



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

Processo nº 19515.002625/2003-95
Recurso nº 157.186 De Ofício
Acórdão nº 1103-00.294 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de agosto de 2010
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente 5ª TURMA/DRI-SÃO PAULO/SP
Interessado PROGRESS SOFTWARE DO BRASIL LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa:

INCORPORAÇÃO – MOMENTO DO FATO GERADOR – IRPJ, CSLL

Para fins de IRPJ e de CSLL, o fato gerador se consuma no momento em que se aperfeiçoa a incorporação, *inter partes*, que é a data do evento, independentemente de quando aquela possa produzir eficácia, em geral, perante terceiros, em face do arquivamento dos atos de incorporação. No caso, a incorporação se aperfeiçoou em 22 de dezembro de 1997.

PERDA DE CAPITAL – ÁGIO – DEDUTIBILIDADE - AMORTIZAÇÃO

O art. 7º da Lei 9.532/97, que veio trazer novo tratamento fiscal ao ágio na incorporação da investida pela investidora ou vice-versa, só é aplicável a incorporações aperfeiçoadas a partir de 1998. Até então era aplicável em sua plenitude a disciplina do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77, para apuração de perda de capital dedutível e ganho de capital tributável. De todo modo, a nova disciplina sequer constituiu motivo dos lançamentos, e só por isso nem estaria em jogo no dissídio.

O acervo da incorporada fora avaliada a mercado, permitindo a dedução da diferença entre o valor contábil do investimento e o acervo líquido recebido correspondente à participação da incorporadora como perda de capital dedutível, ou, à opção da contribuinte, à dedução por amortização em até dez anos, na exata conformidade do art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77. Dedução por amortização que atende à norma legal.

PASSIVO INCOMPROVADO – PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS

[Assinatura]

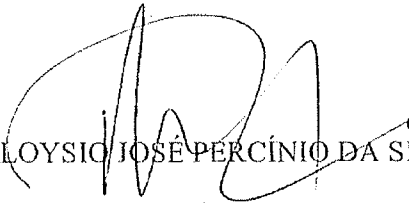
Os lançamentos a débito no passivo jamais podem dar causa às presunções legais de omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade seja incomprovada ou de obrigações já pagas. Pressuposto de fato para tais presunções legais são a criação de passivo de exigibilidade incomprovada (lançamento a crédito) e a falta de baixa do passivo (falta de lançamento a débito) de obrigações pagas ou de exigibilidade incomprovada.

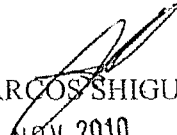
Ademais, a documentação carreada aos autos evidencia que os lançamentos a débito no passivo foram feitos para estorno de passivo e para reclassificação de parte do passivo.

Inexistência da presunção legal de omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA – Relator

EDITADO EM: 10 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Conselheiro Substituto Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Hugo Correia Sotero.

Relatório

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 192 a 194), em fiscalização empreendida junto à recorrente acima identificada, relativa ao ano-calendário de 1998, constatou-se o seguinte:

a) Perda com incorporação

A recorrente contabilizou em conta do Ativo Diferido, subconta Perda com a Incorporação, despesas amortizáveis, no valor de R\$ 5.465.973,79, em virtude da incorporação da sociedade PGS S.A., unificando e centralizando suas atividades, com critério de avaliação do patrimônio da incorporada pelo valor de seu patrimônio líquido, composto de bens tangíveis, avaliados pelo valor de mercado, apurado com base no balancete patrimonial levantado em 22/12/97, demonstrado no Anexo I (fls. 126 e 127), no valor de R\$ 1.302.026,21, contabilizando a partir dessa data, amortização no montante mensal de R\$ 65.071,12, como despesa dedutível, com conseqüente redução do seu lucro tributável.

Em 5/11/2002, a recorrente foi intimada a justificar o procedimento adotado, apresentando contratos e atas de assembléias realizadas, que mencionavam ter suportado o valor de R\$ 6.751.993,00 de ágio. Entretanto, o laudo de avaliação preparado pela empresa EBRAPE — Empresa Brasileira de Avaliações de Patrimônio e Engenharia Ltda. totaliza o valor de R\$ 1.302.026,21.

Novamente intimada, em 7/11/2002, a prestar justificativa da contabilização da perda com a incorporação da empresa PGS e a apresentar os documentos que deram suporte à operação realizada, com a finalidade de justificar a sua causa, a recorrente limitou-se a apresentar planilha identificando a operação em ordem cronológica de data e procedimento, bem como lançamentos contábeis, onde apenas salienta que ocorreu perda de capital, não logrando êxito em esclarecer e comprovar o motivo do lançamento identificado e contabilizado como perda.

Assim, foram deduzidos indevidamente do lucro líquido, para apuração do lucro real, as amortizações decorrentes da contabilização indevida de perda com incorporação, conforme se demonstra:

Período	Valor (R\$)	Período	Valor (R\$)
jan/98	65.071,12	jul/98	65.071,12
fev/98	65.071,12	ago/98	65.071,12
mar/98	65.071,12	set/98	65.071,12
abr/98	65.071,12	out/98	65.071,12
mai/98	65.071,12	nov/98	65.071,12
jun/98	65.071,12	dez/98	65.071,12

b) Passivo não comprovado

A recorrente foi intimada, em 20/02/03, a comprovar a conta Passivo — Fornecedores — Interco, cujos lançamentos escriturados nessa conta, todos referentes à Interco Progress Corporation, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998, estão a seguir demonstrados:

Mês	Valor (R\$)
out/98	2.873.476,49
nov/98	498.650,98
dez/98	1.458.468,40

Por todos os documentos apresentados pela recorrente, a fiscalização concluiu que o Passivo real, que deveria ter sido contabilizado nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998, seria o seguinte:

Mês	Valor (R\$)
out/98	2.456.469,36
nov/98	0,00
dez/98	1.067.563,95

O fato de a escrituração aponta diferenças na contabilização do Passivo configura, por presunção legal (relativa), omissão no registro de receitas, nos montantes a seguir demonstrados:

Mês	Valor (R\$)
out/98	419.007,13
nov/98	498.650,98
dez/98	390.904,45

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 1998:

1) IRPJ (fls 195 a 199) – Omissão de receitas – Passivo não comprovado e Amortização – Valores não amortizáveis (arts 195, I e II, 197, e § único, 226, 228, 242, 265, § 2º, e 266, do RIR/94; arts. 13, III e 24, da Lei 9.249/95; e art. 40 da Lei 9.430/96) – valor total: R\$ 1.279.733,70;

2) PIS (fls. 200 a 20) – PIS sobre omissão de receita – apuração reflexa (art 3º, b, da LC 07/70; art 1º, § único, da LC 17/73, Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea b, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF 142/82; art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; e arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º, da MP 1.212/95, e suas reedições, convalidadas pela Lei 9.715/98) – valor total R\$ 22.025,11;

3) COFINS (fls. 204 a 207) – COFINS omissão de receita (arts. 1º e 2º, da LC 70/91; e art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95) – valor total R\$ 67.769,69;

4) CSL (fls. 208 a 212) – Falta de recolhimento da CSL e Omissão de receita (art. 2º e §§, da Lei 7.689/88; arts. 19 e 24, da Lei 9.249/95; art. 1º da Lei 9.316/96; e art. 28 da Lei 9.430/96) – valor total R\$ 429.256,22.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente cientificada dos lançamentos em 07/07/2003 (fls. 197, 202, 206 e 210), a recorrente apresentou, em 5/08/2003, impugnação (fls. 216 a 230), alegando que:

IRPJ

a) Da perda na incorporação

No mês de dezembro de 1997 – quando ocorreu a incorporação da PGS pela recorrente – havia sido publicada a Lei 9.532/97, fruto do parcial aproveitamento da MP 1.602/97, cujo art. 7º veio a introduzir significativa modificação no tratamento fiscal das operações de reorganização societária.

Dessa forma, a desse mês, o ágio apurado em conformidade com os critérios do Decreto-lei 1.598/77, ou seja, o excedente pago pela aquisição da participação societária em relação ao seu valor patrimonial, desde que justificado e suportado por laudo, passou a ser, quando da ocorrência dos eventos fusão / cisão / incorporação, amortizável para fins fiscais. Até então, a mais-valia paga pelo investidor podia ser amortizada para fins fiscais, mas, mesmo nas hipóteses de reorganização societária, ordinariamente não gerava reflexos fiscais.

Ocorre, contudo, que não se cuida aqui de matéria subsumida aos comandos do art. 7º da Lei 9.532/97. O que se tem, isto sim, é incorporação regida pelo artigo 380 do RIR/94.

Admitia a legislação, desde antes da edição da Lei 9.532/97 e tal como admite ainda hoje o artigo 430 do RIR/99, que na incorporação da investida pela investidora a diferença entre o acervo líquido recebido e o valor contábil do investimento fosse deduzida para fins de apuração do lucro real, desde que avaliado tal acervo a preços de mercado (em oposição à simples incorporação por valor contábil dos bens da investida). Permitia, ademais, a legislação à época dos fatos, tal como ainda hoje permite, que a apropriação ao resultado da eventual perda decorrente do processo de incorporação fosse postergada no tempo, mediante registro de um ativo diferido passível de amortização no período máximo de 10 anos.

No caso em tela se deu, simplesmente, a realização de operação de incorporação sujeita ao regramento do artigo 380 do RIR/94.

No início de dezembro de 1997, a recorrente era titular de participação no capital da PGS, participação essa registrada em seus livros pelo valor contábil de R\$ 6.752.000,00, conforme evidenciado no Livro Diário (fl. 282). Deliberaram, então, os sócios de ambas as empresas promover a incorporação da PGS pela recorrente, nos termos do Protocolo de Justificação (fls. 283 a 287), em cujo item 6 ficaram estabelecidos os parâmetros que haveriam de presidir a operação.

Determinou-se, inicialmente, o levantamento de balancete pela PGS, o qual constitui o Anexo I que acompanha o Protocolo (fls. 288 e 289). Nesse balancete é que se

constatou que o ativo total da incorporada alçava à casa de R\$ 1 302 026,21, e não no laudo de avaliação, como fez constar a Auditora Fiscal no item 2 do Termo de Verificação.

No aludido balancete:

- O ativo da PGS encontrava-se composto por "caixa/bancos" (cujo valor de mercado, por evidente, equivale ao contábil), "licenças de programas" (despesas com apropriação diferida, para as quais sequer há que se falar em valor de mercado), e "móveis/utensílios/equipamentos (únicos bens que poderia apresentar divergências entre a contabilidade e o mercado);
- O passivo/patrimônio líquido compreendia apenas as contas de "capital" e "prejuízos acumulados" (insuscetíveis de discrepância entre a expressão contábil e sua dimensão de mercado).

Aprovou-se, ainda, na ocasião, a contratação da EBRAPE para, à vista do supracitado balancete, realizar o trabalho de *"proceder à verificação e avaliação do patrimônio líquido da Incorporadora, objeto da incorporação, a ser vertido, e elaborar o competente Laudo de Avaliação e Verificação a Valor de Mercado (Laudo) (item 7 do Protocolo). O referido "Laudo" (fls. 290 a 302) concluiu importar o valor de mercado de todos os bens tangíveis da PGS em R\$ 106.900,00, em oposição aos R\$ 100.611,44 do registro contábil constante do balancete de 22/12/97 (diferença de R\$ 6.288,56).*

Finalmente, foi a incorporação aprovada pela incorporada (fls. 303 e 304) e pela incorporadora (fls. 305 a 311), tendo o correspondente acervo líquido sido registrado pela incorporadora em consonância com os valores de mercado discriminados no competente laudo, tal como consta no Livro Diário (fl. 312). Destaque-se que, para melhor evidenciar o registro a mercado, lançou-se e imediatamente estornou-se o valor contábil dos bens, para em seguida proceder-se à escrituração definitiva do valor de mercado discriminado no laudo.

Tendo a recorrente um investimento da PGS registrado por R\$ 6 752.000,00, e recebendo, por ocasião da extinção do mesmo pela incorporação, um acervo líquido, avaliado a preços de mercado, de pouco mais de R\$ 1,3 milhão, estava ela autorizada a registrar como perda de capital dedutível a diferença de R\$ 5.443.685,23 (R\$ 6.752.000,00 - R\$ 1.302.026,21 - R\$ 6.288,56), nos termos do artigo 380 do RIR/94. O único equívoco da recorrente foi um pequeno lapso material no registro da perda, efetuado a mais em R\$ 20.000,00 (R\$ 5.463.685,23, em vez de R\$ 5.443.685,23).

No afã de glosar eventual falta de justificativa para "ágio da aquisição" de participação societária, olvidou-se a autoridade fiscal de que se tratava de "perda na extinção" com avaliação a mercado do acervo líquido.

b) Do Passivo não comprovado

Relativamente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998, teria havido, no entender da fiscalização, o registro/manutenção no Passivo de obrigações inexistentes, presumindo-se omissão de receitas.

Preliminarmente, manifestou a recorrente sua estranheza quanto ao procedimento da fiscalização em glosar valores intermediários (outubro e novembro de 1998), na medida em que seriam relevantes apenas as obrigações inexistentes mantidas no passivo ao final do exercício (31 de dezembro), e porventura não liquidadas no período seguinte.

Excessos eventualmente registrados em período intermediário, mas não refletidos no balanço ao final do período, podem decorrer das mais variadas circunstâncias, como por exemplo lançamentos incorretos estornados no curso do próprio ano. Tanto é assim, que, invariavelmente, os autos de infração consideram apenas o saldo do passivo no encerramento de cada período.

Além disso, observou-se que as supostas diferenças nada mais são do que valores lançados a débito da conta de passivo interno. Em se tratando de conta de passivo, a qual ordinariamente deveria receber apenas lançamentos a crédito, a auditora fiscal concluiu que registros feitos a débito serviriam apenas para retificar prévios créditos a maior, indicativos de omissão de receita.

Na realidade, o que se deu foi o seguinte:

1) Para fins de efetuar impugnante pré-fechamento mensal, a recorrente estimava o valor dos royalties devidos à Interco, efetuando o lançamento dessa verdadeira provisão a débito do resultado e a crédito da conta de passivo Interco;

2) Por ocasião do encerramento do mês, comparava-se o valor da provisão com o dos royalties efetivamente devidos. Se inferior à provisão, promovia-se a complementação (a débito de resultado e crédito do passivo). Se superior, implementava-se a correspondente reversão (a débito do passivo e crédito de resultado);

3) Finalmente, também por ocasião do encerramento efetivo do mês, quando determinado o montante correto dos royalties, promovia-se o destaque contábil do IRRF devido sobre a futura remessa, mediante débito à conta Interco e crédito em outra conta do passivo, exclusiva para o IRRF.

Tomando por base o procedimento acima descrito, a recorrente apresentou (fls. 226 e 227) suas explicações (mencionando documentos comprobatórios) acerca das diferenças relativas aos meses de outubro (fls. 312 a 316), novembro (fls. 317 e 318) e dezembro (fls. 319 a 323) de 1998, destacando que simples estornos e reclassificações feitos no próprio mês, principalmente dentro do próprio grupo do passivo, não podem levar à suposição de omissão de receita.

Conclui-se, portanto, pela improcedência desse item da autuação.

CSL

Complementou, além do exposto, que nenhum dos dispositivos legais citados como fundamento da autuação determina que as despesas porventura indedutíveis para fins de IRPJ sejam igualmente tratadas como indedutíveis na apuração da CSL.



Assim, mesmo que reputadas indedutíveis perante o IRPJ as parcelas de amortização da perda decorrente da incorporação da PGS, nem mesmo assim seria cabível a pretensão de fazer incidir sobre tais valores a cobrança da CSL.

PIS e COFINS

Além do já exposto, há que se observar que, ainda que houvesse omissão de receita, nem mesmo assim poderia prosperar a pretensão deduzida por intermédio do Auto de Infração, porquanto, apesar do disposto no § 2º do art. 24 da Lei 9.249/95, à época dos fatos o PIS e a COFINS sô estavam autorizados a tributar o faturamento decorrente da venda de mercadorias / prestação de serviços, sob pena de ofensa à hierarquia das leis, consagrada pela CF/88.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO DE OFÍCIO

Em 9/01/2007, acordaram os membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo, por unanimidade de votos, considerar improcedentes os lançamentos, pelos motivos abaixo sintetizados:

- a) Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, é dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir, avaliado a preços de mercado, podendo a recorrente, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;
- b) Inexistindo de presunção legal de omissão de receitas relativa a lançamentos a débito do passivo, votou-se pela exoneração da exigência correspondente à omissão de receitas, considerando improcedentes os lançamentos; e
- c) Verificando-se que o crédito tributário exonerado (tributos e multa de ofício) ultrapassa o limite de alçada dessa DRJ, faz-se necessária a apresentação de recurso de ofício

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA

Como se viu do relatório, cuida-se de remessa de ofício ou, na linguagem do PAF, de recurso de ofício.

Ab initio, observo que, para fins de IRPJ e de CSL, a concreção do fato gerador se dá na data do aperfeiçoamento dos atos de incorporação, independentemente de a incorporação produzir ou não eficácia perante terceiros para outros fins, em face da data do arquivamento dos atos de incorporação.

Quero com isso dizer que o fato gerador de IRPJ e de CSL se *consuma na data* em que, *ope legis*, se tem por *aperfeiçoada a incorporação*, com plenos efeitos *inter partes*, mesmo que o arquivamento dos atos se dê após 30 dias da conclusão da incorporação, vale dizer, *ainda que a eficácia* da incorporação, *em geral*, perante *terceiros* se irradie a *partir do despacho que defere o arquivamento*, conforme o art 36 da Lei 8.934/94 e o art. 33 do Decreto 1.800/96

Tudo isso porque, nos termos dos arts 1º, § 1º e 28, da Lei 9.430/96¹, a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL se dá *na data do evento de incorporação*. Ou seja, ao se dar o arquivamento dos documentos de incorporação somente após 30 dias dessa, e, portanto, a incorporação produza eficácia perante terceiros (em geral) só a partir da data do despacho que defere o arquivamento, o fato gerador de IRPJ e de CSL se concretiza na data em que a operação de incorporação (negócios jurídicos) se completa. E a incorporação se conclui com a aprovação do laudo de avaliação pelas sociedades envolvidas.

Feita essa consideração inicial, noto que a incorporação se aperfeiçoara, *ipso facto*, em 22/12/97, conforme fls. 119, 120, 163 a 165, 303 a 310.

Fiz essa observação preambular, pois entendo que a disciplina tributária para dedução ou não do ágio na incorporação da investida pela investidora ou vice-versa, carreada

¹ Art 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art 21 da Lei nº 9 249, de 26 de dezembro de 1995

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei

9

pelos arts. 7º e 8º, da Lei 9 532/97, só é aplicável para incorporações aperfeiçoadas a partir de 1998². E isso, por conta do seguinte.

É a dicção dos arts 7º e 8º, da Lei 9 532/97, já com as alterações da Lei 9.718/98:

Art. 7º. 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 art. 20 do Decreto-lei nº 1 598, de 26 de dezembro de 1977.

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1 598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa³,

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1 598, de 1977, 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 a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1 598, de 1977, 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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1 598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (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

§ 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:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III,

² É de se registrar que o art 81, II, da Lei 9.532/97 dispõe que a vigência (eficácia) daqueles preceitos se inicia a partir de 1º/01/1998

³ A alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei 1 598/77 refere-se ao valor de mercado de bens do ativo da controlada ou coligada como fundamento econômico do ágio. A alínea "b" do § 2º do art. 20 remete à expectativa de rentabilidade futura da controlada ou coligada como fundamento econômico do ágio. A alínea "c" do § 2º refere-se ao fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas como fundamento econômico do ágio

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV

§ 3º. O valor registrado na forma do inciso II do caput

a) 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 devolução de capital,

b) 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 da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente

§ 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

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando

a) o investimento não foi, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido,

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária

Imaginemos que a incorporação da investida pela investidora tenha ocorrido em 1997.

No caso de o acervo da incorporada ter sido avaliado a valor de mercado, a diferença negativa entre o valor contábil da participação na incorporada (mais ágio ou menos deságio que já houvessem sido amortizados contabilmente) e o valor do acervo líquido recebido correspondente à participação da incorporadora pode ser deduzida integralmente no momento da incorporação. Isso, na conformidade do art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77 (reproduzido no art. 430, I, do RIR/99 e no art. 380, I, do RIR/94)⁴

⁴ Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art. 34. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

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

É dizer, essa diferença negativa pode ser reconhecida como perda de capital no ano-calendário de 1997 – o que, *por si*, já não dá azo à aplicação do art. 7º da Lei 9.532/97.

Ainda no quadro exposto acima, se a incorporada optar por tratar a referida diferença negativa como ativo diferido, para fins de determinação do lucro real, para amortizá-la no prazo máximo de 10 anos, como permite expressamente o art. 34, I, segunda parte, do Decreto-lei 1.598/77, não haveria juridicidade para se aplicar o novo tratamento imposto pelo art. 7º da Lei 9.532/97 a essa parcela diferida.

Afinal, a diferença negativa em questão, na disciplina vigente ao tempo da sua apuração, permitiu sua dedução integral no ato e por diferimento, à opção do contribuinte.

Se ele pode deduzir tudo no ato, com a cobertura da norma legal então vigente, *não há fundamento* para se dizer que não há a cobertura daquela norma legal sobre a parcela diferida à opção do contribuinte (quando aquela norma legal assim o permite), e que se aplica à parcela a ser amortizada a partir de 1998 a nova disciplina do art. 7º da Lei 9.532/97. Aqui, sim, a *norma legal incorporou*, aliás, *expressamente*, o adágio "*quem pode o mais pode o menos*" (que, alerte-se, nem sempre tem cabimento).

Seria agredir, de forma indireta, a norma legal que permitiu a dedução da perda de capital no ato. E, nesse contexto, seria agredir, de forma direta, a norma legal que permitiu adicionalmente a dedução da perda de capital de forma diferida (amortização no prazo máximo de 10 anos).

Se o acervo da incorporada tiver sido avaliado a *valor contábil*, a diferença negativa entre o valor contábil da participação na incorporada (mais ágio ou menos deságio que já tenham sido amortizados contabilmente) e o valor do acervo líquido recebido correspondente à participação da incorporadora é indedutível, conforme o art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77, a *contrario sensu*. E, suponha-se que a participação que a incorporadora tinha na investida houvesse sido adquirida com ágio, com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura.

Também nesse caso não haveria juridicidade para o contribuinte pretender aplicar a nova disciplina do art. 7º, III, da Lei 9.532/97 para o ágio, e assim deduzir a amortização do ágio na conformidade desse preceito legal, e afastar a regra de indedutibilidade do art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77, que já cobriu o suporte fático em comentário. Ou seja, nesta hipótese, *não poderia o contribuinte deduzir o ágio*, à alegação de que seu fundamento econômico é a expectativa de rentabilidade futura.

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

- a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e
- b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente

§ 2º O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Em síntese, essas as razões pelas quais entendo não ser aplicável o art. 7º da Lei 9.532/97 às despesas de amortização de perda de capital em dissídio.

De todo modo, acentuo que, sobre a questão da perda de capital (diferimento via amortização), a autoridade fiscal não lançou motivo no e tampouco invocou o tratamento fiscal previsto pelo art. 7º da Lei 9.532/97, e, é claro, não o citou como capitulação legal.

Outrossim, ainda que se pudesse cogitar da aplicabilidade do art. 7º da Lei 9.532/97, o que já a afastei pelas razões antes deduzidas, a este juízo resultaria interdita sua aplicação, sob pena de evidente inovação no lançamento.

Quando muito poderia ser divisado no lançamento o apoio no citado art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no atual art. 430 do RIR/99 e no art. 380 do RIR/94. Os preceitos invocados expressamente pela autoridade fiscal foram: arts. 195, I 197, parágrafo único, 242, 265, § 2º e 266, do RIR/94 e art. 13, III, da Lei 9.249/95.

O art. 195 do RIR/94 corresponde ao atual art. 249 do RIR/99; o art. 197, parágrafo único, do RIR/94 corresponde ao atual art. 251 do RIR/99; o art. 242 do RIR/94 é o atual art. 299 do RIR/99; os arts. 265 e 266, do RIR/94 são os atuais arts. 325 e 326, do RIR/99.

O art. 299 do RIR/99 (art. 242 do RIR/99) é a regra geral de despesas necessárias, sendo dispensável sua transcrição. Em que pesem os demais também sejam adrede conhecidos, notadamente os de amortização, transcrevo os excertos invocados.

Art. 195. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º)

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

Art. 197. ()

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º)

Art. 265. ()

§ 2º. Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Regulamento (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 5º)

Art. 266. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 58)

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões,

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização,

c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio,

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor,

e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 269;

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período-base, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 3º, "a"),

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o caput do art. 288, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 3º, "b");

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 288, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 3º, "b"),

d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 3º, "c"),

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 3º, "d"),

f) os juros durante o período de construção e pré-operação (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 15, § 1º, "a"),

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, ou de implantação do empreendimento inicial (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 15, § 1º, "b"),

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 15, § 1º, "c").

É a dicção do art. 13, III, da Lei 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas

as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4 506, de 30 de novembro de 1964.

()

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços,

Nenhum dos preceitos supradescritos é causa para interditar a dedução da amortização da perda de capital diferida, nos termos do art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 380, I, do RIR/94 e no art. 430, I, do RIR/99.

Como se vê da fl. 288, os valores das contas “Caixa” (R\$ 100,00), “Bancos conta movimento” (R\$ 1.179.026,21) e “Licenças de uso de programas” (R\$ 22.288,56) foram vertidos para a incorporadora pelo valor contábil, segundo balanço da incorporada de 22/12/97, e os itens “Móveis e utensílios” e “Equipamentos de informática” foram vertidos para a incorporadora pelo valor de mercado, segundo laudo de avaliação de fls. 290 a 302, pelo valor de R\$ 106.900,00.

Os valores das contas vertidos a valor contábil correspondem a valores de mercado dos itens dessas contas. É dizer, o valor contábil é o valor de mercado. Afinal, como se falar que o dinheiro a valor contábil é um e a valor de mercado é outro? Impossível, a menos não que se cuidasse de moeda de curso forçado (por ex., dólares, euro) e na data do balanço para incorporação esse ativo não tivesse sido atualizado (variação cambial).

O valor contábil do investimento na incorporada era de R\$ 6.752.000,00 (fl. 282, conforme folha do Diário da incorporadora) e o valor de mercado do acervo recebido da incorporada era de R\$ 1.308.314,77 (a incorporada era subsidiária integral da incorporadora). Com isso, a perda de capital foi de R\$ 5.443.685,23 (R\$ 6.752.000,00 – R\$ 1.308.314,77). A própria interessada, em sua peça inaugural, reconheceu que considerou indevidamente uma perda de capital a maior de R\$ 20.000,00 (R\$ 5.463.685,23).

Diante de tudo quanto ficou deduzido, entendo não haver ocorrido dedução indevida de despesas de amortização da perda de capital diferida (registrada no ativo diferido, como faculta o art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77), objetivadas nos autos de infração em causa.

A interessada reconheceu despesas de amortização de perda de capital no ano-calendário de 1998 no montante de R\$ 780.853,44 (R\$ 65.071,12 x 12 – fls. 198 e 199) – valor bem inferior aos R\$ 5.443.685,23. Ou seja, no ano-calendário de 1998, alcançado pelos autos de infração em dissídio, a interessada amortizou R\$ 780.853,44.

Outrossim, não merece reproche o decisório *a quo*

Por outro lado, observo que, diversamente do colocado pela interessada, a regra do art. 34, I, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzida atualmente no art. 430, I, do RIR/99 (art. 380, I, do RIR/94) sofreu, sim, derrogação, em face dos arts. 7º e 8º, da Lei 9.532/97, mas não ab-rogação – tanto que foi reproduzida no RIR/99.

A bem ver, a vigência dos arts 7º e 8º, da Lei 9.532/97 (reproduzido no art 386 do RIR/99) deixou espaço absolutamente residual para a incidência do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77 (art. 430 do RIR/99).

Toda a parcela do ágio passou a ter o tratamento prescrito pelo art. 7º da Lei 9.532/97 (dedutível ou não, conforme o fundamento econômico, e no prazo previsto na norma legal)

Somente o investimento descontado do ágio é que se passa a subordinar à incidência do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77, o que, em termos práticos, conduz à nossa suposição de serem rarefeitos os casos que levem à sua aplicação (= perda de capital dedutível e ganho de capital tributável).

De todo feito, essa intelecção adversa da interessada e que merece ser rechaçada não interfere para o desfecho da questão controvertida.

Sob essa ordem de considerações, nego provimento ao recurso de ofício sobre a questão da perda de capital, inclusive quanto à CSL, reflexa.

Passo ao exame da questão da omissão de receitas por passivo incomprovado, que se refere aos meses de outubro a dezembro de 1998.

Para chegar à presunção legal de omissão de receitas do art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 (art. 228, *caput*, do RIR/94 ou art. 281, II, do RIR/99) e do art. 40 da Lei 9.430/96 (art. 281, III, do RIR/99), foram impingidos pela autuante lançamentos *a débito* na conta do passivo – e não lançamentos *a crédito* no passivo ou a falta de sua baixa.

O primeiro preceito legal citado versa sobre presunção legal relativa de omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações já pagas⁵; o segundo preceito trata da presunção legal relativa de omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações de exigibilidade incomprovada (e também de falta de escrituração de pagamento efetuados, mas não se empregou essa hipótese presuntiva).

É a dicção do art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 228, *caput*, do RIR/94 (e no art. 281, I e III, primeira parte, do RIR/99):

Art. 228 O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

()

E o art. 40 da Lei 9.430/96 (reproduzido no art. 281, II e III, segunda parte, do RIR/99):

⁵ Bem como por saldo credor de caixa - hipótese que não está em causa (não utilizada)

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

A interessada alegara que os lançamentos *a débito* no passivo questionados pela fiscalização referem-se fundamentalmente:

a) à reversão do passivo relativo a *royalties* (até então com caráter de provisão) no final do mês - momento da definição do valor efetivamente devido - em contrapartida ao lançamento *a crédito* na conta de custos (conta de resultado);

b) à reclassificação no final do mês (já com o valor correto de *royalties* devidos) de parte do valor dos *royalties* no passivo para outra conta do passivo de IRRF devido - lançamento *a débito* em *royalties* contra o lançamento *a crédito* em IRRF. Carreou aos autos documentos que procuram comprovar a correção dos lançamentos *a débito* em dissídio.

Nesse passo, insta pontuar que os lançamentos *a débito* jamais podem dar causa às presunções legais de omissão de receitas em comentário. O pressuposto de fato para as presunções legais em causa são a criação do passivo de exigibilidade incomprovada, mediante o lançamento *a crédito* em contrapartida *a débito* em conta de resultado, e sobretudo, a falta de baixa do passivo (falta de lançamento *a débito* no passivo) de obrigações (passivo) pagas ou de obrigações de exigibilidade incomprovada.

É o lançamento *a crédito* no passivo ou a falta de lançamento *a débito* no passivo que pode eventualmente constituir suporte fático das presunções de omissão de receita em dissídio. Não os lançamentos *a débito* no passivo.

Como bem acentuou o relator no voto do órgão julgador *a quo*, os docs. 12 a 19 juntados aos autos com a peça impugnatória comprovam as alegações da interessada

Nesse sentido, em outubro de 1998, vê-se lançamento *a débito* do passivo - Interco (2111.0082.00085) contra o lançamento *a crédito* em contas de resultado de custos de R\$ 328.148,00; e lançamento *a débito* do passivo - Interco, contra lançamento *a crédito* no passivo de IRRF (2113.0292.00293) de R\$ 88.859,13, correspondente à reclassificação de parte do passivo de *royalties* à Interco para IRRF (fls. 315 e 316) Total dos lançamentos de R\$ 417.007,13 (R\$ 328.148,00 + R\$ 88.859,13).

Em novembro de 1998, nota-se lançamento *a débito* do passivo - Interco contra o lançamento *a crédito* em contas de resultado de custos de R\$ 453.135,21; e lançamento *a débito* do passivo - Interco, contra lançamento *a crédito* no passivo de IRRF de R\$ 45.515,77, relativo à reclassificação de parte do passivo de *royalties* à Interco para IRRF (fls. 317 e 318). Total dos lançamentos de R\$ 498.650,98 (R\$ 453.135,21 + R\$ 45.515,77).

Em dezembro de 1998, vê-se:

- lançamento *a débito* do passivo - Interco contra lançamento *a crédito* no passivo de juros sobre empréstimos (2111.0344.00345) de R\$ 477.011,59, relativo a reclassificação no passivo;

- lançamento *a débito* do passivo – Interco contra lançamento *a crédito* no passivo de IRRF de R\$ 74.079,66, correspondente a reclassificação de parte do passivo de *royalties* à Interco para IRRF; e

- lançamento *a débito* de IRRF de R\$ 160.125,30 e despesas por serviços bancários de R\$ 61,50 contra lançamento *a crédito* de bancos de R\$ 160.187,00 (fls 319 a 321) – este lançamento contábil foi aceito pela autuante. Neste último lançamento contábil, vejo que há um erro material do órgão julgador *a quo*, mas que não implica mudança de conclusão.

Total dos lançamentos de R\$ 390.904,45 (R\$ 477.011,59 + R\$ 74.079,66 – R\$ 160.125,30 – R\$ 61,50).

Enfim, fica evidente que a pretensão fiscal não tem juridicidade.

Dessa forma, nego provimento ao recurso de ofício sobre a questão da presunção de omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigação já paga ou incomprovada, inclusive quanto à CSL, ao PIS e à COFINS, reflexas.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego integralmente provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA