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

Processo nº	19515.002731/2004-50
Recurso nº	178.708 Voluntário
Acórdão nº	**1102-00.408 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de fevereiro de 2011
Matéria	IRPJ e CSLL
Recorrente	PROGRESS SOFTWARE DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL – Matéria: IRPJ

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – Não tendo sido apurada a ocorrência de planejamento tributário ilegal no momento do lançamento tributário não cabe à DRJ trazer à baila a fim de manter o lançamento efetuado, sob pena de inovação do lançamento.

INCORPORAÇÃO DE CONTROLADA - Na incorporação de empresa controlada é lícito ao contribuinte deduzir como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado. Art. 430 RIR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento fiscal em sua íntegra, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator

Editado em: 16 MAI 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente da Turma), José Sérgio Gomes, João Otávio Oppermann Thomé, João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), Manoel Mota Fonseca e Silvana Rescigno Guerra Barreto.

Relatório

Trata-se de autos de infração relacionado a IRPJ no valor de R$ 470.542,25 (quatrocentos e setenta mil quinhentos e quarenta e dois mil reais e vinte e cinco centavos) e CSLL no valor de R$ 150.573,51 (cento e cinquenta mil quinhentos e setenta e três reais e cinquenta e um centavos), ambos atualizados, com multa e juros e lavrados no dia 24 de novembro de 2004 por dedução indevida de despesas do lucro líquido do anos-calendários de 1999 e 2000.

De acordo com o termo de verificação fiscal de fls. 154/156 a contribuinte contabilizou em conta do Ativo Diferido, subconta "Perda com a incorporação" despesas amortizáveis no valor de R$ 5.465.973,79 (cinco milhões quatrocentos e sessenta e cinco mil novecentos e setenta e três reais e setenta e nove centavos) em virtude de incorporação da sociedade PGS S/A CNPJ nº 02.099.546/001-77. O critério para contabilização do patrimônio da incorporada foi o valor de seu patrimônio líquido composto por bens tangíveis, avaliados pelo valor de mercado, apurado com base no balancete patrimonial de 31/12/1997, no valor de R$ 1.302.026,21 (um milhão trezentos e dois mil vinte e seis reais e vinte e um centavos) contabilizando, a partir desta data, amortização mensal de R$ 65.071,12 (sessenta e cinco mil setenta e um reais e doze centavos) como despesa dedutível, com consequente redução de seu lucro líquido.

Ainda, segundo o termo lavrado pela fiscalização, em 15 de janeiro de 2004 a contribuinte foi intimada a apresentar as justificativas da contabilização da perda com a incorporação da empresa PGS S/A e os documentos que deram suporte a operação realizada, inclusive o laudo de avaliação que o contrato de aquisição mencionava. Contudo, a empresa apresentou algumas planilhas identificando a operação em ordem cronológica de data e procedimento, bem como lançamentos contábeis, onde somente salienta que ocorreu perda de capital, não conseguindo esclarecer e comprovar o motivo do lançamento identificado e contabilizado como perda.

Diante disso, a fiscalização entendeu que foram deduzidas indevidamente do lucro líquido para apuração do Lucro Real, na conta 03.03.07.03.09 de janeiro a junho de 1999 definida como amortização de *Goodwill* e na conta 5895, definida como amortização perda incorporação PGS de julho de 1999 a dezembro de 2000, o valor mensal de R$ 65.071,12.

A contribuinte impugnou os lançamentos, (folhas 17/186) alegando que a autoridade, imaginando tratar-se de incorporação, regida pelo art. 7º da Lei 9.532/1997, esperava receber cópia do laudo que indicasse o fundamento do ágio, os critérios para a sua amortização, etc. Ocorre que a incorporação foi regida pelo artigo 430 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual admite que na incorporação da investida pela investidora a diferença entre acervo líquido recebido e o valor contábil do investimento seja deduzida para fins de apuração do lucro real, desde que avaliado tal acervo a preços de mercado. A referida legislação permite que a apropriação ao resultado da eventual perda decorrente do processo de incorporação fosse postergada no tempo, mediante o registro de um ativo diferido passível de amortização no período máximo de 10 anos.

A contribuinte esclareceu que no início do mês de dezembro de 1997 era titular de participação no capital da PGS S/A, participação esta registrada em seus livros pelo valor contábil de R$ 6.752.000,00, conforme livro diário (folha 232), quando os sócios das duas empresas deliberaram promover a incorporação da PGS S/A pela PROGRESS, nos termos do protocolo de justificativas fls. 234/238, cujo item 06 estabelece como parâmetro de avaliação o valor do patrimônio líquido a ser incorporado, composto por bens tangíveis, avaliados a valor de mercado, apurado com base no balancete patrimonial levantado em 22/12/1997.

Explica que através deste balancete ficou constatado que o ativo total da incorporada alcançava a casa de R$ 1.302.026,21 e que tal valor não constava no laudo de avaliação como, equivocadamente, imaginou a Autoridade Lançadora.

Assim, como a PROGRESS tinha um investimento registrado na PGS S/A no valor de R$ 6752.000,00 e recebeu, por ocasião da extinção do mesmo, pela incorporação de um acervo líquido avaliado a preço de mercado, pouco mais de R$ 1,3 milhão, estava autorizada a registrar como perda do capital dedutível a diferença de R$ 5.443.685,23 na conta do ativo diferido, conforme determina o artigo 430 do RIR/99.

Ao analisar a impugnação apresentada a DRJ de Santa Maria manteve o lançamento (fls. 271/275) entendendo que é possível a dedução da diferença entre o acervo líquido recebido e o valor contábil do investimento para fins de apuração do lucro real, desde que o sujeito passivo participe como cotista ou acionista, o que não aconteceu no caso em tela.

Isso porque, entende a DRJ que no caso concreto ocorreu a incorporação da PGS S/A pela PROGRESS com o pagamento de ágio e, para tanto, apresenta cronologia dos fatos nos seguintes termos:

Em 09 dezembro de 1997 – Subscrição por parte da PROGRESS 29.105 Ações Ordinárias Nominativas na Sociedades PGS S/A, conforme aprovado na AGE de 05/12/1997, mediante a transferência de R$ 6.752.000,00 segundo a escrituração do Livro Diário (fls. 232);

Em 09 de dezembro de 1997 – Saída da sociedade PGS S/A dos acionistas PGS SOFTWARE LTDA e Paulo Sérgio Caputo, representantes da totalidade do capital social, mediante o resgate da totalidade de suas ações (5.559.497) pelo valor nominal das ações. O Capital social da PSG é reduzido de R$ 6.875.000,00 para R$ 1.315.503,00, conforme ata de assembléia extraordinária fls. 107;

Em 10 de dezembro de 1997 – contabilização da incorporação dos ativos da PGS, com base na avaliação emitida pela EMPRAPE em 10/12/1997, e da perda da incorporação, no valor de R$ 5.449.973,79, fls. 267;

Em 19 de dezembro de 1997 – Protocolo de incorporação e justificação da PGS S/A, fls. 234/238;

Em 22 de dezembro de 1997 – Aprovação da incorporação PGS S/A conforme Terceira Alteração ao contrato Social. Fls. 259/262

Em 22 de dezembro de 1997 – Emissão do laudo de avaliação dos bens tangíveis no valor de R$ 106.900,00.

Conclui a DRJ que o contribuinte tentou dar feição de incorporação de uma sociedade na qual detinha participação acionária adquirida com ágio, mas os fatos apontam que ele lançou mão do artifício de subscrever um pequeno número de ações (29.105), mediante a transferência de R$ 6.752.000,00, proporcionando a retirada simultânea da sociedade dos demais acionistas (5.559.497 ações) pelo valor nominal de cada ação (1,00). No dia seguinte efetua a incorporação dos ativos da PGS S/A, gerando uma perda de R$ 5.449.973.79.

Assim, a referida ação não se submete às disposições da legislação invocada pela defesa, pois se tenta dar aos fatos a roupagem de uma incorporação de sociedade da qual a incorporadora detinha participação societária, quando na verdade, se trata de incorporação pura e simples com pagamento de ágio, cuja exclusão da tributação não encontra abrigo na legislação.

A contribuinte apresentou recurso voluntário à fls. 280/292 arguindo, em preliminar, a nulidade do julgamento de primeira instância em decorrência do cerceamento do seu direito de defesa, haja vista que, a autoridade inovou na motivação do lançamento fiscal combatido.

Isso porque, na elaboração do auto de infração a autoridade fiscal concluiu ter a empresa promovido a ilegal amortização do ágio pago quando da aquisição da empresa PGS S/A, enquadrando a referida transgressão fiscal no artigo 7º da Lei 9.532/97, que justamente disciplina a amortização do ágio/deságio verificado nas operações societárias.

E, de forma contrária ao entendimento do fiscal, a recorrente demonstrou em sua defesa que a operação praticada não envolveu a amortização ao ágio regulada pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97, tendo em vista que se trata de incorporação com perda de capital investido, cuja dedução se lastreia no artigo 430 do RIR.

Porém, a decisão da DRJ inovou o motivo do lançamento fiscal e passou a contestar a própria operação praticada pela empresa, consubstanciada na compra da empresa PGS S/A com ágio, indedutível, pela ausência de participação societária na empresa.

Diante disso requereu, em preliminar, que seja declarada nula a decisão de primeira instância, determinando-se a remessa dos autos para novo julgamento perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente.

No mérito, aduziu a contribuinte que cumpriu as regras atinentes à dedutibilidade das perdas de capital na incorporação realizada pela recorrente, conforme autorizado, já que:

Por deter menos de 10% das ações da empresa PGS S/A, o investimento realizado pela recorrente poderia ser contabilizado pelo método do custo de aquisição;

Tal fato, por si só, já afastaria a aplicação do artigo 386 do RIR/99, aplicável aos casos em que a participação societária é adquirida com ágio ou deságio;

Inobstante a isso, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 – que conferiu vida ao artigo 386 do RIR/99 – Iniciou sua vigência em 01/01/1998, data posterior ao fato gerador do IRPJ e CSLL, ocorrido na data da sua incorporação, qual seja 12/1997.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Júnior - Relator

Inicialmente cumpre esclarecer que de acordo com o termo de intimação fiscal MPF nº 08.1.90.00-2003-03212-3 de fls. 103 a contribuinte foi intimada a justificar a dedução das despesas com amortização contabilizadas mensalmente nos anos calendários de 1999 a 2003, na conta 03.03.07.03833 referente à perda com incorporação realizada em 09/12/1997, nos valores de R$ 65.071,12. (Sessenta e cinco mil setenta e um reais e doze centavos)

Em atendimento a intimação fiscal, a empresa apresentou às fls. 104/105, a sua justificativa aduzindo que as despesas foram geradas em virtude da incorporação da empresa PGS/SA, conforme termos do "Protocolo e Justificativas", o qual foi apresentado anexo e aduz que o critério para a avaliação do patrimônio da incorporada seria o valor do patrimônio líquido a ser incorporado, composto de bens tangíveis, avaliado a valor de mercado.

Assim, diante do investimento registrado na PGS/SA no valor de R$ 6.752.000,00 e, do recebimento por conta da sua extinção pela incorporação de um acervo líquido, avaliado a preço de mercado, no importe de R$ 1.302.026,21 a requerente estava autorizada a registrar como perda de capital dedutível na conta de ativo passível de amortização, a diferença de R$ 5.465.973,79 conforme previsão do artigo 430 do RIR.

Inobstante a justificativa e documentação apresentada, a fiscalização entendeu que a empresa promoveu, indevidamente, a amortização do ágio pago na aquisição da empresa PGS S/A, e lavrou os autos de infração de fls. 160/161 e 165/166 enquadrando a referida transgressão fiscal no artigo 7º da Lei 9.532/97, que justamente disciplina a amortização do ágio/deságio verificado nas operações societárias.

> *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 n.º 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 n.º 1.598, de 1977, 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 a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 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 em até dez anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 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 n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes 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:

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

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.

A contribuinte, apresentando entendimento contrário, elaborou sua defesa a fim de comprovar que a operação praticada não se trata de amortização do ágio regulada pelo artigo 7º da Lei 9.532/97, mas sim de incorporação com perda do capital investido nos termos do artigo 430 do Regulamento do Imposto de Renda.

Art. 430. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34):

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

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

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

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

Contudo, a DRJ através da decisão apresentada às fls. 271/275 inovou a motivação do lançamento fiscal, passando a questionar todas as operações realizadas entre as empresas antes da incorporação e concluiu ser indevida a dedução realizada pela recorrente, tendo em vista tratar-se de planejamento tributário realizado em desacordo com a legislação.

Ocorre que tal motivação não foi exposta em nenhum momento durante a lavratura do auto de infração, tanto que o contribuinte apresentou sua impugnação defendendo-se da acusação fiscal de ter havido incorporação com pagamento de ágio, sem a devida comprovação da sua natureza e não do argumento de que houve ou não um planejamento tributário com o intuito de mascarar a efetiva operação.

É certo que não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento inovar o lançamento tributário, imputando em sua decisão um novo fundamento legal para justificar o lançamento fiscal efetuado.

Se fosse acatada a inovação promovida pela DRJ o direito de defesa da contribuinte seria cerceado, haja vista que a requerente teria que comprovar seu direito rebatendo o novo fundamento exposto na decisão em uma única Instância Administrativa, qual seja o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Dessa forma, devem ser afastadas as razões de decidir apresentadas pela DRJ por inovar a motivação fiscal do lançamento.

Afastada a decisão da DRJ, faz-se necessário analisar o recurso voluntário interposto sobre a ótica da acusação fiscal inicial, qual seja: a amortização do ágio pago na aquisição da empresa PGS S/A tipificado no artigo 7º da Lei 9.532/97.

Nesse ponto é importante ressaltar que em nenhum momento da autuação a operação de incorporação realizada pela empresa foi questionada sobre um eventual planejamento tributário, tendo entendido a autoridade fiscal apenas que o ágio decorrente dessa operação foi contabilizado indevidamente.

Contudo, não se trata de incorporação regida pela Lei 9.532/97, isso porque as empresas envolvidas na operação possuíam relação controlada e controladora e, nestes casos, o artigo 430 do Regulamento do Imposto de Renda admite que a diferença entre acervo líquido recebido e o valor contábil do investimento seja deduzida para fins de apuração do lucro real, desde que avaliado tal acervo a preços de mercado.

Dessa forma, verifica-se que no início do mês de dezembro de 1997 a contribuinte possuía participação no capital da PGS S/A, participação esta registrada em seus livros pelo valor contábil de R$ 6.752.000,00, conforme livro diário (folha 232), quando os

sócios das duas empresas deliberaram promover a incorporação da PGS S/A pela PROGRESS, nos termos do protocolo de justificativas fls. 234/238, cujo item 06 estabelece como parâmetro de avaliação o valor do patrimônio líquido a ser incorporado, composto por bens tangíveis, avaliados a valor de mercado, apurado com base no balancete patrimonial levantado em 22/12/1997. Sendo que através deste balancete ficou constatado que o ativo total da incorporada alcançava a casa de R$ 1.302.026,21.

Como a PROGRESS tinha um investimento registrado na PGS S/A no valor de R$ 6.752.000,00 e recebeu, por ocasião da extinção do mesmo, pela incorporação de um acervo líquido avaliado a preço de mercado, pouco mais de R$ 1,3 milhão, estava autorizada a registrar como perda do capital dedutível a diferença de R$ 5.443.685,23 na conta do ativo diferido.

Assim, verifica-se que não houve a contabilização indevidamente de ágio na operação, mas sim dedução da perda de capital decorrente de operação de incorporação de empresa controlada, conforme determina o artigo 430 do RIR/99.

Deste modo, tendo em vista que a operação realizada pela empresa possui respaldo legal previsto no Artigo 430 do RIR, e que a acusação fiscal não foi de planejamento tributário, dou provimento ao recurso voluntário interposto a fim de cancelar os lançamentos fiscais lavrados.

É como voto.

Brasília-DF, 23 de fevereiro de 2011.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR