas contas, inclusive de períodos já atingidos pela decadência, extrapolando-se os períodos para os quais foi determinada a ação fiscal.



Afirmou que a ausência de individualização da obrigação não comprovada acarretou no cerceamento da defesa da contribuinte, bem como a ofensa ao artigo 142 do CTN, que determina a correta identificação da matéria tributável.

Acrescentou que, na apuração da base tributável, não foi considerado o valor de R\$ 116.329,87, concernente a aplicação realizada por funcionários da empresa em fundo de investimento, aplicação essa que, embora lançada a crédito entre as contas consideradas pela fiscalização para lavratura do auto, não se encontrava discriminada na relação analítica de fornecedores anexada ao Termo de Verificação. Deveriam, ainda, ser considerados os diversos ajustes realizados nessa conta, que reduziram o seu saldo para R\$ 78.280,22 (demonstrativo à fl. 636).

No tocante aos juros relativos a contratos de vendas, provisionados no ano 2001, seria também equivocada a metodologia utilizada pelo Fisco, visto que foram quantificados os juros decorrentes das aludidas operações (cujas datas de liquidação oscilam entre janeiro e março de 2002 e que foram lançados integralmente no passivo da impugnante) e apurados os valores efetivamente incorridos até 31/12/2001. A Fiscalização reconheceu, expressamente, a existência do saldo relativo aos juros, tanto que assim o considerou para alcançar a base de R\$ 204.557,82. Concluiu, assim, que a Fiscalização deveria ter embasado o lançamento em outra norma, por exemplo, relacionada à antecipação de despesa, jamais como omissão de receita caracterizada por passivo fictício, tendo como consequência a inexigibilidade de PIS e COFINS.

(ii) Subavaliação do Estoque Final de Produtos em Fabricação Acabados (Termo de Verificação nº 05)

Afirmou que, no prazo da impugnação, foi providenciado o recolhimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre este lançamento.

(iii) Glosas de Custos (Termo de Verificação nº 04)

Relativamente ao valor glosado de R\$ 34.466,02, integrante do montante contabilizado no ano-calendário de 2001 na conta contábil 421.07.08 – Ordens de Produção Canceladas, foi providenciado o recolhimento do IRPJ e da CSLL.

No tocante ao valor glosado de R\$ 1.683.888,22, integrante do montante contabilizado no ano-calendário de 2000 na mesma conta contábil, foi providenciado o recolhimento de parte dos ajustes especificados nas letras “c” e “d” da fl. 17 da impugnação (fl. 642 e 771 e Anexos I e II de fls. 778 a 799), cuja base de cálculo monta a R\$ 69.348,29.

Foram pagos parte dos valores, como identificados na Impugnação, e, quanto ao saldo, a Contribuinte defende que os documentos constantes dos Anexos III a IX deste item (fls. 802/1193) comprovam que houve levantamento e contagem física dos estoques ao final do ano-calendário 2000, por estabelecimento filial, sendo que, dessa contagem, verificou-se uma diferença de R\$ 978,60, conforme Comparativo de Resultados de Inventário das Filiais (Anexo X, fls. 1194 a 1196), a qual foi devidamente refletida nas demonstrações financeiras (Anexo XI, fls. 1197 a 1212) e não questionada.

Do documento 2 (fl. 772), verifica-se que a contribuinte efetuou ajustes de inventário, no ano-calendário 2000, no montante de R\$ 3.818.672,92, os quais não foram objeto de questionamentos por parte das Autoridades Fazendárias.

Os ajustes nos valores de R\$ 636.692,42 e R\$ 776.539,72 foram motivados pela existência de saldos de conta de estoque de anos-calendário anteriores, sem que houvesse saldo físico. Se havia saldo em estoque referente a itens não mais existentes fisicamente, a contribuinte deixou de lançar a resultado de anos-calendário anteriores, custos que neles seriam dedutíveis, a teor do artigo 300 do RIR/1999 e do Parecer Normativo nº 57/1979, caracterizando-se a postergação do lançamento dos custos.

A autoridade fiscal não procurou verificar desde quando tal saldo existia contabilmente e não correspondia à realidade física dos levantamentos de estoque efetuados ao final dos anos anteriores.

Argumentou que a escrituração contábil, devidamente apresentada, goza, pelos ditames do artigo 923 do RIR/1999, de presunção de veracidade.

A autuação utiliza como base questionamento da natureza jurídica de registro contábil já alcançado pela decadência, nos termos do artigo 150 do CTN, posto que o registro contábil que deu origem ao ajuste de inventário ocorreu em 1999 (ou antes), o que configura vício insanável de nulidade do lançamento.

Afirmou que, se não é possível aferir a natureza dos valores lançados na conta que originou o ajuste, não é possível afirmar-se sua indedutibilidade. O mesmo se aplica aos ajustes relacionados nos Anexos I e II (fls. 778/799), os quais foram devidamente comprovados pela escrituração contábil, demonstrando se tratarem de situações de obras, cujos dispêndios para sua confecção deveriam ter sido contabilizados diretamente a despesas e não em estoque, pelo fato de que tais obras sequer chegaram a ser lançadas ao mercado.

Alegou que efetuou os ajustes em questão para adequar sua contabilidade aos ditames da legislação comercial, previstos nos dispositivos legais utilizados pela fiscalização como fundamento para a autuação (249, I, 251, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR/1999);

(iv) Glosa de Despesas – Direitos Autorais (Termo de Verificação nº 03)

Dada a impossibilidade de atender na íntegra o Termo de Intimação Fiscal nº 05, em razão da exigüidade do prazo concedido, e por se tratar de uma infinidade de documentos, entendeu que a autoridade fiscal deveria proceder à análise diretamente no estabelecimento da empresa, com vistas à busca da verdade material.

Afirmou que, diante da ausência de discussão acerca da dedutibilidade das despesas incorridas a título de direitos autorais, a contribuinte apresentou a documentação, a fim de demonstrar a efetiva ocorrência das despesas relacionadas (fls. 665, 1422 e 1423), com a apresentação dos contratos de fls. 1424 a 1877, aliados a extratos bancários (fls. 1878 a 1891, comprovantes de pagamentos (fls. 1892 a 1902), notas fiscais de serviço (fls. 1903 a 1907), razão contábil da empresa (fls. 1908 a 1933), comprovantes de lançamentos complementares (fls. 1934 a 2020), e outros documentos (lista de pagamentos realizados, fls. 2021 a 2045).

Afirmou que alguns dos valores constantes do extratos bancários acostados à impugnação correspondem ao valor líquido pago a título de direitos autorais, já com o

abatimento do imposto de renda retido na fonte (conforme tabela de fl. 666, que indicaria uma amostragem da situação aventada).

Em relação às pessoas jurídicas, afirmou que por vezes apenas uma nota fiscal foi emitida de maneira a abarcar dois ou mais pagamentos realizados.

Os direitos autorais são calculados com base em percentual incidente sobre os valores das vendas realizadas, restando impossibilitada a apresentação de todas as notas fiscais de vendas realizadas pela contribuinte, em todo o território nacional e no exterior, de forma a viabilizar a demonstração da efetiva base de cálculo e exatidão das despesas incorridas.

A apresentação de Recibo de Pagamento a Autônomo – RPA – e notas fiscais de todas as contratações é dispensável, tendo em vista que tais documentos não são exigidos por lei, sendo suficiente a apresentação dos contratos firmados entre a contribuinte e os terceiros para demonstrar a necessidade dos pagamentos de direitos autorais efetivamente ocorridos.

Requeru a realização de diligência para que as autoridades fiscais verificassem a exata extensão do montante a ser excluído da autuação, conforme disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Informou que efetuou o recolhimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre parte do lançamento, no tocante ao presente item, no montante de R\$ 154.075,89;

(v) Despesas Indedutíveis – Amortização de Ágio (Termo de Verificação nº 02)

A aquisição da Editora Ática pela Havas e Abril não é objeto mediato ou imediato do lançamento impugnado, tratando-se de operação absolutamente legal e com evidente intuito e substrato negocial, conforme documentos anexos (fls. 1214/1247), na medida em que duas empresas investiram em sociedade efetivamente existente e operante, sendo uma delas, inclusive, uma sociedade estrangeira.

A utilização da empresa Serra das Araras, juntamente com a JVHA, como veículos de investimento é operação legal, usual e foi efetivada com vistas a viabilizar o negócio jurídico (pelas razões expostas às fls. 673, último parágrafo, a 677 e resumidas nas letras “a” a “c” do item “3” de fls. 677 e 678, com suporte nos documentos de fls. 1248 a 1419).

Nenhuma operação foi feita para encobrir a participação das empresas Abril e Havas, tanto assim que estas sempre participaram do quadro societário da *holding* que detinha a Editora Ática, bem como da gerência dessa *holding*, conforme documentos anexos (fls. 1409 a 1419). Não há qualquer contestação fiscal quanto ao fato da investida, Editora Ática, ser empresa operante, assim como quanto à existência dos atos societários e à realização das operações. Também não são contestados pela fiscalização a existência do ágio na aquisição das participações societárias, a efetiva incorporação e o direito de amortização.

Uma vez justificada a necessidade e usualidade da utilização de empresa para consolidar a posição dos investidores estrangeiros, não há como sustentar a posição da fiscalização segundo a qual teria sido utilizado veículo de consolidação de investimento com a finalidade exclusiva de promover a incorporação um ano depois.

Os investidores, Abril e Havas, poderiam incorporar a Editora Ática ou serem por ela incorporadas e amortizar o ágio, independentemente da existência de empresa intermediária, cuja criação ocorreu antes do próprio registro do ágio; da mesma forma, a Serra das Araras poderia incorporar a Ática ou ser por ela incorporada e amortizar o ágio, independentemente de qualquer ato ou fato.

Foram cumpridos os únicos requisitos para a amortização do ágio, quais sejam: incorporação da investidora pela investida ou vice-versa e fundamento para pagamento desse ágio, fato esse não contestado.

Não cabe a aplicação do Parecer Normativo CST nº 46/1987, mencionado no Termo de Verificação, senão pelas razões já expostas, também porque não se tratam de operações realizadas freqüentemente entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo.

Em nada acrescenta a fundamentação do lançamento de IRPJ (artigos 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único e 229 do RIR/1999), uma vez que as normas legais indicadas tratam basicamente da determinação do lucro real, da obrigatoriedade de manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e da dedutibilidade das despesas pagas ou incorridas.

A mesma falta de fundamentação legal aplica-se para o lançamento da CSLL, fundamentado em normas que tratam basicamente da base de cálculo, alíquota e forma de pagamento da exação.

A absoluta ausência de motivação do lançamento e a falta de instrução probatória conduzem à caracterização da inobservância dos princípios da legalidade estrita, que rege o nosso Sistema Tributário, bem como do contraditório e ampla defesa, previsto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal.

Inexistiria, assim, a apontada simulação, posto que, no presente caso, todos os atos societários existem e de fato ocorreram, causando os efeitos jurídicos que lhes são próprios, tampouco se verifica a simulação relativa, já que inexistente o propósito disfarçado nas operações em questão.

A Lei Complementar nº 104/2001, que admitiu a utilização de interpretação econômica para fins de constituição do crédito tributário, é inaplicável até que venha a ser regulamentada. Também não se aplica na presente situação a teoria do “abuso de direito”, por estar justificada a necessidade e usualidade da utilização de empresa para consolidar a posição dos investidores estrangeiros, pela possibilidade de amortização do ágio independentemente de qualquer empresa intermediária, assim como pelo fato de não ter sido demonstrado que o contribuinte se utilizou de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas com o único fim de obter vantagem fiscal, o que jamais poderia ter ocorrido, visto que a operação questionada pela Fiscalização não é a incorporação, mas a própria utilização de empresa para investimento.

A amortização do ágio, quando da incorporação, foi efetuada em conformidade com o disposto no artigo 7º, inciso III, c/c o artigo 8º, alínea “b”, ambos da Lei nº 9.532/1997 e na Instrução Normativa nº 11, de 10 de fevereiro de 1999. Os fundamentos que supostamente justificariam a glosa da amortização do ágio em nada se aplicam à glosa das despesas diferidas com a pré aquisição da Editora Ática incorridas pela investidora, não havendo qualquer base jurídica, fática, legal, econômica ou de qualquer espécie que justifique o procedimento adotado



pela Fiscalização, uma vez não questionada a incorporação do acervo líquido da Serra das Araras, a existência da conta de ativo diferido naquela empresa, se esse ativo diferido seria realmente um diferido ou uma despesa no ano da ocorrência, ou o laudo do acervo incorporado.

Nesse aspecto, restou igualmente ferido o princípio da legalidade e caracterizado o cerceamento do direito de defesa da impugnante, ensejando, de plano, a declaração de nulidade do lançamento.

(vi) Multa Isolada – Diferença Entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago por Estimativa (Termo de Verificação nº 06 e Termo de Verificação de fls. 2142/2144)

Afirmou que apenas em caso de descumprimento de obrigação acessória é possível a aplicação de penalidade de forma isolada. No presente caso, trata-se de lançamento decorrente de outro lançamento de ofício, no qual já existe a cobrança do valor principal acrescido de multa, situação que caracteriza evidente *bis in idem*, em clara desobediência aos princípios da legalidade, do não confisco e da moralidade administrativa.

Não se configurou a mora no presente caso, por se tratar de multa isolada decorrente de recálculo efetuado em outro lançamento de ofício também ora impugnado, que pode ao final ser declarado insubsistente, e pelo fato de que, à época em que as antecipações podiam ser devidas, o crédito (principal) não era constituído, nem pelo contribuinte, tampouco pela Fazenda.

Defendeu a dedutibilidade da CSLL da Base de Cálculo do IRPJ, sob o fundamento da inconstitucionalidade da vedação à dedução da referida contribuição na apuração do lucro real, em face do disposto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, dos artigos 43 e 110 do CTN e do princípio do não-confisco.

(vii) Da Base de Cálculo da CSLL

Caso seja mantido em parte o lançamento, requereu a exclusão do IRPJ da base de cálculo da CSLL, sob pena de se malferir o conceito de lucro e, conseqüentemente, o disposto no artigo 110 do CTN e o próprio fundamento de constituição da CSLL.

No que tange às glosas de despesas, defendeu que carece de suporte fático-jurídico a autuação no tocante à CSLL, visto que a base de cálculo da CSLL foi tratada de forma taxativa na legislação tributária, fixando-se cada um dos ajustes aplicáveis.

(viii) Da Multa Qualificada

Seria manifestamente ilegal a imposição de multa agravada, aplicada em relação à amortização de ágio e custo de aquisição (item 02 do auto de infração), por não haver comprovação de que a contribuinte tenha agido com intuito de fraude, visto que as conclusões a que chegou a fiscalização não passam de meras presunções de fato, desprovidas de lógica, em razão de todo o demonstrado no capítulo próprio (item VI da impugnação, fls. 668 a 691);

(ix) Dos Juros

Defendeu a inconstitucionalidade e a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC como juros moratórios, por possuir natureza remuneratória e não indenizatória, por afrontar o artigo 192, § 3º, da Constituição Federal e por ultrapassar o limite estabelecido no artigo 161, § 1º, do CTN, sem previsão em lei complementar.

Diligência

O julgamento foi convertido em Diligência, conforme despacho de fls. 2207/2208, relativamente aos fatos descritos nos Termos de Verificação n^{os} 01 e 03.

Conforme Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal, de fls. 3725/3730, no que tange ao Passivo Fictício, no montante de R\$ 77.661,18 (Termo de Verificação n^o 01), foram efetuados ajustes em função da apresentação de novos documentos pelo contribuinte (fls. 2311 a 2344), de acordo com o demonstrativo e observações de fls. 3726 e 3727, não subsistindo a diferença apurada na ação fiscal.

Quanto à glosa de despesas no valor de R\$ 4.383.602,29 (Termo de Verificação n^o 03), a Fiscalização esclarece que, após análise dos documentos apresentados na impugnação e no curso da diligência, foram considerados comprovados os valores listados no quadro de fls. 3729/3730. Quanto aos demais itens, não houve a comprovação da efetividade das despesas e/ou do seu pagamento, pelos motivos mencionados à fl. 3730.

A contribuinte, intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência mencionada, apresentou o arrazoado de fls. 3734/3751. Em suas razões, argumentou, em síntese, que estaria efetivamente comprovada nos autos a existência das despesas operacionais com direitos autorais, através da efetiva prestação do serviço. Nos casos em que não restou comprovado o pagamento, não obstante entender ser matéria alheia à autuação em comento, por estar afeta ao regime de competência, afirmou que procurou trazer aos autos os comprovantes de pagamento a que alude. Informou que solicitou às instituições bancárias a documentação apontada na planilha de fls. 3738/3749 como “Contestação Fiscal”, requerendo sua posterior juntada aos autos, a fim de não restar qualquer dúvida quanto às suas alegações, embora entenda ser desnecessária referida documentação.

Quanto à diferença de R\$ 77.661,18, apontada como Passivo Fictício, a contribuinte concluiu, à fl. 3750, que, *“em face da comprovação quanto à existência das obrigações supostamente indicadas pela fiscalização no Auto de Infração, de rigor se faz o cancelamento quanto a este item da autuação”*.

Às fls. 3607 a 3609, a contribuinte discriminou os recolhimentos efetuados, relativos à parte não contestada das exigências formalizadas no presente feito, conforme planilha de fl. 3610 e DARF de fls. 3611 a 3622.

Às fls. 3753 a 3789, consta expediente da contribuinte, que encaminha cópias de contratos no intuito de comprovar despesas com direitos autorais e repete parte das alegações resumidas no item “11” acima.

DRJ

A DRJ julgou procedentes em parte os lançamentos, às fls. 3790/3825, sob o seguinte fundamento:

(i) Omissão de Receitas – Passivo Fictício (Termo de Verificação nº 01)

Afastou a preliminar de nulidade suscitada, em razão da ausência de caracterização de qualquer hipótese descrita no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Afirmou que a metodologia utilizada pelo Fisco para a apuração do Passivo Fictício, qual seja, a comparação da relação analítica de fornecedores (cotejada com a documentação contábil e fiscal) com os saldos das contas do Passivo, apurados no encerramento do período, tem fundamento na Lei nº 9.430/1996, que estabelece a necessidade de comprovação da exigibilidade de obrigações constantes do Passivo, sob pena de se configurar a presunção legal de omissão de receita.

Quanto à alegação de existência de saldos relativos a períodos já atingidos pela decadência, não é o que se verifica na listagem de fls. 175 a 207, na qual são arroladas operações cujos documentos fiscais foram emitidos no curso do ano-calendário de 2001. Todavia, no curso da diligência fiscal, foram apresentados pelo sujeito passivo os elementos de fls. 2311 a 2344, que acarretaram os ajustes mencionados no Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 3726 e 3727), revelando-se insubsistente a diferença de R\$ 77.661,18, verificada entre a relação analítica já mencionada e os saldos contábeis.

Quanto à falta de comprovação da importância de R\$ 204.557,82, referente aos juros provisionados na conta contábil 211.01.09 (Juros a Pagar – Vendor), assistiria razão à interessada, em parte, ao alegar que a situação em tela não configura omissão de receita, mas .

Pelo demonstrativo de fl. 233, observa-se que foi comprovada a provisão no montante de R\$ 604.231,40, relativa a juros incorridos até a data da liquidação das obrigações. A diferença de R\$ 158.340,90, entre os juros provisionados e aqueles incorridos até 31/12/2001, constituem, de fato, antecipação de despesa, não podendo prevalecer o lançamento efetuado a título de Passivo Fictício.

No entanto, deve ser mantido o lançamento no que concerne à diferença de R\$ 46.216,92, entre o saldo contábil em 31/12/2001, mencionado no referido demonstrativo (R\$ 650.448,32), e os juros ali calculados (R\$ 604.231,40).

Por fim, em relação ao lançamento da diferença de R\$ 2.246,23, apurada na conta 211.02.10, representativa de materiais de terceiros em poder da empresa atuada, de acordo com a planilha de fl. 3610, houve o recolhimento dos tributos correspondentes.

(ii) Subavaliação do Estoque Final de Produtos em Fabricação Acabados (Termo de Verificação nº 05)

Quanto ao presente item, a interessada alega que foi providenciado o recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre ele incidentes, de acordo com a planilha de fl. 3610.



(iii) Glosas de Custos (Termo de Verificação nº 04)

Em relação ao valor glosado de R\$ 34.466,02, contabilizado na conta contábil 421.07.08 (Ordens de Produção Canceladas), a contribuinte providenciou o recolhimento do IRPJ e da CSLL, conforme planilha de fl. 3610.

No tocante ao valor glosado de R\$ 1.683.888,22, integrante do montante contabilizado no ano-calendário de 2000 na mesma conta contábil, a contribuinte efetuou o recolhimento parcial dos ajustes especificados nas letras “c” e “d” da fl. 17 da impugnação (fls. 642 e 771, Anexos I e II de fls. 778 a 799 e planilha de fl. 3610), cuja base de cálculo monta a R\$ 69.348,29.

Quanto à parcela não comprovada, relativa aos lançamentos efetuados em 30/12/2000 e 31/12/2000, na conta contábil já referida, afirmou que não há que se cogitar do exame da dedutibilidade de custos não respaldados em documentação comprobatória.

Nesse contexto, observe-se que a interessada não comprova a alegação de que os ajustes de inventário nos valores de R\$ 636.692,42 e R\$ 776.539,72, efetuados em 30/12/2000 (fl. 772), foram motivados por fatos ocorridos em anos-calendário anteriores. O argumento de ter sido “*o primeiro ano após a assunção dos negócios da impugnante, em virtude de compra*” não afasta a necessidade de comprovação dos lançamentos contábeis e da realização tempestiva destes, dados os Princípios Contábeis da Continuidade e da Oportunidade (Resolução CFC nº 750, de 1993).

Quanto aos demais lançamentos tidos pela Fiscalização como não comprovados, conforme a citada planilha de fl. 483, não socorre a interessada a mera alegação de que se tratam de dispêndios que deveriam ter sido contabilizados diretamente a despesas e não em estoque, por se referirem a obras não lançadas ao mercado. Os custos da produção devem ser registrados em conta de estoque até a comercialização do bem ou até que se configure a perda, que deverá ser comprovada.

Assim, diante da ausência de apresentação de prova quanto aos custos considerados não comprovados pela Fiscalização, manteve o lançamento correspondente.

(iv) Glosa de Despesas – Direitos Autorais (Termo de Verificação nº 03)

No curso da ação fiscal, a interessada comprovou apenas parcialmente os valores creditados na conta contábil 211.02.03 (Direitos Autorais), restando sem comprovação os lançamentos no montante de R\$ 4.383.602,29, relacionados no demonstrativo de fl. 479, anexo ao Termo de Verificação nº 03 (fls. 476 a 478).

Afirmou que a contribuinte deixou de comprovar a efetiva prestação de parte dos serviços, concernentes à contratação, efetiva realização e liquidação. Embora a contabilização ocorra pelo regime de competência, em algum momento posterior deve ocorrer o pagamento, para que reste demonstrada de forma cabal a efetividade da despesa.

No tocante ao valor de R\$ 1.765.446,89, lançado como complemento de provisão em janeiro de 2001 (item de referência “2” da planilha de fl. 3627), esclareceu que a legislação fiscal somente admite a dedutibilidade das provisões expressamente previstas, dentre as quais não se encontra a provisão para pagamento de direitos autorais.

Em conseqüência, cancelou a exigência dos valores comprovados e relacionados nos itens 40 e 41 da decisão, mantendo-se a exigência da parcela não comprovada.

Por último, afirmou que, de acordo com a planilha de fl. 3610, houve o pagamento parcial da exigência sob exame, cuja base de cálculo monta a R\$ 154.075,89.

(v) Despesas Indedutíveis – Amortização de Ágio e Custo de Aquisição (Termo de Verificação nº 02)

Afirmou que o fato de o lançamento fundar-se em presunções ou indícios em nada o desabona, pois são os indícios, ou fatos conhecidos, as bases para construção da prova. Em face de indícios veementes no sentido de que o fato jurídico tributário ocorreu, o lançamento deve ser formalizado. Logo, basta à fiscalização a demonstração inequívoca dos fatos, bem como a seriedade e consistência do vínculo com a infração.

Acrescentou que a simulação corresponde à declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros.

Entendeu que a empresa JVHA Participações S.A. foi constituída para encobrir a participação direta das empresas Abril S.A. e Havas, nas empresas Ática e Scipione. O argumento de que se fez necessária a utilização de uma *holding* para viabilizar o investimento não se sustenta, pois, antes da constituição dessa *holding*, as investidoras Abril e Havas já faziam parte do quadro societário da autuada.

Não procede a alegação de que as investidoras Abril e Havas poderiam incorporar a Editora Ática ou serem por ela incorporados e amortizar o ágio, independentemente da existência de empresa intermediária. Está fartamente evidenciado que as referidas investidoras não deixaram de ser controladoras da investida, desde a aquisição do investimento em 1999, não se vislumbrando o substrato negocial nas alterações societárias que se seguiram.

Por conseguinte, não admitiu a dedutibilidade dos dispêndios tidos como realizados a título de ágio e custo de aquisição da autuada pelos seus próprios acionistas.

Outras questões apresentadas não influem na solução do litígio, tais como a legalidade da aquisição da empresa autuada pelas investidoras Abril e Havas e o fato de a autuada ser empresa operante. Ressalte-se, ainda, que os documentos juntados à impugnação (fls. 1214 a 1419) se referem aos atos societários já mencionados no curso da ação fiscal e, em sua maioria, arrolados no Termo de Verificação nº 02.

Com relação às referências à Lei Complementar nº 104/2001 e à teoria do “abuso de direito”, afirmou que não se trata, *in casu*, de desconsiderar atos lícitos, de impor a opção por atos tributariamente mais onerosos ou aplicar normas anti-elisivas, pois o que se verificou foi a prática de atos simulados, a partir de um conjunto de indícios concretos constatados pela fiscalização, tendo como fim reduzir a base de cálculo dos tributos e contribuições.

Pelo exposto, entendeu restar indubitável a conduta dolosa do sujeito passivo, buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do

fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, mantendo-se a multa de ofício qualificada correspondente.

(vi) Multa Isolada – Diferença Entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago por Estimativa (Termo de Verificação nº 06 e Termo de Verificação de fls. 2142/2144)

Com relação à multa isolada, afirmou que sempre que não forem recolhidos o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 75% sobre o montante não recolhido. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente, sua incidência não é motivada pelo pagamento insuficiente do tributo devido no encerramento do período, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

(vii) Dedutibilidade da CSLL da Base de Cálculo do IRPJ

Quanto à exclusão da CSLL da base de cálculo do IRPJ, a vedação à dedução pretendida foi estabelecida pela Lei nº 9.316/1996, em seus artigos 1º e 4º, não competindo à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade de leis ou atos normativos, por se tratar de atribuição reservada pela Carta Magna ao Poder Judiciário.

(viii) Dos Juros

No que se refere à aplicação e limite dos juros de mora, valendo-se da faculdade legal, o legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 9.065/1995 e, posteriormente, da Lei nº 9.430/1996, determinou que os juros de mora seriam equivalentes à taxa SELIC. Ademais, não há manifestação do Supremo Tribunal Federal considerando inconstitucional a aplicação da taxa SELIC, devendo ser mantido o percentual aplicado.

(ix) Dos Lançamentos Decorrentes

Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e seus decorrentes, às exigências de PIS, COFINS e CSLL se aplica, no que couber, a mesma decisão proferida no tocante ao IRPJ.

(x) da CSLL

Quanto à solicitação de dedução do IRPJ da base de cálculo da CSLL, assinala-se que a referida dedução é expressamente vedada, a teor do disposto no artigo 2º, *caput*, da Lei nº 7.689/1988, que instituiu a referida contribuição. Assim, aplica-se também o entendimento já exposto quanto à impossibilidade de apreciação, pela autoridade administrativa, das arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis.

Com relação à glosa de despesas, não obstante as alegações da contribuinte no sentido de que não afetariam a apuração da CSLL, os ajustes a que se refere a contribuinte são efetuados a partir do “*resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial*” (artigo 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689/1988). Uma vez que se trata de despesas sem comprovação, sua dedução não atende aos ditames da legislação comercial. Por conseguinte, o resultado do período-base é superior ao apurado pela empresa e, desse modo, deve ser também exigida a CSLL em decorrência das glosas.

(xi) Do Valor Tributável Remanescente

Em decorrência da procedência parcial dos lançamentos, relativamente aos fatos descritos nos Termos de Verificação nº 01 e 03, o valor tributável relativo ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2001, sujeitos à multa de 75%, reduz-se para R\$ 4.144.720,31, e o valor tributável referente ao PIS e à COFINS reduz-se para R\$ 48.463,15.

O percentual da multa isolada foi reduzido de 75% para 50%, em razão da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, combinado com o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

RECURSO

A contribuinte, devidamente intimada da decisão recorrida em 03.05.2007, conforme faz prova o AR de fls. 3840, interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 3878/3967, em 04.06.2007.

Em suas razões, a contribuinte suscitou a nulidade do acórdão recorrido, sob o fundamento de que a autoridade julgadora deixou de apreciar a totalidade das razões e provas apresentadas na impugnação. A análise superficial da defesa da contribuinte ocasionou o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo; não há como recorrer de decisão não fundamentada, sem a devida motivação e sem a análise efetiva das provas apresentadas.

Com relação à omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, a contribuinte ratificou a alegação de que a diferença de R\$ 158.340,90, relativa a juros provisionados e aqueles incorridos até 31.12.2001, constitui-se antecipação de despesas, não podendo prevalecer o lançamento a título de passivo fictício.

Afirmou que deveria permanecer a diferença de R\$ 46.216,92 entre o saldo contábil da conta de juros a pagar – vendor. A Fiscalização atribuiu a característica de passivo fictício à diferença de valores de provisão de juros e o saldo da conta existente a tal título no passivo. Para a caracterização de passivo fictício pressupõe-se a manutenção de obrigações já pagas no passivo ou a contabilização de obrigações não comprovadas, o que não ocorreu. A mera diferença de provisionamento de juros sobre passivos existentes não pode ser interpretada como criação de um passivo.

Quanto à glosa de custo de bens e serviços, afirmou que a decisão recorrida não analisou a natureza dos valores que compõe o montante de R\$ 1.683.888,22, no ano 1999. Desconsiderou o fato de que os ajustes de estoques foram efetuados no primeiro ano após a aquisição da empresa. Argumentou que restou comprovado que a contribuinte procedeu ao levantamento e contagem física dos estoques no ano 2000. Ademais, afirmou que os lançamentos efetuados pela contribuinte não tiveram nenhum efeito na conta de resultado, devendo ser cancelado o lançamento correspondente.

Por fim, ratificou as demais alegações de sua impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Relator

Os recursos de ofício e voluntário preenchem os requisitos de admissibilidade, razão porque deles tomo conhecimento.

É matéria do Recurso de Ofício o cancelamento das exigências relacionadas a passivo fictício, objeto do termo de verificação no 01 e as despesas com direitos autorais consideradas como comprovadas, objeto do termo de verificação no 03, além da redução da multa isolada para 50%, tendo sido estas as exigências afastadas pela DRJ.

DA PRELIMINAR

A contribuinte suscitou a nulidade da decisão recorrida, sob o fundamento de que houve a análise superficial das alegações e provas apresentadas.

No entanto, a decisão recorrida analisou todas as razões apresentadas pela contribuinte, bem como os elementos constantes nos autos, fundamentando as razões pela qual julgou parcialmente procedente os lançamentos. Ademais, a contribuinte demonstrou conhecer todas as razões e fundamentos constantes no acórdão recorrido, restando afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Sobre as hipóteses de nulidade do lançamento, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 dispõe o seguinte:

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.

Dessa maneira, considerando a ausência de qualquer hipótese de nulidade descrita, taxativamente, no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte.

Afastada a preliminar de nulidade, passo à análise do mérito.

DA GLOSA DO ÁGIO

Início pela análise da atuação identificada no Termo de Verificação Fiscal nº 02, de fls. 235/245, em que foram considerados indedutíveis os valores contabilizados nas contas contábeis 421.08.07 e 422.04.01 – “AMORTIZAÇÃO ÁGIO INVESTIMENTO”, em 2000, 2001 e 2002, como amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, pelos acionistas (na época quotistas) da Editora Ática S.A.. Foram, ainda, considerados indedutíveis os valores contabilizados nas contas contábeis 421.08.08 e 422.04.02 – “AMORTIZAÇÃO CUSTO DE AQUISIÇÃO”, em 2000, 2001 e 2002, decorrentes de gastos com aquisições de investimentos pelos acionistas da

Editora Ática S.A. e Editora Scipione, tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada, sob o fundamento de que foram realizados atos simulados com o único intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com relação à amortização de ágio, o Decreto nº 3.000/99 dispõe o seguinte:

Art.385.O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I-valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II-ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§1ºO valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§2ºO lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

I-valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II-valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III-fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§3ºO lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

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;

(...)

§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).

Dessa maneira, para fins de amortização do valor do ágio, o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá indicar, por meio de documentação hábil, o custo do investimento e o valor do ágio pago, bem como o fundamento econômico, relativo ao valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Esclareço que a Contribuinte apresentou todos os atos societários ocorridos após a aquisição do investimento que originou o ágio, mas não apresentou a documentação que comprovaria o pagamento do ágio em questão e seu fundamento econômico. No entanto, a fiscalização não contesta a exigência do ágio pago na aquisição da participação societária na Editora Ática, mas apenas os atos societários que se seguiram, quais sejam:

a) o aumento do capital social sócia da SERRA DAS ARARAS, mediante transferência, a seu patrimônio, pela HAVAS e ABRIL, da participação societária adquirida na Editora Ática, a título de integralização de quotas (destaque-se que nesta subscrição de capital não foi pago qualquer ágio ou ganho, tendo sido as quotas subscritas sem ágio e a participação na Editora Ática transferida ao preço de aquisição);

b) o posterior aumento do capital social da JVHA, pela SERRA DAS ARARAS, mediante transferência, ao patrimônio daquela, da participação societária na Editora Ática, a título de integralização de ações (destaque-se que nesta subscrição de capital igualmente não foi pago qualquer ágio ou ganho, tendo sido as ações subscritas sem ágio e a participação na Editora Ática transferida ao valor recebido da HAVAS e ABRIL);

c) a cisão total da SERRA DAS ARARAS, com a versão de parte de seu patrimônio para a JVHA e, a outra parte do patrimônio, para a Editora Ática, nela incluído o ágio pago na aquisição de sua própria participação societária pela SERRA DAS ARARAS, ABRIL e HAVAS.

Importante destacar que o ágio pago na aquisição da participação acionária na Editora Ática poderia ter sido utilizado independentemente dos atos societários considerados simulados pela fiscalização, bastando, por exemplo, que a própria Editora Ática incorporasse a SERRA DAS ARARAS. Destaque-se, ainda, que o ágio pago na aquisição da participação

acionária na Editora Ática, e seu fundamento econômico, não foi objeto de questionamento pela fiscalização.

Entendo que não ocorreu a apontada simulação. Os atos societários indicados acima foram formalmente e regularmente realizados e motivados em reorganização societária, em que os acionistas buscaram manter o controle dos investimentos, pela ABRIL e HAVAS, por meio de sociedades de participação, possibilitando, assim, a implementação da estrutura patrimonial e de gestão por elas desejada. Não há, no caso em análise, propósito disfarçado nas operações em questão, em especial de natureza tributária. Não há motivo simulatório. Se a Contribuinte desejasse tão somente fazer uso do ágio, teria realizado a incorporação de sua controladora; operação que não deveria ser objeto de qualquer questionamento.

Os fatos em análise, entendo, não indicam a simulação alegada. Ocorreu a execução material do pagamento do preço que originou o ágio e os atos societários que a seguiram não têm propósito tributário, mas societário.

Em face do exposto, entendo que o aproveitamento do ágio pela Contribuinte, neste caso, poderia ser de fato realizado, em face dos art. 385 e 386 do RIR, acima já comentados, devendo ser cancelada a correspondente exigência.

PASSIVO FICTÍCIO

Conforme Termo de Verificação nº 01, de fls. 170/173, foi efetuado o lançamento do crédito tributário no valor de R\$ 77.661,18, relativo à diferença entre a relação analítica das obrigações com fornecedores constantes do balanço patrimonial, em 31/12/2001, e os saldos da contabilidade na mesma data; o valor de R\$ 2.246,23, relativo à conta contábil 211.02.10 – “Material de Terceiros em Nosso Poder”; e a importância de R\$ 204.557,82, referente a juros provisionados na conta contábil 211.01.09 – Juros a Pagar – Vendedor, sob o fundamento da caracterização de omissão de receita, em virtude de manutenção no passivo de obrigações não comprovadas.

Inicialmente, com relação ao valor de R\$ 2.246,23, relativo à conta contábil 211.02.10 – “Material de Terceiros em Nosso Poder”, a contribuinte não contestou o lançamento correspondente, tendo efetuado o pagamento do crédito tributário, razão pela qual deve ser considerada matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao valor de R\$ 77.661,18, relativo à diferença entre a relação analítica das obrigações com fornecedores constantes do balanço patrimonial, em 31/12/2001, e os saldos da contabilidade na mesma data, conforme planilha de fls. 3726 do Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal, restaram sanadas as irregularidades apontadas, mediante a comprovação dos valores correspondentes, razão pela qual deve ser cancelado o lançamento correspondente, mantendo-se a decisão recorrida.

Com relação à parcela de R\$ 204.557,82, referente a juros provisionados na conta contábil 211.01.09 – Juros a Pagar – Vendedor, no ano-calendário 2001, o crédito tributário tem origem em suposta omissão de receita, caracterizada por passivo fictício.

O lançamento teve por fundamento o inciso III do art. 281 do Decreto nº 3.000/99, que dispõe o seguinte:

Art.281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I-a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II-a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III-a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

No presente caso, a Fiscalização questiona a contabilização a maior de juros provisionados, como demonstrado na planilha de fls. 233. Dessa maneira, na ausência de comprovação em contrário por parte da contribuinte, entendo que deve ser mantida a exigência fiscal correspondente.

GLOSA DAS DESPESAS

Em relação ao Termo de Verificação nº 03, de fls. 476/478, foi considerada indedutível pela Fiscalização parte das despesas contabilizadas na conta 211.02.03 – “DIREITOS AUTORAIS”, por falta de comprovação do montante de R\$ 4.383.602,29.

Conforme indicado no relatório, a contribuinte apresentou, com sua impugnação, a fim de demonstrar a efetiva ocorrência das despesas relacionadas (fls. 665, 1422 e 1423), os contratos de fls. 1424 a 1877, aliados a extratos bancários (fls. 1878 a 1891), comprovantes de pagamentos (fls. 1892 a 1902), notas fiscais de serviço (fls. 1903 a 1907), razão contábil da empresa (fls. 1908 a 1933), comprovantes de lançamentos complementares (fls. 1934 a 2020) e outros documentos (lista de pagamentos realizados, fls. 2021 a 2045).

Adicionalmente, conforme Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal, de fls. 3725/3730, a Fiscalização, após análise dos documentos apresentados na impugnação e no curso da diligência, considerou comprovados os valores listados no quadro de fls. 3729/3730 e indicou, no quadro de fls. 3730, os motivos pelos quais entendeu não comprovada a efetividade das demais despesas e/ou do seu pagamento.

Entendo, contudo, após análise dos documentos constantes dos autos, em especial os comprovantes de pagamento, extratos bancários e contratos, que resta efetivamente comprovada, nos autos, a efetividade de outros valores de despesas operacionais com direitos autorais, além daqueles já apurados na Diligência Fiscal. Adotando os itens de “referência” indicados no Termo de Intimação Fiscal de fls. 3625/3626 para individualizar cada glosa de despesa, tem-se, em relação aos itens ainda mantidos após a aludida diligência, que apenas em relação aos itens 2, 11, 23 e 25 é que não foram apresentados os correspondentes contratos e, em relação ao item 9, o comprovante de pagamento, de forma suficiente a se comprovar a efetividade das aludidas despesas e seu pagamento. Em relação aos demais itens, resta de fato comprovada a efetividade e pagamento das despesas, ainda que não apresentados todos os documentos exigidos pela fiscalização. Inclusive em relação ao item 3, em que pese não apresentada a memória de cálculo, tem-se que o contrato de edição, a capa do livro, as notas fiscais de prestação de serviços e o comprovante de pagamento são bastantes para a comprovação da efetividade da despesa.

Isoladamente, a falta de assinatura do banco, nos comprovantes de transferência eletrônica, não é bastante para afastar a prova realizada por meio de outros documentos relacionados às correspondentes despesas.

Desse modo, se a contribuinte comprova a efetividade dos pagamentos efetuados, por meio da documentação constante dos autos, que considero suficiente aos fins a que se destina, deve ser restabelecida a dedução das respectivas despesas com direitos autorais, à exceção daquelas individualizadas no Termo de Intimação Fiscal de fls. 3625/3626 sob os nºs 2, 9, 11, 23 e 25.

GLOSA DE CUSTOS

Quanto à glosa de custos de bens e serviços, nos anos 2000 e 2001, referida no Termo de Verificação nº 04, de fls. 480/482, a contribuinte deixou de comprovar os montantes de R\$ 1.683.888,22 e R\$ 34.466,02, correspondentes à parte das despesas contabilizadas nos anos-calendário 2000 e 2001, respectivamente, na conta contábil 421.07.06 – “ORDENS DE PRODUÇÃO CANCELADAS”, como ajustes de estoques de produtos em elaboração e acabados.

A contribuinte efetuou o pagamento do crédito tributário correspondente à parcela de R\$ 34.446,02, razão pela qual a matéria correspondente não será analisada.

Com relação ao valor de R\$ 1.683.888,22, a contribuinte afirmou que os saldos de estoques referem-se a exercícios anteriores, não tendo havido a busca real da natureza dos lançamentos que originaram a conta do ativo, baixada posteriormente a conta de resultado. Ademais, o procedimento adotado pela contribuinte não teria causado nenhum dano ao Fisco, tendo havido a mera antecipação de despesas, com a postergação do pagamento dos tributos.

A glosa em questão decorreu da falta de sua comprovação. Esclareça-se que a escrituração contábil da contribuinte, por si só, não constitui elemento de prova suficiente, sendo necessária a comprovação da efetividade dos custos incorridos, bem como da adequação de sua escrituração fiscal.

Dessa maneira, diante da ausência de comprovação da efetividade dos custos incorridos pela contribuinte, no montante de R\$ 1.683.888,22, entendo que deve ser mantida a glosa correspondente.

VALOR PAGO

Com relação à subavaliação do estoque final de produtos em fabricação acabados de custos, descrita no Termo de Verificação Fiscal nº 05, a contribuinte efetuou o recolhimento do crédito tributário correspondente, razão pela qual a matéria não será analisada.

MULTA ISOLADA

Quanto à multa isolada aplicada, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal nº 06, entendo que esta não deve prosperar. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real Anual poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada.



Encerrado o ano-calendário, autoriza-se à Fiscalização formalizar exigência de crédito que corresponda à diferença de imposto de renda e contribuição social recolhidos com insuficiência. Ocorrida a hipótese de incidência do tributo, o lançamento tributário deve contemplar o valor apurado segundo a Declaração de Ajuste Anual.

Assim, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimento por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em DIPJ apresentada pela contribuinte. Improcede, portanto, a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais, se exigida após o encerramento do exercício.

Ademais, haveria a dupla incidência sobre a mesma base de cálculo. No presente caso, a multa isolada está sendo exigida juntamente com a multa de ofício lançada sobre o tributo não recolhido. As hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória. Segundo o inciso I do §1º do art. 44, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa isolada em questão, por sua vez, não é aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas apenas de aplicação isolada de multa, quando a estimativa mensal não é recolhida.

EXCLUSÃO DA CSSL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Quanto à exclusão do CSSL da base de cálculo da IRPJ, o art. 1º da Lei nº 9.316/96 veda, expressamente, a dedução pretendida pela contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Dessa maneira, deve ser afastada a pretensão da contribuinte, não cabendo ao Conselho de Contribuintes afastar a aplicação de norma vigente, sob argumento de sua constitucionalidade. Nesse sentido, foi editada a Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes, de observância obrigatória, nos seguintes termos:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

GLOSA DE DESPESAS DA BC DA CSSL

No que tange às glosas de despesas da base de cálculo da CSSL, esclareça-se que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 estabelece que aplicam-se a CSSL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos seguintes termos:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se

refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Dessa maneira, são dedutíveis da base de cálculo da referida contribuição as despesas operacionais efetivamente comprovadas pelo sujeito passivo, em consonância com a legislação vigente, devendo, inclusive, ser deduzido o valor do PIS e COFINS, apurado por meio do presente lançamento, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

JUROS DE MORA

Com relação aos juros de mora aplicados, a aplicação da taxa Selic encontra-se em consonância com o art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96, sendo adequado, portanto, o lançamento na forma em que foi realizado. Sobre o tema, inclusive, o Primeiro Conselho de Contribuinte editou a Súmula nº 4, de aplicação obrigatória, nos seguintes termos:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Quanto às alegações quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade dos juros aplicados, esclareça-se que o Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da sua Súmula nº 02, não pode afastar sua aplicação, já que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isto posto, VOTO por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para: (i) excluir a tributação a título de glosa de ágio; (ii) afastar a glosa de despesas de direitos autorais, exceto dos itens 2, 9, 11, 23 e 25 do termo de fls. 3635 a 3626 e 3627 a 3628; (iii) determinar a dedução do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL; e (iv) cancelar a exigência da multa de ofício isolada, mantendo-se a decisão recorrida em relação a suas demais disposições.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2008



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho



Processo nº.:19515.002198/2005-15

Recurso nº.: 159.590

Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA.

Nos debates realizados durante o julgamento do presente recurso acompanhei o ilustre conselheiro relator Alexandre Fonte em todos os itens apreciados. Todavia, apenas no que tange a tributação a título de “glosa de despesa – amortização de ágio” formei convencimento de que a exigência deva ser afastada por outros fundamentos.

No termo de verificação de fl. 02, à fl. 243, está asseverado que *“o ágio e os gastos de aquisição amortizado decorrente da aquisição de investimentos transitou pela empresa Serra das Araras com a única finalidade desta ser incorporada no ano seguinte, transferindo o ágio pago pelos acionistas pra ser amortizado como despesa operacional das investidas(...)* e mais adiante ter salientado que *“as únicas operações realizadas pela empresa Serra das Araras, foram o registro dos investimentos efetuados na Atica e Scipione em 1999 e posteriormente em 2000 e, a cisão total desta e por conseguinte sua extinção no ano de 2000(...)*”, ou seja, restando claro que se trata de uma empresa de passagem, situação típica do chamado “casa-separa”.

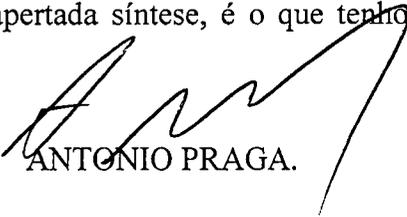
Por óbvio, buscou-se algum tipo de redução de tributos com essas operações. Ainda que se considere que essa redução seria indevida, em face de tudo que foi constatado pela fiscalização, resta verificar se esse ganho foi mesmo com a amortização do ágio.

Ocorre que a existência, o pagamento e a validade do ágio a meu ver não foram suficientemente descaracterizadas pela fiscalização. As empresas Abril e Havas efetivamente pagarão os valores em questão para obter o controle acionário da Ática.

O patrono da recorrente afirmou e reiterou da tribuna que *“se o aproveitamento do ágio era possível através da operação direta, a desconsideração de uma “suposta” operação indireta não teria, de forma alguma, o condão de tornar ilegítimo o que, sem operação indireta, já era legítimo, ou seja, o ágio obtido licitamente quando da aquisição das ações da Ática e sua respectiva dedutibilidade.”* Isso é Fato.

Em verdade, pelas análise dos autos, é possível inferir que o objetivo de todas essas operações foi deixar de recolher o imposto de renda sobre o ganho de capital obtido pelos antigos controladores da Ática.

Em apertada síntese, é o que tenho a consignar, acompanhado o ilustre relator integralmente.


ANTONIO PRAGA.