



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.002894/2009-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.823 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente TERMOLOSS INDUSTRIAL DE PLÁSTICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. SOCIEDADE LIMITADA. RECEITA. TRIBUTAÇÃO

O ágio apurado em aumento do capital social de sociedade limitada configura-se como receita, consoante entendimento da doutrina e das normas contábeis brasileiras, impactando diretamente no patrimônio da pessoa jurídica, atraindo a aplicação do artigo 43, do CTN. Inexistindo na legislação tributária dispositivo que permita a exclusão de referida receita da base imponible do IRPJ, como ocorre no caso das sociedades por ações, o lançamento de ofício foi corretamente perpetrado e deve ser cancelado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. SOCIEDADE LIMITADA. RECEITA. TRIBUTAÇÃO

O ágio apurado em aumento do capital social de sociedade limitada configura-se como receita, consoante entendimento da doutrina e das normas contábeis brasileiras, impactando diretamente no patrimônio da pessoa jurídica, atraindo a aplicação do artigo 43, do CTN. Inexistindo na legislação tributária dispositivo que permita a exclusão de referida receita da base imponible da CSLL, como ocorre no caso das sociedades por ações, o lançamento de ofício foi corretamente perpetrado e deve ser cancelado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. SOCIEDADE LIMITADA. RECEITA. NÃO TRIBUTAÇÃO

O ágio apurado em aumento do capital social de sociedade limitada configura-se como receita, consoante entendimento da doutrina e das normas contábeis brasileiras, impactando diretamente no patrimônio da pessoa jurídica, atraindo a aplicação do artigo 43, do CTN. Entretanto, referido acréscimo patrimonial não tem o condão de impor a tributação de referido ganho pelo PIS, em razão de não se equivaler aos conceitos de receita bruta ou de faturamento tratados no artigo 12, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e no artigo 1º, §§ 1º e 2º, da Lei

n.º 10637/2002, que definiam, à época dos fatos, o fato gerador e a base de cálculo da contribuição.

Lançamento cancelado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. SOCIEDADE LIMITADA. RECEITA. NÃO TRIBUTAÇÃO

O ágio apurado em aumento do capital social de sociedade limitada configura-se como receita, consoante entendimento da doutrina e das normas contábeis brasileiras, impactando diretamente no patrimônio da pessoa jurídica, atraindo a aplicação do artigo 43, do CTN. Entretanto, referido acréscimo patrimonial não tem o condão de impor a tributação de referido ganho pelo PIS, em razão de não se equivaler aos conceitos de receita bruta ou de faturamento tratados no artigo 12, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 e no artigo 1.º, §§ 1.º e 2.º, da Lei n.º 10833/2003, que definiam, à época dos fatos, o fato gerador e a base de cálculo da contribuição.

Lançamento cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para, i) afastar os lançamentos de PIS e de COFINS, ii) manter integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL, ratificando a decisão recorrida neste aspecto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/POA, sessão de 28 de fevereiro de 2012 (fls. 314/330))¹, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada perante aquele Colegiado de 1º Piso (fls. 265/280), mantendo parcialmente os lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS perpetrados pelo Fisco (fls. 224/246), relativamente às seguintes infrações:

- a) a tributação do valor auferido pela interessada, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a título de ágio quando do aumento do seu capital social (item 2.1 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 253 a 260);
- b) divergências entre os valores apontados no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur (Quadro II da fl. 251) e aqueles informados nas declarações dos rendimentos do contribuinte (Quadro I da fl. 250), bem como entre os valores confessados por via da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e aqueles indicados nas declarações de rendimentos (item 2.2 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 260 e 261).

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o Relatório de Trabalho Fiscal (RTF - fls. 249/263), estes são os fatos que levaram à consecução dos lançamentos:

1. A Fiscalização entendeu que os valores entregues à interessada, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a título de ágio no aumento do seu capital social, consistem em receitas não operacionais. Isso se deve à interpretação fiscal de que a disposição do art. 442 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, seria aplicável somente às sociedades por ações.
2. Segundo o entendimento fiscal, a norma é claramente dirigida às sociedades por ações, não às sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Isso restaria evidente em função da utilização das expressões “companhia” e “ações”. Dessa forma, somente o ágio recebido na emissão de ações por uma sociedade por ações poderia ser lançado diretamente em uma conta de patrimônio líquido, formando uma reserva de capital.
3. Lançamento desse jaez retira do ganho (ágio) auferido pela sociedade por ações sua característica usual, qual seja a roupagem de uma receita. Os valores recebidos por uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada a título de ágio não poderiam gozar desse tratamento societário e fiscalmente privilegiado, devendo transitar por contas de resultado (receitas).
4. Diante dessa interpretação, houve a exigência do pagamento dos tributos incidentes sobre as receitas antes referidas (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 224 a 230, CSL, fls. 231 a 236, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins,

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

fls. 237a 241, e PIS/PASEP Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, fls. 242 a 246).

5. Igualmente entendeu que os valores recolhidos a menor de IRPJ e de CSLL exigiram o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário, acrescidos de multa e juros (IRPJ, fls. 224 a 230, e CSLL, fls. 231 a 236).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos e irresignada com o procedimento, a contribuinte acostou impugnação (fls. 265/280) na qual, além de se rebelar contra o entendimento de que o valor do ágio seria receita tributável, assentou peremptoriamente que, em relação aos lançamentos de IRPJ e de CSLL que teriam sido recolhidos a menor, tais valores “já teriam sido recolhidos antes do início da ação fiscal”, tendo juntado comprovantes e documentos que retratam os recolhimentos alegados.

DA DILIGÊNCIA DETERMINADA PELA DRJ

Diante das alegações da recorrente, a 1ª Turma da DRJ/POA determinou diligência (fls. 307/308), deduzindo e requerendo:

“O presente processo contempla o lançamento de tributos (fls. 224 a 246) em função de duas razões distintas:

a) a tributação do valor auferido pela interessada, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a título de ágio quando do aumento do seu capital social (item 2.1 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 253 a 260);

b) divergências entre os valores apontados no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur (Quadro II da fl. 251) e aqueles informados nas declarações de rendimentos do contribuinte (Quadro I da fl. 250), bem como entre os valores confessados por via da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e aqueles indicados nas declarações de rendimentos (item 2.2 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 260 e 261).

Relativamente ao item “b” acima, a Fiscalização apontou as diferenças devidas no “Relatório de Trabalho Fiscal”, à fl. 261.

O contribuinte argumentou, em sua impugnação tempestiva, que já havia identificado as referidas diferenças e providenciado o pagamento devido. As cópias dos documentos atinentes aos alegados pagamentos foram juntadas nas fls. 301 a 305. Esses pagamentos, todos efetuados durante o ano-calendário 2007, seriam anteriores ao início da ação fiscal (iniciada em 15 de outubro de 2009).

Diante do cenário acima descrito, determino o encaminhamento dos autos à unidade preparadora para que seja esclarecido se houve ou não a extinção dos débitos alegada pelo contribuinte em sua impugnação. Caso existentes os pagamentos alegados, a autoridade preparadora deverá esclarecer o montante dos tributos lançados que foram quitados antes no início da ação fiscal.

A manifestação da autoridade administrativa objeto do parágrafo anterior deverá ser cientificada ao interessado. Caso não se verifique a extinção dos débitos, deverá ser reaberto ao contribuinte o prazo de trinta dias para que se manifeste exclusivamente a respeito dos termos da manifestação da autoridade administrativa”.

DA INFORMAÇÃO FISCAL DA DILIGÊNCIA

Cumprido o determinado, a agente autuante e que presidiu a diligência acostou “Informação Fiscal” (fls. 310/311), esclarecendo:

“O presente processo contempla o lançamento de tributos em função de:

a) tributação do valor auferido pela interessada, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a título de ágio quando do aumento do seu capital social;

b) divergências entre os valores confessados por via da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF e aqueles indicados nas declarações de rendimentos.

Com relação ao item “b” acima, foi constatado durante a ação fiscal, que o contribuinte havia declarado valores devidos de IRPJ e CSLL em sua DCTF em montante inferior aos informados em sua DIPJ para o mesmo período (1º, 2º e 4º trimestres de 2006), conforme segue:

	IRPJ			CSLL		
	DCTF	DIPJ	Valores não declarados	DCTF	DIPJ	Valores não declarados
1º trim/2006	R\$ 13.827,26	R\$ 17.489,79	R\$ 3.662,53			
2º trim/2006	R\$ 39.619,70	R\$ 41.067,98	R\$ 1.448,28	R\$ 17.729,00	R\$ 17.736,98	R\$ 7,98
4º trim/2006	R\$ 52.050,07	R\$ 52.099,48	R\$ 49,41	R\$ 20.898,03	R\$ 20.921,01	R\$ 22,98

*As diferenças de IRPJ e CSLL devidas pelo contribuinte e lançadas pela fiscalização foram apuradas com base no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL constantes do seu Lalur, **descontados os valores declarados em DCTF no ano.***

*O contribuinte apresentou, em sua impugnação tempestiva, cópias dos Darfs referentes aos recolhimentos das diferenças de IRPJ e CSLL apontadas pela fiscalização em seu relatório, recolhimentos estes realizados no ano-calendário de 2007, antes do início da ação fiscal. Conforme se extrai do texto da impugnação, “no momento em que a empresa verificou que havia pagado valores a menor, imediatamente procedeu ao pagamento dos valores. **Contudo, não foi feita a declaração retificadora**”. (grifou-se)*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre encaminhou o presente processo a esta unidade preparadora para que fosse esclarecido:

- se houve ou não a extinção dos débitos alegada pelo contribuinte em sua impugnação;

- o montante dos tributos lançados que foram quitados antes do início do procedimento fiscal, em caso de extinção dos débitos alegada pelo contribuinte em sua impugnação.

Verificando-se os Darfs referentes aos recolhimentos das diferenças de IRPJ e CSLL trazidos pelo contribuinte em sua impugnação, constata-se que os mesmos referem-se exatamente às diferenças de IRPJ e CSLL não declarados em DCTF, lançadas por esta fiscalização, apontadas no quadro a seguir:

	IRPJ				CSLL			
	DCTF	DIPJ	Valores não declarados	Darfs recolhidos	DCTF	DIPJ	Valores não declarados	Darfs recolhidos
1º trim/2006	R\$ 13.827,26	R\$ 17.489,79	R\$ 3.662,53	R\$ 3.662,53				
2º trim/2006	R\$ 39.619,70	R\$ 41.067,98	R\$ 1.448,28	R\$ 1.448,28	R\$ 17.729,00	R\$ 17.736,98	R\$ 7,98	R\$ 7,98
4º trim/2006	R\$ 52.050,07	R\$ 52.099,48	R\$ 49,41	R\$ 49,41	R\$ 20.898,03	R\$ 20.921,01	R\$ 22,98	R\$ 22,98

Portanto, em resposta aos questionamentos da DRJ/POA, esclarecemos que:

- houve por parte do contribuinte o recolhimento (antes do início do procedimento fiscal) de parte dos valores de IRPJ e CSLL lançados por esta fiscalização, nos montantes apontados nas colunas B e E do quadro a seguir:

	IRPJ			CSLL		
	A Valores Lançados (R\$)	B Valores Recolhidos (R\$)	A - B	D Valores Lançados (R\$)	E Valores Recolhidos(R\$)	D - E
1º trim/2006	3.662,53	3.662,53	0			
2º trim/2006	136.630,48	1.448,28	135.182,20	47.881,06	7,98	47.873,08
4º trim/2006	63,85	49,41	14,44	22,98	22,98	0

- porém, os valores de IRPJ e CSLL recolhidos pelo contribuinte e acima demonstrados nas colunas B e E **não foram declarados em DCTF**, razão pela qual os mesmos foram lançados por esta fiscalização”.

DA DECISÃO RECORRIDA

Devidamente instruídos, os autos subiram à apreciação da 1ª Turma da DRJ/POA que pugnou pelo provimento parcial da impugnação.

No voto condutor, depois de substancial análise da legislação societária e tributária e circular pela doutrina contábil, assentou o Relator (fls. 325/330):

“Assim, após a edição da Lei nº 6.404, de 1976, o ágio auferido pela companhia na emissão de ações por valor superior ao nominal ou, no caso da emissão de ações sem valor nominal, o ágio consistente no valor que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, que anteriormente eram considerados uma receita não-operacional (os valores transitavam, portanto, por contas de resultado), deixaram de ter esta roupagem jurídica. A inovação legislativa de 1976 retirou os referidos valores da composição do resultado societário. O ágio na emissão de ações, uma autêntica receita, no escólio de A. Lopes de Sá, deixou de sê-la para incorporar-se diretamente ao patrimônio líquido, sem transitar por contas de resultado.

Qual o objetivo desse “salto”? A resposta está na Exposição de Motivos, na Exposição Justificativa e no texto da lei. Segundo a exposição de motivos, o

projeto visava estruturar o mercado de capitais, garantindo, especialmente, segurança ao acionista minoritário, tendo em vista o objetivo de captação “da poupança popular e o seu encaminhamento voluntário para o setor empresarial”. O objetivo do regramento em tela era, então, garantir ao acionista minoritário que o seu investimento não seria diluído por aumentos de capital posteriores. Esse o motivo pelo qual a Exposição Justificativa menciona que a emissão de ações com ágio, que era exceção, passaria a ser a regra, “para maior proteção aos acionistas minoritários”. Ademais, não se pode perder de vista o fim maior colimado pela nova sistemática legal: a busca de recursos da poupança popular para o financiamento das sociedades por ações. Nesse sentido, a redação do art. 200 da lei é lapidar, confira-se:

(...)

Assim, os valores carreados para as reservas de capital possuem destinação extremamente restritiva, restando os recursos fundamentalmente alocados aos negócios da companhia. As possibilidades opostas são para o resgate de ações e partes beneficiárias, a compra e o reembolso de ações, a absorção de prejuízos, isso quando já exauridos os lucros acumulados e as reservas de lucros, e o pagamento de dividendos aos acionistas preferenciais caso ocorra a insuficiência do lucro. Como se vê, são hipóteses mínimas diante da anterior destinação do ágio auferido na emissão de ações, qual seja o resultado da companhia. Caso mantida a posição anterior, o ágio na emissão de ações restaria incorporado ao lucro líquido (caso o resultado societário fosse positivo) e poderia ser distribuído aos sócios, descapitalizando a companhia. Verifique-se, a respeito, a redação caput do art. 201 da Lei nº 6.404, de 1976:

(...)

Diante dos elementos até aqui aduzidos, firmo minha convicção em torno da não caracterização do ágio na emissão de ações como receita para fins societários, diante dos termos da Lei nº 6.404, de 1976. A lei societária inovou e determinou o afastamento do ágio na emissão de ações das contas de resultado. O que era receita deixou de ser por imposição da então nova lei societária.

Fundamental observar, nesse ponto, que a inovação imposta pela lei societária firmou exceção a uma regra geral. Uma autêntica receita deixou de transitar por conta de resultado para ser registrada diretamente no patrimônio líquido. O objetivo da norma, já se mencionou, foi o de defender os acionistas minoritários e capitalizar as sociedades por ações, fomentando o então incipiente mercado de capitais.

E para fins fiscais, quais os efeitos dessa alteração? O art. 177, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, determinou a dissociação das prescrições societárias e fiscais a respeito da escrituração. Dessa forma, mesmo que a lei societária determinasse o afastamento do ágio na emissão de ações das contas de resultado, poderia a lei tributária determinar o contrário para fins fiscais. Esse o motivo pelo qual o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, adotado frente à “necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações”, esclareceu o tratamento fiscal do tema. Verifique-se a redação do caput art. 38 daquele Decreto-lei:

(...)

Assim, as prescrições da legislação fiscal restaram alinhadas às da legislação societária. O ágio na emissão de ações não se caracteriza como receita para fins societários, mesmo que materialmente seja, e a lei fiscal não impõe a reversão dessa caracterização. Seria um contrassenso o Estado querer fomentar a capitalização das sociedades por ações e, paralelamente, tomar parte do valor a título de tributo. Dessa maneira, os referidos valores não são tocados por incidência tributária a título de receita ou lucro.

(...)

A questão que carece ser dirimida é a aplicabilidade da regra fixada nos arts. 13, 170 e 182 da Lei n.º 6.404, de 1976, reprisada pela lei fiscal (art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977), aos aumentos de capital levados a efeito em sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

A Lei n.º 6.404, de 1976, é a lei contábil fundamental do nosso sistema jurídico. O Capítulo XV (“Exercício Social e Demonstrações Financeiras”) da Lei das Sociedades por Ações, tendo em vista ser a única norma dessa hierarquia que trata de forma minuciosa da temática contábil, contém regras aplicáveis a todas as sociedades.

As regras contábeis constantes da Lei n.º 6.404, de 1976, entretanto, somente são aplicáveis a outras sociedades quando suas disposições não forem especificamente dirigidas às sociedades por ações. O art. 13 da Lei das Sociedades por Ações identificou a possibilidade da emissão de ações com ágio. Essa regra consta do Capítulo III da Lei, que trata especificamente de ações. Evidente que essa disposição não se aplica a uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, posto que seu capital não se subdivide em ações. O parágrafo 2º do art. 13 remete ao art. 182, que trata da contabilização do ágio na emissão de ações em conta de reserva de capital. Esse critério contábil, já esclareci anteriormente, é uma exceção diante da regra geral que determina seja o ágio no aumento de capital considerado uma receita. A exceção teve por foco a capitalização das companhias e o fortalecimento do mercado de capitais. A redação do art. 182 deixa isso patente, porquanto admite o registro de valores em reserva de capital, além dos casos de subvenções e doações, para o registro de ganhos com a emissão de ações (ágio), partes beneficiárias, bônus de subscrição e debêntures. Qual a característica comum dessas hipóteses? Todas, exceto os casos de subvenções e doações, contemplam valores mobiliários, ou seja, títulos negociáveis que permitem ao seu lançador, por lei uma sociedade anônima, a captação de recursos no mercado. Confira-se a respeito, o entendimento de Fábio Ulhoa Coelho (“Curso de Direito Comercial”, Editora Saraiva, São Paulo, SP, 11ª Edição, 2008, v. 2, pág. 138):

(...)

A excepcionalidade contábil foi claramente dirigida aos valores mobiliários emitidos pelas sociedades por ações. A lei fiscal acompanhou o benefício societário (art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977). O ágio no aumento de capital efetuado por outros tipos societários não goza desse privilégio, observando o caminho contábil ordinário, qual seja o registro do ganho como

receita. Essa a interpretação desde sempre observada pelo Fisco. Repriso, por oportuno, duas ementas de decisões em consultas:

“Resultados de Transações Eventuais

Ágio recebido pela sociedade por quotas de responsabilidade limitada na emissão de quotas representativas de seu capital constitui resultado de transação eventual, tributável como parcela do lucro real (arts. 151 e 201, do RIR/75)” (Parecer CST n.º 1.032, de 11 de abril de 1978)

“Ágio na Emissão de Quotas – Serão computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada receber, dos subscritores de quotas de sua emissão, a título de ágio, quando emitidas por preço superior ao valor nominal. Dispositivos Legais: Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999, art. 442.” (Decisão n.º 195/99. SRRF/8ª RF, publicada no DOU no dia 29/07/1999)

Esse o meu entendimento a respeito da matéria. Passo, agora, a responder os pontos de discordância lançados pelo impugnante.

Primeiramente, quanto ao fundamento contábil e jurídico do presente lançamento, tenho firme convicção de que a regra geral da contabilidade para os ganhos auferidos em função do aumento do capital das sociedades em geral, exceto as sociedades por ações, é o reconhecimento de uma receita. A doutrina contábil confirma essa posição. O tratamento excepcional outorgado às sociedades por ações teve por meta a capitalização das companhias e o fortalecimento do mercado de capitais, voltado para os valores mobiliários. O ordinário, então, é a contabilização como receita dos ganhos auferidos quando da realização de um aumento de capital. Tais valores, portanto, integram o lucro líquido, pois a lei societária só permite o registro em conta de reserva de capital nos casos específicos apontados no art. 182 da Lei das Sociedades por Ações.

A legislação fiscal, mais especificamente o art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, reprisou a excepcionalidade societária. O aumento do capital operado pelos sócios não constitui renda da sociedade, uma vez que importa em investimento dos sócios no negócio, configurando transferência de capital (dos sócios para a sociedade). Os sócios são os titulares dos valores aportados ao capital. Já o ganho auferido pela sociedade em função desse aumento constitui renda, porquanto gera mutação patrimonial positiva em favor e titularidade da sociedade. Esse ganho subsume-se perfeitamente aos termos do art. 43, II, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN. O art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, manteve o regime societário, outorgando isenção às sociedades por ações.

Quanto ao caminho alternativo esboçado pelo impugnante, identifico concordância do contribuinte quanto aos termos do presente voto. O Balanço Especial aventado pelo sujeito passivo registrou valor adicional de R\$ 391.000,00 na conta “Lucros Acumulados” a título de lucros futuros (trata-se de valores negociais, ainda não auferidos, nem registrados). Se as contas “Reserva para Aumento de Capital” (R\$ 455.689,69) e dos “Lucros Acumulados” (já alterada pelo acréscimo de R\$ 391.000,00, não mais com

saldo de R\$ 159.213,27, mas R\$ 550.213,27) fossem incorporadas ao capital social, o saldo da conta do capital social passaria a ser R\$ 2.705.900,00. Esse valor dividido pelo número de quotas antes do aumento de capital efetuado pela Royalset Sociedade Anônima (1.700.000 quotas) chegaria ao valor patrimonial por quota de R\$ 1,5917. A Royalset Sociedade Anônima, então, poderia subscrever 900.000 quotas da impugnante ao valor de R\$ 1,5917 cada uma, totalizando R\$ 1.432.590,00, sem que o impugnante registrasse qualquer valor a título de ágio. A questão que salta aos olhos é que o raciocínio parte da premissa de que a conta “Lucros Acumulados” foi incrementada em R\$ 391.000,00. Pergunta-se: qual é o caminho natural que leva ao aumento da conta “Lucros Acumulados”? Resposta: o registro de receitas, ordinariamente tributadas.

Quanto ao tratamento contábil do ágio no aumento de capital, já tratei exaustivamente do tema. Demonstrei, forte na doutrina (inclusive a citada pelo impugnante), que os referidos valores constituem, de regra, uma receita. Por exceção, somente no caso do ágio na emissão de ações, os valores não transitam por contas de resultado e não são tributados.

Quanto à caracterização da receita, esclareci o posicionamento técnico oriundo da doutrina contábil (“autênticas receitas”). Esse posicionamento encontra sustentação na Lei nº 6.404, de 1976.

Quanto à caracterização da renda, válidos os argumentos expendidos no quarto parágrafo acima desta.

A interpretação fiscal dos termos do art. 442 do RIR/99 está, consoante já referi, correta: a norma veicula isenção fiscal.

Quanto à alegada afronta ao princípio da isonomia, entendo sem sentido a alegação. Demonstrei que o tratamento excepcional outorgado às sociedades por ações, tanto no plano societário quanto fiscal, teve por meta a capitalização das companhias e o fortalecimento do mercado de capitais, voltado para os valores mobiliários. Eis aí a diferença: sociedades por ações operam no mercado de capitais, lançando títulos, enquanto as sociedades por quotas de responsabilidade limitada não atuam no referido mercado. Não há afronta ao princípio da isonomia, pois os desiguais estão sendo tratados de forma diversa em função das suas desigualdades.

Diante das presentes considerações, manifesto minha concordância com os termos do trabalho fiscal, que identificou, de forma precisa, a infração tributária, nos seguintes termos:

“Se a sociedade por quotas de responsabilidade limitada opta por atribuir aos recursos integralizados por seus sócios a natureza de ágio, distinto do seu capital social, tem ela um ganho, dissociado da obrigação imediata para com o sócio. Não se tratando da hipótese cogitada pela lei (art. 442, inciso I do RIR/99) ao dispensar a adição ao lucro líquido do período, tem-se que o valor recebido, por configurar receita, deveria ser contabilizado com tal e, caso seja registrado em conta patrimonial, deve ser integrado ao lucro líquido sob a forma de adição, para sujeitar-se à tributação do IRPJ e da CSLL.”

“Quanto ao PIS/PASEP e à Cofins, em se tratando de uma receita não operacional (ainda que tenha sido contabilizada como reserva de capital), e, inexistindo qualquer dispositivo legal que disponha sobre sua exclusão do campo de incidência das contribuições deve compor a base de cálculo”.

Concordo, portanto, com a exigência tributária calculada na aplicação do art. 442 do RIR/99 somente às sociedades por ações.

Quanto ao lançamento do crédito tributário de IRPJ e de CSLL, relativamente a parte recolhida pelo contribuinte anteriormente ao início da ação fiscal (fls. 301 a 305), entendo incorreta a exigência de multa de ofício decorrente do inadimplemento. Se não houve inadimplemento, não há espaço para a exigência da referida multa. Por outro lado, como o contribuinte não confessou a dívida tributária, cabível a constituição do crédito. O crédito tributário constituído (lançado) restou extinto pelo pagamento. Dessa forma, quanto ao crédito tributário quitado por via dos Darf das folhas 301 a 305, extinção confirmada pela Fiscalização (fls. 310 e 311), voto por manter o lançamento dos tributos (IRPJ e CSLL), afastando-se a multa de ofício.

Voto, dessa forma, por julgar parcialmente procedente a impugnação, de sorte a afastar somente a exigência da multa de ofício relativamente à dívida tributária paga (fls. 301 a 305) antes do início da ação fiscal”.

A decisão foi assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

Aumento do capital social de sociedade limitada com ágio. Configuração de receita. O ágio recebido pela sociedade por quotas de responsabilidade limitada na emissão de quotas representativas de seu capital constitui receita, impactando positivamente o lucro líquido e, por via de consequência, o lucro real.

*Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Novamente inconformada, agora com a decisão de 1º Piso, a contribuinte acostou recurso voluntário (fls. 346/363), onde rebateu as conclusões da Turma Julgadora da DRJ e, quanto aos argumentos, basicamente repisou o quanto já assentado na impugnação. Acostou decisão do CARF sobre a matéria, que entendeu lhe aproveitar.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 15/03/2012 – fls. 344 – protocolização da peça recursal em 26/03/2012 – fls. 346) a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 282/293) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Foram duas as infrações originalmente apontadas pelo Fisco:

- a)** a tributação do valor auferido pela interessada, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a título de ágio quando do aumento do seu capital social (item 2.1 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 253 a 260);
- b)** divergências entre os valores apontados no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur (Quadro II da fl. 251) e aqueles informados nas declarações dos rendimentos do contribuinte (Quadro I da fl. 250), bem como entre os valores confessados por via da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e aqueles indicados nas declarações de rendimentos (item 2.2 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 260 e 261).

A respeito da segunda (item “b”), após diligência levada a efeito por determinação da Turma Julgadora de 1ª Instância, confirmou-se que os valores lançados pelo Fisco já haviam sido recolhidos pela recorrente **espontaneamente e antes da ação fiscal**, o que, por óbvio, fulmina a imposição.

Todavia, como também visto na diligência, mencionados montantes não tinham sido declarados em DCTF, de modo que, com o lançamento de ofício, “fechou-se” a equação (crédito tributário constituído x pagamento).

Veja-se:

	IRPJ			CSLL		
	A Valores Lançados (R\$)	B Valores Recolhidos (R\$)	A - B	D Valores Lançados (R\$)	E Valores Recolhidos(R\$)	D - E
1º trim/2006	3.662,53	3.662,53	0			
2º trim/2006	136.630,48	1.448,28	135.182,20	47.881,06	7,98	47.873,08
4º trim/2006	63,85	49,41	14,44	22,98	22,98	0

Desse modo, a decisão de 1º Grau acertadamente manteve os lançamentos que, ato contínuo, foram extintos pelo pagamento já feito anteriormente. No mesmo contexto, afastou a imposição da multa de ofício.

Na dicção da decisão recorrida (fls. 330):

“Quanto ao lançamento do crédito tributário de IRPJ e de CSLL, relativamente a parte recolhida pelo contribuinte anteriormente ao

início da ação fiscal (fls. 301 a 305), entendo incorreta a exigência de multa de ofício decorrente do inadimplemento. Se não houve inadimplemento, não há espaço para a exigência da referida multa. Por outro lado, como o contribuinte não confessou a dívida tributária, cabível a constituição do crédito. O crédito tributário constituído (lançado) restou extinto pelo pagamento. Dessa forma, quanto ao crédito tributário quitado por via dos Darf das folhas 301 a 305, extinção confirmada pela Fiscalização (fls. 310 e 311), voto por manter o lançamento dos tributos (IRPJ e CSLL), afastando-se a multa de ofício”.

Assim, resta analisar na lide tão somente a infração descrita no item “a”, ou seja, “a tributação do valor auferido pela interessada, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a título de ágio quando do aumento do seu capital social (item 2.1 do “Relatório de Trabalho Fiscal”, fls. 253 a 260)”.

É disso que se passa a tratar.

Segundo o RTF (fls. 253/254), “conforme 11ª Alteração de Contrato Social da fiscalizada, de 02/06/2006 (fls. 17 a 25), ingressou no seu quadro societário a empresa uruguaia Royalset Sociedade Anônima, (...) subscrevendo, na ocasião, uma participação de 900.000 quotas, cada uma no valor nominal de R\$ 1,00, totalizando uma participação equivalente a R\$ 900.000,00. A integralização se deu pelo valor total de R\$ 1.432.591,70, com um **ágio de R\$ 532.591,70, conforme Contratos de Câmbio as fls. 93 a 101, e lançamentos contábeis realizados pela fiscalizada as fls. 103 a 107”.**

Ainda no dizer da acusação, “a parcela de R\$ 532.591,70, correspondente ao ágio, foi registrada na contabilidade da fiscalizada, na ocasião, **a crédito da conta do Patrimônio Líquido nº 2.4.1.02.02.02876 - Reserva de Ágio na Integralização de Quotas (que constitui uma conta do grupo "Reserva de Capital")**, conforme fls. 103 e 104, tendo nesta permanecido até 08/06/2007 quando, conforme 12ª Alteração de Contrato Social (fls. 32 a 40), foi utilizada para aumento de capital social (na ocasião, o capital social da fiscalizada foi aumentado de R\$ 2.600.000,00 para R\$ 3.640.000,00 pelo aproveitamento integral das Reservas de Ágio e de Doações e Subvenções para Investimento, e de parte dos Lucros Acumulados”.

Para concluir e imputar a infração:

*“O art. 442 do RIR/ 99 supra, em seu inciso I, determina que o ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, que o contribuinte, **sob a forma de companhia**, receber dos subscritores dos valores mobiliários de sua emissão, e creditar em conta de reserva de capital, não será computado na determinação do Lucro Real.*

O dispositivo legal é claro: trata exclusivamente dos contribuintes sob a forma de companhia, ou seja, aqueles constituídos sob a forma de sociedade anônima, tanto que se refere à emissão de ações e não de quotas. Caso fosse diversa a intenção do legislador, não haveria a restrição expressa no dispositivo, ou, alternativamente, seria contemplada no texto legal, a mesma possibilidade para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Logo, o ágio recebido quando da subscrição e integralização de capital social, ainda que contabilizado pela fiscalizada a crédito de conta de “Reserva de Capital”, não se subsume ao disposto pelo inciso I do art. 442 do RIR/ 99, estando sujeito A incidência do imposto de

renda. Portanto, considerando que o ágio recebido não transitou por conta de resultado, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ”.

Em síntese, no entendimento do Fisco, este tipo de operação só não seria tributada se realizada por sociedade por ações.

Naturalmente, contra essa posição fiscal rebelou-se a recorrente fazendo longa dissertação sobre o tema e fincando entendimento de que não teria sentido e seria constitucionalmente anti-isonômico privilegiar um tipo societário em detrimento de outra.

Analisando o embate, a decisão *a quo*, em substancioso voto, perfilou pensamento na mesma linha do discurso fiscal.

Postos os fatos, ao voto.

Como visto, a Fiscalização entendeu que o “ágio” havido na operação realizada pela recorrente se constituiria em “receita” sujeita à tributação e que, como isso não ocorreu, perpetrou o lançamento de ofício. Mais ainda, que o benefício trazido no artigo 442, I, do RIR/1999, então vigente, só aproveitaria às sociedades anônimas.

Inicialmente, imprescindível tomar-se o conceito de ágio e sua projeção como receita (ganho).

Para tanto, sem embargos de outras definições assumidas pelos mais diversos doutrinadores, ágio é o “*valor adicional cobrado em operações financeiras e surge, dentre outras hipóteses, quando participações societárias ou ativos de uma empresa são adquiridas por um custo de aquisição superior ao valor contábil registrado nas demonstrações financeiras*” (Helena Taveira Torres – in “O ágio fundamentado por rentabilidade futura e suas repercussões tributárias”).

Nas palavras de Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Freitas, “*independentemente do negócio jurídico adotado para a aquisição de participação societária, verifica-se que o ágio sempre será a diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor do investimento avaliado pelo patrimônio líquido*”. (Controvérsias Jurídico-Contábeis – Dialética – SP – 2011 – 2º Volume - pg. 255).

E seguirem, concluindo: “*Mesmo nas hipóteses de aquisição por meio de integralização de capital ou de incorporação de ações, o tratamento contábil é o mesmo*” [vale dizer, diferença entre custo e aquisição/integralização].

Na doutrinação contábil existe uma grande dificuldade na definição e consequente distinção correta dos termos Receitas (propriamente ditas) e Ganhos, não faltando autores, como HENDRIKSEN e VAN BREDA² que destacam as diversas tentativas feitas para produzir tal distinção, “*muitas das quais têm terminado com resultados um tanto arbitrários*”.

Ainda na visão dos mencionados autores, é possível alcançar uma melhor compreensão da contabilidade ignorando tal distinção, preferindo **diferenciar** entre as atividades produtoras de riqueza da empresa **e as transferências inesperadas ou imprevistas**.

² HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Pela melhor doutrina contábil brasileira, “**Receita**” corresponde à “*entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais*”³, e é conceito largamente adotado pelo legislador tributário para fins de apurar os valores de diversos tributos, como o ICMS, o ISS e, no âmbito federal, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, sabendo-se que a “receita” é a variável primeira a se considerar para fins de mensuração do “lucro”, base impositiva do IRPJ em quaisquer de seus regimes de tributação (real, presumido ou arbitrado), assim como em relação à CSLL, enquanto que para o PIS e a COFINS, representa praticamente a solitária baliza que define o montante tributável de ambas as contribuições.

De outro giro, ainda na visão dos mesmos autores e obra acima citados, “**Ganho**” é o “*acréscimo no Patrimônio Líquido independente da atividade operacional da empresa; o resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento*”. E como sua subdivisão, têm-se os “**Ganhos e Perdas de Capital nos Investimentos**”, que, nas palavras dos renomados doutrinadores, referem-se à “*Conta do grupo de Resultados Não Operacionais que registra o valor ganho ou a perda apurada na venda de investimentos permanentes a terceiros. O valor do ganho ou da perda será determinado pelo valor total da venda, deduzido do valor total líquido pelo qual o investimento estiver contabilizado, na data da transação*”.

Assim, a identificação⁴ e mensuração da “receita”⁵, sua adequada escrituração⁶ e submissão às normas tributárias⁷ é fator primordial para a correta apuração dos tributos federais, como no caso que aqui se aprecia.

Normativamente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 e trata da *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*, definiu receita e ganho:

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades

³ Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição, disponível na Rede Mundial de Computadores)

⁴ Consoante Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.412/2012, que deu nova redação à NBC TG 30, “*Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários*”.

⁵ Para a Resolução CFC nº 1.374/2011: “*A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis*”.

⁶ RIR/1999 - Dever de Escriturar - Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).

⁷ RIR/1999 - Disposições Gerais sobre Receitas - Receita Bruta - Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 44](#), e [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12](#)).

ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e alugueis.

75. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

Posição ratificada pelo IBRACON⁸ (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) ao afirmar que “*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 quotistas*”.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho⁹, “*em termos jurídicos o vocábulo receita significa qualquer ingresso (...) que altere positivamente o patrimônio social de alguém de forma definitiva, isto é, sem estar submetido a qualquer condição*”.

E ainda, na sequência: “*o conceito jurídico de receita não se confunde com a mera movimentação de valores (dinheiro), especialmente nos casos em que há recursos que devam ser repassados a outrem em virtude de obrigação advinda de lei ou de contrato*”. (destacado)

Em suma, há consenso na doutrina que, para haver tributação de IRPJ é necessário que haja “*acréscimo patrimonial*”. E este, sem nenhuma dúvida, no caso de pessoas jurídicas, tem íntima relação com as receitas auferidas e realizadas.

Na lição de José Artur Lima Gonçalves¹⁰, “*a Constituição somente admite a incidência de imposto sobre a renda quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte, no período. Fora daí, não se admite (a Constituição não tolera) incidência de imposto sobre a renda*”.

Nilton Latorraca¹¹ vai ao ponto exato e disserta:

É notório, portanto, que a lei tributária constrói o seu próprio conceito de acréscimo patrimonial e o faz com base nos princípios básicos fixados pela lei comercial, sem porém os aceitar inteiramente. A legislação tributária pode afastar-se das normas de direito comercial para estabelecer as suas próprias normas, tendo como limite apenas as restrições estabelecidas pela Constituição e pela Lei Complementar (CTN). E esta delimitou a competência do legislador ordinário, quando dispôs que a hipótese

⁸ IBRACON NPC nº 14 – **Receitas e Despesas**

⁹ Imposto de Renda das Empresas 10ª Ed. Atlas – São Paulo – 2013 – pg. 131

¹⁰ in Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo, Malheiros, 1997 – pg. 198

¹¹ Nilton Latorraca – Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas – Ed. Atlas – São Paulo – 1990 – pg. 121

*de incidência do imposto sobre a renda é a disponibilidade jurídica ou econômica de renda (acréscimo patrimonial)...**Em outras palavras, a lei ordinária não pode construir um conceito de acréscimo patrimonial (lucro real) que não corresponda à aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda real.** (destaque acrescido).*

(...)

*O que estamos dizendo é que a lei tributária não pode construir um conceito de lucro real que inclua valores **que jamais ingressarão no patrimônio social**". (destaque no original).*

Na doutrina sempre abalizada de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke ("Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Aplicável às Demais Sociedades", Editora Atlas, São Paulo, SP, 2007, págs. 316 e 317):

"As Reservas de Capital são constituídas com valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo Resultado como Receitas, por se referirem a valores destinados a reforço de seu capital, sem terem como contrapartidas qualquer esforço da empresa em termos de entrega de bens ou prestação de serviços.

Constam como tais reservas de ágio na emissão de ações, a alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição. Essas são transações de capital, com os sócios.

***Tecnicamente, não deveriam ser contabilizadas como reservas, mas sim transitar pelo resultado"**. (destaque acrescido)*

Nas palavras do Professor A. Lopes de Sá ("As Reservas na Atual Lei das S/A", IOB – Informações Objetivas, São Paulo, SP, 1ª Edição, 1978, págs. 21, 35 a 39) trazidas pelo Relator da decisão recorrida (Ac. DRJ – fls. 323/324):

*"A denominação "reservas de capital" não é tradicional entre nós. Ela advém de um modelo que **pretende incluir neste agrupamento o que resulta de vantagens que a sociedade auferiu**, não decorrentes de suas atividades operacionais diretas, mas ligadas ao capital social.*

(...)

*Para a Lei 6.404/76, entretanto, as reservas de capital, embora não conceituadas, mas, apenas, discriminadas, **são autênticas RECEITAS que diretamente passaram a intitular-se de Reservas (sem o estágio lógico e imprescindível na conta dos resultados).***

*Em vez de, inicialmente, considerar-se o fenômeno como "Receita Não-operacional" ou "Receita Extraordinária" ou "Receitas Eventuais" (**que na verdade é o ocorrido**) diretamente se imputa às Reservas o evento.*

(...)

O ágio é uma “maior valia”, ou seja, a diferença entre o “valor de venda” de um título e aquele valor nominal. Uma ação que tenha valor nominal de R\$ 150,00 e que é vendida por R\$ 400,00 tem um ágio de R\$ 250,00.

*Segundo a nossa lei, a beneficiária de tal ágio pode ser a própria sociedade quando é a promotora do negócio. O “lucro” que na realidade existiu deixa de ter tal característica (pela lei, apenas) e passa, diretamente, a ser considerada como **RESERVA DE CAPITAL**”. (destacado)*

Sumariando o que foi visto, havendo “ganho (seja de capital, seja eventual, seja por venda do ativo, etc) **Haverá, de forma inequívoca, técnica e conceitualmente falando sob o ângulo da ciência contábil, UMA RECEITA** (ou rendimento).

Se esse acréscimo patrimonial sofrerá (ou não) tributação do IRPJ dependerá do que o legislador fiscal definir.

Mas, que fique claro, **para a ciência contábil, ponto de partida de toda legislação societária e tributária** (art. 177, da Lei n.º 6.404/1976 e art. 7º, do Decreto-lei n.º 1.598/1977), **ganho é receita**.

Feitas estas ponderações e voltando ao caso concreto, a princípio e como norma geral, sendo o “ganho” uma “receita”, deverá compor a base de cálculo do IRPJ (e demais tributos federais se for o caso), só sendo permitido seja excluída da imputação por expressa determinação legal.

Foi com esse raciocínio que a recorrente, lançando mão do artigo 442, I, do RIR/1999, evitou sua tributação, entendendo que tal dispositivo se aplicaria às sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Veja-se a dicção do dispositivo:

Contribuições de Subscritores de Valores Mobiliários

Art. 442. 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 ([Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38](#)):

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;

Na mesma toada, a respeito da matéria, a legislação societária (Lei n.º 6.404/1976 e alterações):

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

Pois bem, com a devida vênua aos argumentos bem concatenados da defesa, penso que razão assiste ao Fisco.

Como é pacífico no direito, a lei não contempla palavras vãs e inúteis, de modo que as referências diretas e literais a “valores mobiliários, “companhia” e “ações”, ainda que a recorrente veementemente contra tal conclusão se oponha, só podem levar ao entendimento de se estar tratando de um único tipo societário, no caso, as S/A.

Veja-se:

COMPANHIA. Empresa, normalmente Sociedade Anônima. Ver *Sociedade Anônima*.

COMPANHIA ABERTA. Tipo de sociedade anônima, cuja captação de recursos é realizada junto ao público. Os valores mobiliários (ações ou debêntures) são admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão.

COMPANHIA FECHADA. Tipo de sociedade anônima, cuja captação de recursos é feita entre os próprios acionistas, não recorrendo à poupança pública para a formação de seu capital. Sua ação não é cotada em bolsa. Sociedade tradicional, normalmente restrita a pequenos grupos.

(Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição, disponível na Rede Mundial de Computadores)

Pessoa jurídica de direito privado, empresária por força de lei, regida por um estatuto e identificada por uma denominação, criada para auferir lucro mediante o exercício da empresa, cujo capital é dividido em frações transmissíveis, composta por sócios de responsabilidade limitada ao pagamento das ações subscritas.

Nota-se que a Lei nº 6.404/76 emprega indiferentemente as designações sociedade anônima e companhia. Segundo Waldo Fazzio Júnior, o adjetivo anônima serve para indicar que **a companhia não se notabiliza como uma associação de pessoas.** (*in* “dicionário jurídico net” –

disponível na rede mundial de computadores no endereço
<https://www.direitonet.com.br>

E na legislação:

Lei n.º 6.404/1976 – artigo 1.º:

“A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”.

Então, voltando ao tema: **por que somente aplicável o dispositivo às sociedades anônimas?**

A resposta, como bem pontuado pela decisão *a quo* e aqui assumida neste aspecto, remete à legislação societária e à exposição de motivos que antecedeu sua votação pelo Congresso Nacional (Ac. DRJ – fls. 321 e 323).

“Consoante se verifica da manifestação do Ministro da Fazenda de então, o foco maior da nova legislação era a estruturação do mercado de capitais. Com esse foco, os valores mobiliários, instrumentos objeto de negociação no mercado de capitais, ganharam nova estruturação jurídica. Para viabilizar o aumento de recursos necessários ao desenvolvimento do país (oriundos da poupança popular), foram fixadas regras de proteção dos adquirentes dos valores mobiliários, em especial dos acionistas minoritários. Investidores seguros, atraídos pela rentabilidade dos valores mobiliários, ofereceriam aos empresários os recursos para o crescimento dos negócios nacionais. Não foi por outro motivo que paralelamente à edição da Lei n.º 6.404, de 1976, foi editada, também, oito dias antes, a Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispôs sobre o mercado de valores mobiliários e criou a Comissão de Valores Mobiliários.

Os autores do anteprojeto elaboraram uma Exposição Justificativa, que acompanhou a Exposição de Motivos n.º 196. Esse documento esclarece os pontos principais da inovação legislativa. Da Exposição Justificativa reпрiso trechos que entendo pertinentes para a análise do caso dos autos:

(...)

Diante do cenário normativo acima delineado, a partir da Lei n.º 6.404, de 1976, a emissão de ações por preço superior ao valor nominal, bem como aquele relativo a ações sem valor nominal que ultrapassar o valor destinado ao capital, ambos com ágio, portanto, ganharam nova perspectiva. O novo regramento permitiu que os valores recebidos pela companhia a título de ágio não fossem mais computados no resultado societário. O valor do ágio passou a ser registrado diretamente em conta de reserva de capital, no patrimônio líquido”.

Ou seja, não há nenhuma discriminação nem tratamento anti-isonômico como reclamado pela recorrente, mas, tão somente, política de Estado, macroeconômica, que visou o fortalecimento do mercado de capitais, criando poupança interna.

Entendimento com o qual se alinha a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho, *in* Imposto de Renda das Empresas – 10ª Ed. - Atlas – SP – pg. 223, onde apesar de criticar a redação do dispositivo, com ele acaba por concordar ao aduzir textualmente que “o preceito do art. 442 do RIR aplica-se exclusivamente às sociedades por ações”.

E, mais incisivamente ainda, Hiromi Higuchi¹²

“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 a título de 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, conforme dispõe o art. 442 do RIR/99.

Esse benefício fiscal só vale para as sociedades por ações, não se aplicando para outros tipos societários. Uma sociedade por quotas poderá gozar da isenção fiscal, desde que seja transformada em sociedade por ações e após a subscrição com ágio e capitalização da reserva retorne novamente para a condição de sociedade por quotas.

Serão computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada receber, dos subscritores de quotas de sua emissão, a título de ágio, quando emitidas por preço superior ao valor nominal (Decisão nº 195 da 8ª RF no DOU de 29-07-99).

(...)

O ágio recebido pela empresa é renda porque aumenta o patrimônio e para excluí-lo da tributação há necessidade de lei concedendo a isenção, como dispõem os arts. 249 e 250 do RIR/99. A lei que deu isenção para as sociedades por ações não choveu no molhado”.

(destaques acrescidos)

Na jurisprudência administrativa (como acostado pela defesa em seu RV), ocorreram algumas decisões esparsas sobre o assunto dando provimento aos contribuintes. Todavia, a matéria **foi pacificada** pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 1ª Seção, com voto vencedor do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão e a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 1999**

¹² Imposto de Renda das Empresas Interpretação e prática - Atualizado até 15-02-2017 – pg. 280

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 inexistente disposição que determine sua exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, deve compor o lucro real. (Ac. 9101-002.009 - Sessão de 07/10/2014).

Excertos do voto vencedor mostram o quadro:

*“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:*

(...)

*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.*

(...)

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”.

Aditivamente, consigno que verifiquei que o contribuinte que restou vencido nesta decisão da CSRF buscou o Judiciário para tentar reverter a situação, sem sucesso.

Vejam-se os excertos abaixo, transcritos da decisão da MM. Juíza da 1ª Vara Federal – Subseção de Barueri – SP – Processo nº 0010715-55.2015.403.6144:

“Depreende-se da legislação supramencionada, que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais.

Resta claro, também, da análise dos dispositivos transcritos, que o lucro real, base de cálculo do imposto ora debatido, é apurado a partir do conceito de lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Ainda, em que pesemos argumentos trazidos pela parte autora, a conceituação de lucro líquido para fins de imposto de renda é aquela prevista no Decreto nº 3.000/99 e no Decreto-Lei nº 1.598/77 e não a prevista na Lei nº 6.404/76. Isso porque, distintos os objetivos das normas societárias e tributárias devendo cada uma ser utilizada respeitando-se seu âmbito de aplicação. No ponto, valho-me de citação por diversas vezes utilizada no processo administrativo fiscal do doutrinador Edmar Oliveira Andrade Filho:

"A expressão lucro líquido constante do enunciado linguístico do art. 248 do RIR/99 não coincide, em termo semânticos, com o

conceito de “lucro líquido” previsto no art. 191da Lei 6.404/76. São expressões que têm a mesma grafia, mas designam diferentes aspectos da realidade.

(...)

Portanto, lucro líquido que é a base para a determinação do lucro não é do mesmo da Lei nº 6.404/76, nada obstante o fato de que ambos devam ser determinados segundo os mesmos critérios. De plano, fica claro que as normas que determinamos critérios de apuração do lucro societário têm um propósito e as normas fiscais têm outros, nada obstante trabalhem com a mesma matéria-prima, isto é, recortam a mesma realidade".

Pois bem. Feitas estas considerações preliminares, passo à análise do caso concreto.

De início, não se sustenta o argumento da parte autora de que o valor por ela recebido a título de ágio não estaria incluído no art. 43 do CTN por tratar-se de mera “transferência de capital” ou “transferência patrimonial” que provêm de fontes externas à sociedade. Primeiramente, o art. 43 do CTN não estabeleceu que o fato gerador do imposto de renda se restringe a acréscimo de patrimônio de uma atividade de seu titular. Além disso, o valor foi entregue à empresa sem vinculação direta e imediata ao capital social, passando, portanto a integrar seu patrimônio líquido.

Não há falar, também, que “o legislador ordinário, ao remeter ao lucro líquido, para fins de mensuração do lucro tributável, por consectário lógico e legal, excluiu do campo de incidência do IRPJ os valores que não transitam pelas contas de resultado, como aqueles contabilizados em contas patrimoniais de reserva de capital, dentre as quais o ágio originado na subscrição de quotas, por força do art. 182, 1º, alínea a, da Lei nº 6.404/76; a tributação desses valores somente seria possível em caso de expressa previsão legal determinando a adição ao lucro real, sendo inexistente tal norma”.

Veja-se, de pronto, que o dispositivo citado pela parte autora a ela não se aplica, uma vez que a classificação como reserva de capital disposta no art. 182, 2º, a trata de sociedade por ações. Ainda, conforme destacado pela presidente e relatora da 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Campinas Edeli Pereira Bessa, “o fato de um valor não transitar por conta de resultado não é razão bastante para afastar a incidência do IRPJ. Assim não fosse, e todas as incorreções contábeis deveriam estar previstas expressamente como adição ao lucro real”.

Quanto ao argumento de que os valores relativos ao ágio decorrente da subscrição de quotas do capital social da autora são alheios à

incidência do imposto porque não integram o conceito de lucro líquido também não tem razão a demandante.

Nos termos da fundamentação acima e, portanto, do art. 248 do Decreto n.º 3.000/99 os valores em questão enquadram-se como lucro líquido relativo a resultados não operacionais nos moldes do Capítulo VII do mesmo diploma legal.

Não por outro motivo é que o mesmo capítulo acima mencionado em sua Seção III determina que “não serão computados na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital que o contribuinte na 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 de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital” (art. 442, I).

Referida previsão, que também traz o art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, é clara no sentido de excluir os valores do cômputo do lucro real sendo certo que constituem fato gerador do tributo, optando apenas o legislador por excluir de sua incidência essa situação específica. Veja-se que, por razões óbvias, só faz sentido excluir o que está incluído, de outro modo, não haveria razão de existir mencionado dispositivo legal.

Trata-se de benefício fiscal aplicável somente à sociedade por ações por expressa previsão legal.

Aqui, não há falar em extensão da previsão legal nos termos do art. 18 do Decreto n.º 3.708/19, abaixo transcrito, pelas mesmas razões porque não se aplicam as regras societárias para a determinação do lucro líquido.

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.

Ou seja, a regra acima deve ser aplicada quando se trata de legislação societária e não tributária.

Aliás, justifica-se o tratamento diferenciado quanto às sociedades por ações, por exemplo, porque as ações, ao contrário das quotas, são títulos circuláveis apresentando referida norma incentivo ao mercado de valores mobiliários”.

(...)

Ante o exposto, JULGO IMPROCEDENTES os pedidos formulados na inicial, extinguindo o processo com resolução de

mérito, nos termos do artigo 487, I, do Código de Processo Civil”.
(destaques acrescidos)

Por fim, a respeito do “caminho alternativo” alegado pela recorrente em seu RV (fls. 352/354), adoto como meus os argumentos da decisão *a quo* (fls. 329):

“Quanto ao caminho alternativo esboçado pelo impugnante, identifico concordância do contribuinte quanto aos termos do presente voto. O Balanço Especial aventado pelo sujeito passivo registrou valor adicional de R\$ 391.000,00 na conta “Lucros Acumulados” a título de lucros futuros (trata-se de valores negociais, ainda não auferidos, nem registrados). Se as contas “Reserva para Aumento de Capital” (R\$ 455.689,69) e dos “Lucros Acumulados” (já alterada pelo acréscimo de R\$ 391.000,00, não mais com saldo de R\$ 159.213,27, mas R\$ 550.213,27) fossem incorporadas ao capital social, o saldo da conta do capital social passaria a ser R\$ 2.705.900,00. Esse valor dividido pelo número de quotas antes do aumento de capital efetuado pela Royalset Sociedade Anônima (1.700.000 quotas) chegaria ao valor patrimonial por quota de R\$ 1,5917. A Royalset Sociedade Anônima, então, poderia subscrever 900.000 quotas da impugnante ao valor de R\$ 1,5917 cada uma, totalizando R\$ 1.432.590,00, sem que o impugnante registrasse qualquer valor a título de ágio. A questão que salta aos olhos é que o raciocínio parte da premissa de que a conta “Lucros Acumulados” foi incrementada em R\$ 391.000,00. Pergunta-se: qual é o caminho natural que leva ao aumento da conta “Lucros Acumulados”? Resposta: o registro de receitas, ordinariamente tributadas”.

Concluindo, irretocável o trabalho fiscal assim como a decisão recorrida, por isso os chancelo, mantendo os lançamentos de IRPJ e de CSLL.

DOS LANÇAMENTOS DE PIS E DE COFINS

Diferentemente dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, aqui chancelados, divirjo da decisão recorrida no que tange aos autos de infração de PIS e de COFINS lavrados por entender não presentes os preceitos legislativos de ambas as contribuições (Leis nº 10637/2002 e 10833/2003), ou seja, embora tenha ocorrido acréscimo patrimonial na sociedade (como exaustivamente visto atrás), esse *plus* só tem efeito em relação ao IRPJ e à CSLL e não às referidas exações, que tinham como fato gerador e base de cálculo, à época dos fatos, “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Em outro dizer, ainda que o ágio apurado em aumento do capital social de sociedade limitada configure-se como receita, consoante entendimento da doutrina e das normas contábeis brasileiras, impactando diretamente no patrimônio da pessoa jurídica e atraindo a aplicação do artigo 43, do CTN, tal acréscimo patrimonial não tem o condão de impor a tributação de referido ganho pelo PIS e pela COFINS, em razão de não se equivaler ao conceito de receita bruta tratado no artigo 12, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e nem ao de faturamento mensal alinhavado pelo 1º, §§ 1º e 2º, das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, nas

respectivas redações vigentes à época (2007) e que definiam fato gerador e base de cálculo das duas contribuições.

Veja-se a dicção do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, conforme vigente em 2007, quando ocorreram os casos aqui apreciados:

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

E do artigo 1º, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 10637/2002 (a Lei n.º 10833/2003 tem a mesma redação), **com a redação vigente à época dos fatos (2007)**:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. **Produção de efeito***

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Resumindo, pelas disposições legais acima transcritas e utilizando a nomenclatura tradicional, verifica-se que, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, somente integram a base de cálculo das referidas contribuições valores que estejam compreendidos no conceito de receita bruta da pessoa jurídica.

E, “receita bruta”, sem necessidade de maiores digressões, não inclui o acréscimo gerado pelo ágio aqui apreciado e, por isso, não tem os contornos exigidos para tributação pelo PIS e pela COFINS, que adotam, precipuamente, a citada receita bruta, decorrente do faturamento mensal e com adição das outras receitas diretamente alinhadas à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, linha diferente do IRPJ (e subsidiariamente a CSLL) cuja base são os artigos 43 e 44, do Código Tributário Nacional, para os quais, para incidência destas exações, basta a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Por estas considerações, afasto os lançamentos de PIS e de COFINS aqui tratados.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para, **i)** afastar os lançamentos de PIS e de COFINS, **ii)** manter os lançamentos de IRPJ e de CSLL, ratificando a decisão recorrida neste aspecto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone