



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13899.002346/2003-88
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.009 – 1ª Turma
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente Fazenda Nacional.
Interessado C.P.M. Comunicações, Processamento e Mecanismos de Automação Ltda. - CPM BRAXIS S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS. SOCIEDADE ANÔNIMA (SA). SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (LTDA).

O ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada deve compor o resultado comercial do exercício. Como inexistir disposição que determine sua exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, deve compor o lucro real.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS,

Em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Karem Jureidini Dias, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado), Marcelo de Assis Guerra (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadao.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

VALMIR SANDRI

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

17/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por VALMIR SANDRI

, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 05/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relator

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente). Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Marcelo de Assis Guerra (Suplente Convocado), Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Em sessão plenária de 12 de maio de 2012 a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, analisando recurso voluntário em face de decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, nos autos do presente processo, por maioria de votos deu-lhe provimento parcial para excluir a exigência relativa à falta de adição do ágio, conforme Acórdão 1201-00.036 que, quanto a esta matéria, encontra-se assim ementado:

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS

O ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada não deve compor o resultado comercial do exercício. Como inexistir disposição que determine sua adição para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, também não deve compor o lucro real.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, alegando que a decisão viola os arts. 6º e 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, 442 do RIR/99, 111 do CTN e 18 do Decreto-lei nº 3.708, de 1919.

Pondera a PFN que o voto condutor “*vai de encontro ao estipulado pela própria legislação que é expressa em dizer que apesar de servir como parâmetro de apuração do lucro líquido o lucro comercial, o ajuste para apuração do lucro real a ser tributado deve ser feito de acordo com o que dispuser a legislação tributária.*”

Argumenta que “*a legislação tributária foi clara ao estabelecer que o ágio contabilizado na conta de reserva de capital apenas não será tributado nos casos de empresas constituídas sob a forma de companhia, até mesmo porque não se cogita usualmente de emissão de cotas com ágio pelas sociedades limitadas até mesmo pela natureza destas.*”.

Aduz que o art. 18 do Decreto-lei nº 3.708/1919, ao dispor sobre a aplicação supletiva da lei das sociedades por ações naquilo que não for regulado no estatuto social e na parte que for aplicável às limitadas, estabeleceu os limites dessa aplicação supletiva: não é em qualquer situação que haverá a aplicação supletiva, mas apenas nos casos em que houver compatibilidade entre os regimes, o que não ocorre com o ágio na emissão de quotas.

O recurso foi admitido com fundamento no art. 4º da Portaria MF nº 256/00, que dispõe:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos artigos 15 e 16, no art. 18 e nos artigos 43 e 44 daquele Regimento. (Redação dada pela Portaria MF nº 446, de 27 de agosto de 2009).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O presente recurso especial relaciona-se com os valores contabilizados a título de reserva de ágio na emissão de cotas, que a pessoa jurídica não submeteu à tributação. De acordo com a fiscalização, apenas o ágio na emissão de ações destinado a reserva de capital não é computado na determinação do lucro real, conforme prevê o art. 442, inciso I, do RIR/99, sendo inaplicável a norma quando se trata de sociedade por quotas.

O dispositivo regulamentar referido pela fiscalização tem por base legal o art. 38, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõe:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

O Acórdão recorrido entendeu que para que o ágio na emissão de quotas contabilizado como reserva de capital pudesse compor o lucro real seria necessário haver disposição expressa determinando sua adição.

A PFN entende que o valor compõe o lucro líquido do exercício, e apenas não seria tributado se houvesse disposição expressa para sua exclusão (isenção).

As normas básicas para a determinação da base de cálculo do Imposto de renda encontram-se no Decreto-lei nº 1.598/77, que foi editado para adaptar a legislação do

imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976).

Dispõem os artigos 1º, 6º e 67, XI, do referido diploma legal:

Art. 1º - O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-lei.

(...)

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

(...)

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício

(...)

Art. 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

(...)

Art. 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

(...)

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (destaquei)

Portanto, a partir da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, independentemente da aplicação supletiva prevista no art. 18 do Decreto-lei nº 3.708, de 1919, mas por disposição expressa do Decreto-lei nº 1.598/77, as sociedades por quotas de responsabilidade limitada devem apurar o lucro líquido do exercício com observância da Lei nº 6.404/76, e esse lucro líquido assim apurado sofrerá os ajustes, por adição ou exclusão, decorrentes dos comandos

específicos da legislação tributária, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda (lucro real).

A definição do lucro líquido do exercício, nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404/76, em sua redação anterior à Medida Provisória 449/2008, é a soma algébrica do resultado operacional (receita líquida das vendas e serviços menos despesas operacionais) com o resultado não operacional (receitas menos despesas não operacionais), menos participações (debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados).

A definição de resultado não operacional (antes de sua eliminação pela MP 449/2008) devia ser buscada a partir das normas e preceitos contábeis, pois que a Lei 6.404/76 não define o que seja receita ou despesa não operacional, mas reza que o lucro líquido será determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

O NPC 14 Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 14 de 18/01/2001 assenta:

“Receitas e Despesas - Resultados

Objetivo

1. As transações e eventos decorrentes das atividades normais de uma empresa são, de acordo com determinados parâmetros e circunstâncias, classificados como receitas ou despesas. Este Pronunciamento fornece critérios para identificar essas condições e determina as regras de classificação e contabilização dessas receitas e despesas.

(...)

Definições

4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas. (destaquei)”.

A importância correspondente a ágio na emissão de cotas ou ações mantido creditada a reserva de capital representa contribuição do quotista ou acionista, não constituindo receita e, portanto, não compondo o resultado (lucro líquido do exercício). Não compondo o lucro líquido do exercício, e não havendo norma tributária específica determinado sua adição para fins de apuração do lucro real, não há como sujeitá-la à tributação.

A questão não é de isenção, como entendeu a Fazenda Nacional, ao alegar violação ao art. 111 do CTN, mas sim, de não incidência.

Isto posto, entendo que não merece reparo o acórdão recorrido, razão pela qual nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto. 24/08/2001

Sala das Sessões, de dezembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator.

Voto Vencedor

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

Com a devida vênia ao I. Relator tenho entendimento diverso. Adiante passo a expor as razões pelas quais assim decido.

Trata-se, no que diz respeito ao tema de direito de valores contabilizados a título de reserva de ágio na emissão de cotas de sociedade de responsabilidade limitada (LTDA), que a pessoa jurídica não submeteu à tributação. Há na acusação fiscal há um imbróglio de fato, que se entende ser tema superado, posto que não foi tema de debate no recorrido e nem consta das contrarrazões, que diz respeito à retroação de atos societários retificadores das operações de integralização de capital.

Resta, portanto, apenas o tema de direito. A acusação fiscal se pauta pelo entendimento de que o ágio na emissão de ações destinado a reserva de capital não é computado na determinação do lucro real, conforme prevê o art. 442, inciso I, do RIR/99, sendo inaplicável a norma quando se trata de sociedade por quotas (no caso, LTDAs).

Mantido o lançamento na DRJ, e tendo o contribuinte recorrido de voluntário, a decisão recorrida se pauta pelo argumento de que não há incidência do IR, posto que não haveria variação patrimonial, que é o fio condutor do voto vencedor do Acórdão recorrido, e cita o art. 43 do CTN, o art. 247 do RIR, argumentando que se a legislação societária, que serve de base para a apuração do lucro exclui as verbas em debate do cômputo do lucro, caberia à legislação do IR fazer expressamente a sua inclusão. O argumento do recorrido usa a figura dos dividendos como paralelo nos seguintes termos:

O lucro apurado segundo as regras comerciais apresenta propósito diverso daquele estipulado como base de cálculo do imposto sobre a renda. No primeiro caso, o lucro tem a finalidade de aferir a parcela do resultado da empresa a que tem direito seus sócios; no segundo, a de dimensionar o fato jurídico tributário de a empresa auferir renda nova. Em razão disso, por exemplo, os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas devem compor o lucro comercial, mas não o lucro real. Como a definição da base de cálculo do imposto de renda parte da definição do lucro comercial, os dividendos devem então ser tratados como uma exclusão pela legislação tributária.

Desse modo, para a correta compreensão do regime jurídico a que estão submetidos os diversos fatos econômicos praticados pelas empresas, o percurso de interpretação deve principiar pela

sua disciplina comercial para depois ser verificado se há tratamento-diverso pela lei tributária. Se um fato deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda nada sobre ele prescreve, então deverá também compor a base de cálculo desta exação. De igual turno, se não deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda também for silente, a mesma sorte terá, isto é, não deverá compor o lucro real.

O argumento é, em si, contraditório. Isto porque os dividendos não são tributados também por expressa previsão legal, pois de outro modo o seriam. Antes da vigência do art. 10 da Lei nº 9.249/1995 os dividendos eram tributados normalmente, com as exceções, também, expressamente previstas na legislação tributária. Aliás, diversos países tributam os dividendos recebidos (como os EUA), é indubitável que representam renda. Mas esta não é discussão aqui - este argumento foi trazido apenas para contestar o fundamento do voto vencedor no acórdão recorrido.

O voto do I. Relator do especial acompanha as mesmas linhas do voto do acórdão recorrido, acrescentando-lhe mais detalhes, com o intuito de reforçar o argumento de que de acordo com a apuração comercial do lucro o ágio recebido pela alienação de quotas (ou ações) não seriam computáveis no lucro, e cita o NPC 14 (Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 14 de 18/01/2001), do qual extrai o conceito de receita sustentando que o ágio não se enquadra no conceito de receita e, portanto, não é tributável, conforme se lê no trecho reproduzido abaixo:

“Receitas e Despesas - Resultados

[...]

Definições

*4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, **excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas.** (destaquei)”.*

Mas veja-se que a referência ao conceito de receita não esclarece o tema, isto porque nem todas as verbas que compõem o lucro são designadas, *stricto sensu*, como receita nos termos acima, i.e., como entrada bruta de benefícios. Por outro lado, do ponto de vista da tributação, as contribuições que são excluídas são as contribuições diretamente feitas à conta de capital, justamente por serem capital (no sentido de *equity*). A razão é simples, uma contribuição de cotista que tenha uma parcela a mais do que o valor da cota e que vá a crédito de outra conta do PL, como reserva de ágio, não impacta a participação percentual dos outros quotistas, mas impacta seu patrimônio (as quotas passam a ter maior valor patrimonial, embora preservem o valor nominal). Há um evidente ganho (que é da entidade) por parte dos outros quotistas, mas este ganho não pode ser tributado nos quotistas, daí que deve ser tributado na entidade, a não ser que haja expressa previsão de lei que determine a exclusão, o que não há no caso das sociedades LTDA.

A questão é que tudo que é tributável pela lei tributária (variação patrimonial positiva) não pode ser afastado da tributação pela lei comercial ou pela mera aplicação de metodologia contábil. E mais, aqui se aplica a interpretação autêntica, feita pelo legislador que,

pelo princípio da legalidade estrita, deve ser seguida, mesmo porque ao mesmo resultado se chega pela aplicação do raciocínio "a contrario sensu". É que o legislador, no caso das SA, expressamente disse que não serão computados "na determinação do lucro real as importâncias que o contribuinte **com a forma de companhia** receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, quando creditadas a reservas de capital. Esta é a literalidade do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõe:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

Veja-se que a previsão é expressa no sentido de que não serão computados (serão excluídos) os valores pagos tidos no ágio para contribuinte com a forma de companhia; ou seja, o **legislador claramente entende que há fato gerador** e faz opção (inciso I) por excluir da incidência do IRPJ esta situação específica. Só se pode excluir o que está incluído. O argumento do voto vencedor do acórdão recorrido de que esta interpretação está superada por se basear no princípio de que a lei não contém palavras inúteis é equivocado. Trata-se de interpretação autêntica concomitante com interpretação sistemática, conforme se demonstra adiante.

É esta a inteligência do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõem em seu 6º e 67, XI, do referido diploma legal:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

[..]

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

Observe-se que as verbas em debate não são contempladas nas hipóteses do § 3º do mesmo artigo. Assim, à míngua de uma provisão excludente expressa (caso das SA), tais verbas devem compor a base tributável (caso das LTDA).

Há também o argumento de que não faz sentido dar tratamento diferente para o tema para as SA e para as LTDA. Porém, entendo que há evidentes razões extrafiscais para tanto, como o incentivo ao mercado de capitais, ao mercado de valores mobiliários, o que, evidentemente não se aplica às sociedades limitadas (LTDA), considerando que suas quotas não são negociáveis em bolsas de valores, como é o caso das ações.

Ademais, entende-se que não foi feita a leitura correta do art. 18 do Decreto-lei nº 3.708, de 1919, que dispõe:

Art. 18. Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas.

É que, são extensíveis à sociedade LTDAs, as disposições das SAs, no que for aplicável. Portanto, quando uma norma legal, que atua em um universo de tipos societários diversos, se dirige especificamente às SAs, esta norma só diz respeito às SAs, mormente porque não se trata de legislação societária (aspecto a que se dirige a norma do art. 18 acima transcrito), mas de outro tipo de legislação, a dizer, legislação tributária.

Por outro lado, concordo com o argumento do I. Relator de que a questão não é de isenção, como entendeu a Fazenda Nacional, ao alegar violação ao art. 111 do CTN, mas sim, de não incidência ou não incidência, mas entendo que se trata de caso de incidência, discordando do i. Relator neste aspecto. Como há incidência e não há norma que expressamente exclui os valores do ágio no caso em questão, como há para as SA, tem-se que é procedente o lançamento neste aspecto.

Isto posto, entendo que o acórdão recorrido não estabeleceu o entendimento correto da lei tributária aplicável à espécie, pelo que dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Redator Designado