



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.722476/2021-62
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1301-006.902 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIDEOLAR-INNOVA S/A

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

Ano-calendário: 2015

DECADÊNCIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO. ATRAÇÃO DA REGRA DECADENCIAL DE CINCO ANOS A PARTIR DO FATO GERADOR.

O Imposto de Renda retido na fonte caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadal prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Hipótese em que resta pacífica a existência de retenção do imposto na fonte, sobre receitas sujeitas ao ajuste anual, entretanto, não foram verificados pagamentos ou retenções de CSLL.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA APURADO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941, DE 2009. DEMONSTRATIVO DE RENTABILIDADE FUTURA. POSSIBILIDADE.

Para comprovação da expectativa de rentabilidade futura, como fundamento do ágio apurado na aquisição de participação societária, ocorrida em 2014, por contribuinte não optante pelos efeitos antecipados da Lei nº 12.973, de 2014, é exigido um demonstrativo dessa expectativa de rentabilidade, sem que tenham sido definidas formalidades específicas para esse demonstrativo.

Porem, *in casu*, o referido demonstrativo não serve para o fim proposto, pois trata-se, de fato, de uma avaliação econômica financeira preliminar, sem fazer qualquer alusão a qual seria o justo valor de mercado da participação acionária, e nem quanto a possível sobrepreço (ágio) motivado por expectativas de “rentabilidade futura”, como também não consta o valor do Patrimônio Líquido da Adquirida.

Por outro lado, nos autos, encontra-se nos autos documento denominado de “Laudo de Especialistas Independentes”, que se presta ao fim proposto.

PROVISÃO PARA IR E CSLL DIFERIDOS. DJ DRJ01 DF Fl. 8300

A provisão para IR e CSLL diferidos, prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral nº 32, decorrente de ajustes intertemporais ao resultado contábil, para apuração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, não tem efeito na apuração da base de cálculo desses tributos, no período de seu reconhecimento.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

As Subvenções para Investimento, de que trata a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral nº 07, podem ser excluídas da base de cálculo dos tributos, quando seu valor tenha sido reconhecido no resultado e,

posteriormente, destinados à formação da Reserva de Lucro de Incentivos Fiscais, de que trata o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976.

VARIAÇÕES CAMBIAIS

É permitida a opção pelo reconhecimento de variações cambiais pelo regime de caixa, por operação, pelo resultado líquido apurado ao final de operação. Nesse caso, durante o período da operação, os resultados apurados pelo regime de competência devem ser alternativamente adicionados ou excluídos e, ao final, o resultado líquido deve ser oferecido ao fisco, mediante sua exclusão ou adição, conforme sejam negativos ou positivos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DO MESMO FATO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL o decidido em relação ao imposto de renda, exceto quanto à decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a dedutibilidade do ágio no valor de R\$ 146.319.872,12, demonstrado em laudo de e-fls. 859 e ss., vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe dava provimento em relação à dedutibilidade de todo o ágio; e Marcelo José Luz de Macedo, que lhe negava provimento. Os autos devem retornar à 1ª instância de julgamento para análise dos demais argumentos de Impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício contra o acórdão n.º 101-022.391, proferido pela 2ª Turma da DRJ/01, que, ao apreciar a Impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la procedente, para exonerar o crédito tributário em litígio.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Lançamento

Trata-se de lançamento de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2015, nos seguintes valores, incluindo os acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora: (a) IRPJ – R\$ 319.374.094,58 e (b) CSLL – R\$ 116.398.386,70.

Foram identificadas pela Fiscalização cinco infrações, que resultaram em glosas de exclusões do Lucro Contábil, para apuração da base de cálculo dos tributos lançados, a saber: (a) Amortização de Ágio, (b) Provisão sobre IR e CSLL, (c) Subvenções para

Investimentos, (d) Variações Cambiais passivas, tributadas pelo regime de caixa, referentes a operações liquidadas e (e) Variações Cambiais Ativas, referentes a receitas reconhecidas pelo regime de competência.

A tabela a seguir apresenta os valores apurados pela fiscalização para cada infração e sua influência no valor dos tributos lançados:

	IRPJ	CSLL
() Prejuízo Fiscal/BC CSLL - Declarados	-240.041.070,69	-240.041.070,69
(+) Glosas de Exclusões no LALUR		
1. Amortização do Ágio	13.583.469,21	13.583.469,21
2. Provisão sobre IR e CSLL Diferidos	368.708.812,96	368.708.812,96
3. Doações e Subvenções para Investimentos	76.177.076,78	76.177.076,78
4. Variações Cambiais Passivas - Op. Liquid. CX	163.222.469,05	163.222.469,05
5. Variações Cambiais Ativas - Compet.	223.578.971,74	223.578.971,74
(=) Lucro Real/BC CSLL - Apurado no AI	605.229.729,05	605.229.729,05
(*) Alíquota	15%	9%
(=) Tributo	90.784.459,36	54.470.675,61
(+) Adicional (10%) Sobre L. Real - 240.000	60.498.972,91	
(=) Total	151.283.432,26	54.470.675,61
(-) Retenção na Fonte	-1.826.698,40	
(=) Tributo Líquido devido	149.456.733,86	54.470.675,61
(*) % multa de ofício	75%	75%
(=) Multa	112.092.550,40	40.853.006,71

A seguir, encontram-se relatados os fundamentos apontados pela fiscalização, para cada uma das referidas infrações, considerando que a fiscalizada, no período (ano-calendário de 2015) foi optante pela sistemática do Lucro Real Anual, com antecipações mensais, e não optante pela aplicação antecipada dos dispositivos da Lei n.º 12.973, de 2014.

1. Amortização do Ágio

Em 31/10/2014, a fiscalizada, Videolar, adquiriu 60% das ações da Pessoa Jurídica INOVA S/A. Na mesma operação, a controladora da fiscalizada, Parisotto Ltda., adquiriu 40% das ações da INOVA S/A. Essa aquisição foi realizada nos seguintes valores:

() Preço de Compra	870.000.000,00
(+) Correção - IGP-M	12.245.486,39
(+) Ajuste	222.974.000,00
(=) Valor Pago	1.105.219.486,39
(-) Valor Patrimonial das Ações	-643.381.533,65
(=) Ágio	461.837.952,74

Relativamente ao Ágio antes referido, a fiscalização informa ter sido apresentado um documento denominado "Demonstrativo de expectativa de resultados futuros e avaliação econômico-financeira", referindo o fundamento do ágio como a expectativa de rentabilidade futura.

Importante referir que a fiscalização aponta também haver apuração de Ágio para fins contábeis, baseado em laudo de avaliação de recursos e obrigações a valores justos, no seguinte valor:

() Valor Pago	1.105.219.486,39
(-) Valor Justo dos Ativos Líquidos	-861.363.866,19
(=) Ágio	243.855.620,20
(*) Percentual de Participação	60%
(=) Ágio registrado contabilmente	146.313.372,12

Em 29/03/2015, a Videolar incorporou, tanto sua controladora – Parisotto Ltda., quanto a INOVA S/A, passando a adotar a denominação de VIDEOLAR-INNOVA S/A, e passou a amortizar o ágio por expectativa de rentabilidade futura, antes referido no valor de R\$ 461.837.952,74, na razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, excluindo no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) o valor mensal de R\$ 4.527.823,07.

A Fiscalização considerou os dois valores apurados para o ágio incompatíveis e entendeu que o ágio não estaria fundamentado em rentabilidade futura (Decreto 3.000,

de 1999, art. 385, § 2º, II), mas em valor de mercado de bens superior ao custo registrado na contabilidade (Decreto 3.000, de 1999, art. 385, § 2º, I). Com isso, concluiu que a ele não seria aplicável o disposto no art. 386, III, que permitiria a amortização do ágio, na razão de 1/60 (um sessenta avos) ao mês.

Adicionalmente, a Fiscalização desconsidera o “Demonstrativo de expectativa de resultados futuros e avaliação econômico-financeira”, por falta de assinatura e informa que a operação seria passível de anulação pelo CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica).

Com isso, a amortização foi integralmente glosada, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2015, totalizando R\$ 13.583.469,21.

2. Provisão sobre IR e CSLL

A Fiscalização identificou uma exclusão, no LALUR, no valor de R\$ 368.708.812,96, registrada como PROVISÃO PARA IRPJ E CSLL. Informa que, com esse valor, o prejuízo de R\$ 296.274.028,99, foi revertido para um lucro de R\$ 72.434.783,97.

Com base no art. 339, do Decreto n.º 3.000, de 1999, a Fiscalização considerou esse valor indedutível e glosou a exclusão.

3. Subvenções para Investimentos

A Fiscalização identificou uma exclusão, no LALUR, no valor de R\$ 76.177.076,78, registrada como Doações e Subvenções para Investimentos.

Como não identificou esse valor na apuração do resultado do exercício, a fiscalização concluiu que ele não poderia ter sido excluído no LALUR. Com isso, a exclusão foi glosada.

4. Variações Cambiais Passivas – Operações liquidadas (regime de caixa)

A Fiscalização identificou uma exclusão, no LALUR, no valor de R\$ 163.222.469,05, registrada como variação cambial passiva.

Como não identificou esse valor na apuração do resultado do exercício, a fiscalização concluiu que ele não poderia ter sido excluído no LALUR. Com isso, a exclusão foi glosada.

5. Variações Cambiais Ativas – Receitas Excluídas (regime de competência)

A Fiscalização identificou uma exclusão, no LALUR, no valor de R\$ 226.003.501,15, registrada como variação cambial ativa.

Como não identificou esse valor na apuração do resultado do exercício, a fiscalização concluiu que ele não poderia ter sido excluído no LALUR. Com isso, a exclusão foi glosada.

Impugnação

Irresignada com o lançamento, a fiscalizada apresentou impugnação, requerendo, sucessivamente: (a) nulidade do lançamento, (b) decadência do direito de lançar, (c) cancelamento do lançamento, (d) diligência/perícia, para esclarecimento de fatos.

Nulidades

Alega, a impugnante, que o lançamento estaria eivado de três vícios, implicando sua nulidade: (a) falta de fundamentação e base legal para as infrações a ela imputadas pela fiscalização e (b) erro no aspecto temporal do fato gerador objeto de lançamento de ofício e (c) erros na apuração da base de cálculo.

Com relação à fundamentação e base legal das infrações, alega ausência de motivação do lançamento, por falta de apresentação clara e precisa dos fatos que suportariam o lançamento. Assim, com base no art. 142 do CTN e nos arts 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, entende que o lançamento deve ser considerado materialmente nulo. Adicionalmente, alega falta de indicação de dispositivos legais violados, o que igualmente implicaria a nulidade suscitada. Argumenta que seria necessário o

aprofundamento das investigações, e análise da documentação apresentada, para que o lançamento fosse válido.

Com relação ao aspecto temporal do fato gerador, alega que o auto de infração refere um período de apuração de outubro a dezembro de 2015, o que implica o lançamento no período de apuração trimestral (4º trimestre de 2015). Argumenta que, entretanto, ela era optante pela sistemática do Lucro Real anual e que o período de apuração deveria dizer respeito aos meses de janeiro a dezembro de 2015. Assim, requer o reconhecimento da nulidade do lançamento.

Com relação a erros na apuração da base de cálculo do tributo, alega que eles são essenciais e que não seria possível a convalidação de um ato com esse tipo de erro, refere decisões administrativas nesse sentido. Aponta equívoco na apuração do valor do ágio e na incoerência entre a glosa integral de sua amortização, com a afirmação de que o valor do ágio não seria aquele originalmente apurado pela impugnante. Aponta, ainda, falta de consideração da possibilidade de compensação de prejuízos, no lançamento, e do recálculo do lucro da exploração.

Decadência

Alega a impugnante que o direito de lançar já estaria decaído, por aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Argumenta que houve retenção do Imposto Sobre a Renda no período de apuração e que isso atrai a regra decadencial referida, com base no RESP 973.733/SC e nas Súmulas CARF n.º 116 e 123. Aduz que o fato gerador ocorreu em 31/12/2015 e que o lançamento somente foi a ela cientificado em 29/07/2021, portanto mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

Mérito

1. Amortização do Ágio

A impugnante defende a correção do laudo de avaliação do ágio por expectativa de rentabilidade futura, argumentando que a legislação de regência da matéria não exigia, à época da aquisição do investimento, qualquer formalidade. Nesse sentido, refere o art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, que, em seu § 3º, requer apenas uma demonstração do fundamento do ágio, arquivada como comprovante da escrituração, citando decisões administrativas nesse sentido.

Explica que o documento é de 07/03/2013, data anterior à compra da participação societária, justamente por servir de base às negociações.

Em seguida, apresenta excertos do documento, no sentido de demonstrar sua prestabilidade.

Quanto ao valor do ágio, defende que ele esteja correto, esclarecendo que o montante de R\$ 222.974.000,00 não se referiria a ajuste do patrimônio líquido da INOVA S/A, mas sim do preço a ser pago, conforme cláusulas contratuais.

Quanto ao fundamento para a amortização, insurge-se contra a aplicação do art. 391 do Decreto n.º 3.000, de 1999, que dispõe sobre a incoerência de reflexos da amortização do ágio na apuração do Imposto de Renda, ao caso. Argumenta ser aplicável o art. 386 do mesmo decreto, que permite sua amortização, na situação de incorporação, o que teria ocorrido no caso em tela.

Com relação a eventual reprovação do ato de concentração pelo CADE, alega que a situação se encontra em discussão e que o ato está com efeito suspenso, por conta de recurso no âmbito administrativo. Adicionalmente, alega que, mesmo em face de eventual reprovação, a consequência não seria o mero desfazimento dos efeitos do ato, ex-tunc, o que implica não afetar a amortização do ágio e outros atos já realizados.

2. Provisão sobre IR e CSLL Diferidos

Em relação à provisão sobre IR e CSLL, alega que a fiscalização teria se equivocado, por tratar-se efetivamente de IR e CSLL diferidos.

Esclarece que os lançamentos se referem ao efeito patrimonial de ajustes intertemporais na base de cálculo dos tributos sobre o lucro. Para comprovação, apresenta memória de cálculo, cotejando os ajustes com os lançamentos. Ao final, argumenta que seria impossível tratar-se de mera provisão para IR e CSLL, por estarem contabilizados a crédito do resultado.

3. Subvenções para Investimentos

Com relação às subvenções para investimentos, afirma tratar-se de benefícios do ICMS, citando a legislação que defere tais benefícios.

Afirma que reconheceu tais valores no resultado, apontando as contas contábeis e que teria posteriormente destinado esses valores para a reserva de incentivos fiscais, parcialmente no próprio período e o restante em períodos subsequentes, tudo de acordo com o que dispõe a Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30.

4. Variações Cambiais Passivas e 5. Variações Cambiais Ativas

Com relação às Variações Cambiais Passivas, afirma tratar-se de operações liquidadas para as quais fora aplicado o regime de caixa, nos termos da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 30, que permite – para cada operação, em separado – a tributação apenas ao seu final, pelo valor líquido dos ganhos e perdas ocorridos no período entre o início da operação em moeda estrangeira e sua liquidação, ao final. Portanto, durante o período da operação, tanto os ganhos foram excluídos, quanto as perdas foram adicionadas. Assim, o valor líquido da perda, ao final da operação, foi excluído. Esclarece que esse valor líquido não poderia constar do resultado, justamente por ser a tributação baseada no regime de caixa.

Em complemento, afirma que as Variações Cambiais Ativas seriam Receitas referentes a ganhos cambiais nas operações em moeda estrangeira, reconhecidas no resultado e excluídas, justamente pela opção pelo regime de caixa. Afirma que as correspondentes perdas teriam sido também adicionadas.

Subsidiariamente, pede a conversão do julgamento em diligência / perícia e apresenta oito quesitos que entende necessário serem elucidados, para confirmar suas alegações.

Diligência

Nos termos da resolução n.º 101111313, a 2ª Turma da DRJ Brasília converteu o julgamento em diligência, para esclarecimento das questões de fato suscitadas na impugnação.

Em resposta, a fiscalização afirmou o que segue, em sete pontos:

1. Com relação à decadência alegada, não há recolhimentos em DARF, mas há retenções do Imposto sobre a Renda.

2. Quanto à alegação de erro no critério temporal do lançamento, o fato gerador ocorre em 31/12/2015 e o período de outubro a dezembro constante do auto de infração referir-se-ia aos meses objeto de glosa da amortização do ágio.

3. Quanto a equívocos na base de cálculo, apresenta quatro afirmações.

3.1 Com relação à glosa da integralidade do ágio, apenas reafirma o que consta do Relatório Fiscal, de que entende ser indevida a amortização.

3.2 Com relação a prejuízo fiscal de anos anteriores, afirma que ele pode ser considerado ao final do litígio, com base na decisão final.

3.3 Com relação a ajuste do lucro da exploração, afirma que esse ajuste não é admitido, nos termos da IN SRF n.º 1.187, de 2011.

3.4 Com relação ao recálculo dos tributos, afirma que – em seu entendimento – todos os cálculos foram realizados conforme a legislação em vigor

4. Com relação à decisão pendente do CADE, apenas refere a informação apresentada pela impugnante, às fls. 992 a 995 dos autos.

5. Com relação às doações e subvenções, concorda com as alegações da impugnante

6. Com relação às variações cambiais, também concorda com as alegações da impugnante

7. Com relação à Provisão para o IR e a CSLL, reafirma seu entendimento, conforme expresso no Relatório Fiscal.

Cientificada do resultado da diligência a impugnante apresentou manifestação, reiterando os termos de sua impugnação e requerendo o cancelamento integral das exigências de IRPJ e CSLL.

É o relatório

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que deu provimento à Impugnação apresentada, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADES. ATO DE AUTORIDADE INCOMPETENTE OU COM PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Somente são nulos os atos realizados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As demais eventuais irregularidades podem ser saneadas, quando o saneamento não implique prejuízo ao sujeito passivo. Hipótese em que a impugnante demonstra compreender as infrações a ela imputadas e delas se defende na peça impugnatória.

DECADÊNCIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO. ATRAÇÃO DA REGRA DECADENCIAL DE CINCO ANOS A PARTIR DO FATO GERADOR.

O Imposto de Renda retido na fonte caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Hipótese em que resta pacífica a existência de retenção do imposto na fonte, sobre receitas sujeitas ao ajuste anual, entretanto, não foram verificados pagamentos ou retenções de CSLL.

Súmula CARF n.º 123.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA APURADO NA VIGÊNCIA DA LEI N.º 11.941, DE 2009. DEMONSTRATIVO DE RENTABILIDADE FUTURA. POSSIBILIDADE.

Para comprovação da expectativa de rentabilidade futura, como fundamento do ágio apurado na aquisição de participação societária, ocorrida em 2014, por contribuinte não optante pelos efeitos antecipados da Lei n.º 12.973, de 2014, é exigido um demonstrativo dessa expectativa de rentabilidade, sem que tenham sido definidas formalidades específicas para esse demonstrativo. A existência de laudo de avaliação de ativos e passivos a valor de mercado não invalida o demonstrativo.

PROVISÃO PARA IR E CSLL DIFERIDOS. DJ DRJ01 DF Fl. 8300

A provisão para IR e CSLL diferidos, prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral n.º 32, decorrente de ajustes intertemporais ao resultado contábil, para apuração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, não tem efeito na apuração da base de cálculo desses tributos, no período de seu reconhecimento.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

As Subvenções para Investimento, de que trata a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral n.º 07, podem ser excluídas da base de cálculo dos tributos, quando seu valor tenha sido reconhecido no resultado e, posteriormente, destinados à formação da Reserva de Lucro de Incentivos Fiscais, de que trata o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976.

VARIAÇÕES CAMBIAIS

É permitida a opção pelo reconhecimento de variações cambiais pelo regime de caixa, por operação, pelo resultado líquido apurado ao final de operação. Nesse caso, durante o período da operação, os resultados apurados pelo regime de competência devem ser alternativamente adicionados ou excluídos e, ao final, o resultado líquido deve ser oferecido ao fisco, mediante sua exclusão ou adição, conforme sejam negativos ou positivos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DO MESMO FATO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL o decidido em relação ao imposto de renda, exceto quanto à decadência.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Ciente do acórdão recorrido, não houve apresentação de Recurso Voluntário, sendo objeto de julgamento apenas o Recurso de Ofício interposto, em razão da exoneração integral do crédito tributário constituído.

O autos foram remetidos na sequência, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), através de seu Procurador, apresentou razões do Recurso de Ofício, pugnano por seu provimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria ME nº 2, de 17 de janeiro de 2023, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em tela, a decisão recorrida afastou integralmente o crédito tributário constituído, cujos valores exigidos superam o limite de quinze milhões de reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

O exame de mérito diz respeito ao lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2015. A fiscalização identificou cinco infrações, que resultaram em glosas de exclusões do Lucro Contábil, para apuração da base de cálculo dos tributos lançados, a saber:

- (a) Amortização de Ágio;
- (b) Provisão sobre IR e CSLL;
- (c) Subvenções para Investimentos;

(d) Variações Cambiais Passivas, tributadas pelo regime de caixa, referentes a operações liquidadas; e

(e) Variações Cambiais Ativas, referentes a receitas reconhecidas pelo regime de competência.

A decisão recorrida acolheu os argumentos do Contribuinte, destinados ao cancelamento integral dos débitos, o que motivou a interposição do presente recurso de ofício.

Em sede de Impugnação, resumidamente, alega o contribuinte que o direito de lançar já estaria decaído, por aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Com referência à amortização do ágio, aduz que a correção do laudo de avaliação do ágio por expectativa de rentabilidade futura, argumentando que a legislação de regência da matéria não exigia, à época da aquisição do investimento, qualquer formalidade. Nesse sentido, refere o art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, que, em seu § 3º, requer apenas uma demonstração do fundamento do ágio, arquivada como comprovante da escrituração, citando decisões administrativas nesse sentido.

Explica que o documento é de 07/03/2013, data anterior à compra da participação societária, justamente por servir de base às negociações.

Em seguida, apresenta excertos do documento, no sentido de demonstrar sua prestabilidade.

Quanto ao valor do ágio, defende que ele esteja correto, esclarecendo que o montante de R\$ 222.974.000,00 não se referiria a ajuste do patrimônio líquido da INOVA S/A, mas sim do preço a ser pago, conforme cláusulas contratuais.

Em relação à provisão sobre IR e CSLL, alega que a fiscalização teria se equivocado, por tratar-se efetivamente de IR e CSLL diferidos.

Esclarece que os lançamentos se referem ao efeito patrimonial de ajustes intertemporais na base de cálculo dos tributos sobre o lucro. Para comprovação, apresenta memória de cálculo, cotejando os ajustes com os lançamentos. Ao final, argumenta que seria impossível tratar-se de mera provisão para IR e CSLL, por estarem contabilizados a crédito do resultado.

Com relação às subvenções para investimentos, afirma tratar-se de benefícios do ICMS, citando a legislação que defere tais benefícios.

Afirma que reconheceu tais valores no resultado, apontando as contas contábeis e que teria posteriormente destinado esses valores para a reserva de incentivos fiscais, parcialmente no próprio período e o restante em períodos subsequentes, tudo de acordo com o que dispõe a Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30.

E, por fim, com relação às Variações Cambiais Passivas, afirma tratar-se de operações liquidadas para as quais fora aplicado o regime de caixa, nos termos da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 30, que permite – para cada operação, em separado – a tributação apenas ao seu final, pelo valor líquido dos ganhos e perdas ocorridos no período entre o início da operação em moeda estrangeira e sua liquidação, ao final. Portanto, durante o período da operação, tanto os ganhos foram excluídos, quanto as perdas foram adicionadas. Assim, o valor líquido da perda, ao final da operação, foi excluído. Esclarece que esse valor líquido não poderia constar do resultado, justamente por ser a tributação baseada no regime de caixa.

Em complemento, afirma que as Variações Cambiais Ativas seriam Receitas referentes a ganhos cambiais nas operações em moeda estrangeira, reconhecidas no resultado e excluídas, justamente pela opção pelo regime de caixa. Afirma que as correspondentes perdas teriam sido também adicionadas.

Subsidiariamente, pede a conversão do julgamento em diligência / perícia e apresenta oito quesitos que entende necessário serem elucidados, para confirmar suas alegações.

Nos termos da resolução n.º 101111313, a 2ª Turma da DRJ Brasília converteu o julgamento em diligência, para esclarecimento das questões de fato suscitadas na impugnação.

Em resposta, a fiscalização afirmou o que segue, em sete pontos:

1. Com relação à decadência alegada, não há recolhimentos em DARF, mas há retenções do Imposto sobre a Renda.

2. Quanto à alegação de erro no critério temporal do lançamento, o fato gerador ocorre em 31/12/2015 e o período de outubro a dezembro constante do auto de infração referir-se-ia aos meses objeto de glosa da amortização do ágio.

3. Quanto a equívocos na base de cálculo, apresenta quatro afirmações.

3.1 Com relação à glosa da integralidade do ágio, apenas reafirma o que consta do Relatório Fiscal, de que entende ser indevida a amortização.

3.2 Com relação a prejuízo fiscal de anos anteriores, afirma que ele pode ser considerado ao final do litígio, com base na decisão final.

3.3 Com relação a ajuste do lucro da exploração, afirma que esse ajuste não é admitido, nos termos da IN SRF n.º 1.187, de 2011.

3.4 Com relação ao recálculo dos tributos, afirma que – em seu entendimento – todos os cálculos foram realizados conforme a legislação em vigor

4. Com relação à decisão pendente do CADE, apenas refere a informação apresentada pela impugnante, às fls. 992 a 995 dos autos.

5. Com relação às doações e subvenções, concorda com as alegações da impugnante

6. Com relação às variações cambiais, também concorda com as alegações da impugnante

7. Com relação à Provisão para o IR e a CSLL, reafirma seu entendimento, conforme expresso no Relatório Fiscal.

Cientificada do resultado da diligência a impugnante apresentou manifestação, reiterando os termos de sua impugnação e requerendo o cancelamento integral das exigências de IRPJ e CSLL.

Submetida a lide à julgamento, a DRJ reconheceu a decadência do lançamento para o IRPJ e, no mérito, dar provimento à impugnação, para cancelar o lançamento.

Encaminhados os autos ao CARF, houve requerimento pela Fazenda Nacional para elaboração de razões de recurso de ofício. As razões de recurso apresentadas pela PGFN, limitou-se à Amortização do Ágio e à Provisão sobre IR e CSLL e, ao final, pleiteia o provimento do recurso de ofício, de modo a restabelecer o crédito tributário exonerado em sua integralidade.

Isso posto, passo à análise:

A discussão reside no acolhimento da arguição de decadência e, no mérito, a verificação se ocorreu (ou não) as cinco infrações atribuídas ao Contribuinte.

Decadência

A DRJ acolhe a alegação de decadência, nos seguintes termos:

Acato a alegação de decadência somente para o IRPJ, por aplicação da Súmula CARF n.º 123:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso, é incontroversa a existência de retenções do Imposto de Renda. Portanto, com o lançamento realizado posteriormente a cinco anos contados do fato gerador, opera-se a decadência. Com efeito, o fato gerador ocorreu em 31/12/2015 e o lançamento somente foi cientificado em 29/07/2021, portanto mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

Contudo, afasto a alegação de decadência para a CSLL, por não ter encontrado, nos autos, prova de recolhimento realizado ou retenção sofrida.

Não há reparos a fazer a decisão.

De fato, nos termos da Súmula CARF n.º 123, tem-se que o imposto de renda retido na fonte é considerado pagamento antecipado, para fins de aplicação da regra do artigo 150, §4º do CTN. Assim, aplicando a referida regra do art. 150, §4º, do CTN, notadamente porque não há dolo, fraude ou simulação, bem como porque houve antecipação do IR em 2015, tal como noticiado na decisão recorrida, opera-se a decadência para o lançamento de IRPJ.

Mérito

1. Amortização do Ágio

A operação de que se trata os autos, reside na aquisição pela VIDEOLAR de 60% de participação na sociedade INOVA S/A, pago com amortização de ágio. De acordo com o contrato de compra e venda de ações e outras avenças, o fechamento ocorreu em 31/10/2014.

A acusação fiscal é de que havia dois demonstrativos para a amortização de ágio e que o “*Demonstrativo de expectativa de resultados futuros e avaliação econômico-financeira*” deveria ser desconsiderado, em detrimento do laudo de avaliação de recursos e obrigações a valores justos (de mercado). Com isso, a Fiscalização entendeu que o ágio não estaria fundamentado em rentabilidade futura (Decreto 3.000, de 1999, art. 385, § 2º, II), mas em valor de mercado de bens superior ao custo registrado na contabilidade (Decreto 3.000, de 1999, art. 385, § 2º, I). Em decorrência, concluiu que a ele não seria aplicável o disposto no art. 386, III, que permitiria a amortização do ágio, na razão de 1/60 (um sessenta avos) ao mês.

A DRJ reverteu a glosa de ágio, nos seguintes termos:

Para enfrentar esse tema, é necessário considerar que, no momento em que o ágio foi reconhecido (2014) estava vigente a Lei n.º 11.941, de 2009, porque a impugnante não era optante por reconhecer antecipadamente os efeitos da Lei n.º 12.973, de 2014.

Pois bem, o art. 16 da Lei n.º 11.941, de 2009, determinava que métodos e critérios contábeis introduzidos a partir da Lei n.º 11.638, de 2007, não teriam efeitos fiscais, devendo ser considerados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Portanto, naquele momento, havia a convivência de dois conjuntos de métodos e critérios contábeis:

(a) o primeiro aplicável para fins societários, definido por normas contábeis vigentes a partir de 2008, com base nas Leis 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009, bem como na normatização infralegal baseada em normas internacionais; e

(b) outro aplicável para fins tributários, baseado nas normas vigentes em 31/12/2007.

Isso explica a coexistência dos dois documentos (i) o “Demonstrativo de expectativa de resultados futuros e avaliação econômico-financeira”, de 2013 e (ii) o laudo de avaliação de recursos e obrigações a valores justos, de 2015.

Como consequência do disposto no art. 16 da Lei n.º 11.941, de 2009: (i) tudo o que estiver registrado na contabilidade societária acerca do ágio com base em métodos e critérios introduzidos a partir de 2008 deve ser desconsiderado para fins tributários e (ii) o caso deve ser analisado com base na legislação anterior.

A título de esclarecimento, cabe informar que a normatização contábil introduzida a partir de 2008 trata o tema nas normas NBC TG 15, NBC TG 18, NBC TG 36 e ITG 09. Essas normas definem o ágio por expectativa de rentabilidade futura, denominado goodwill, pela diferença entre o valor pago e o valor justo (de mercado) dos ativos líquidos. Isso implica a necessidade de um laudo de avaliação de recursos e obrigações a valores justos. Aplicando esses conceitos, podemos compreender o valor de R\$ 146.313.372,12:

1. Goodwill

() Valor Pago	1.105.219.486,39	
(-) Valor Justo dos Ativos Líquidos	-861.363.866,19	Conforme Laudo
(=) Ágio	243.855.620,20	
(*) Percentual de Participação	60%	
(=) Ágio registrado contabilmente	146.313.372,12	Goodwill

2. Mais Valia – Conceito análogo ao ágio por diferença - valor contábil/mercado

() Valor Justo dos Ativos Líquidos	861.363.866,19	Conforme Laudo
(-) Valor Patrimonial dos Ativos Líquidos	-643.381.533,65	Valor Contábil do PL
(=) Mais Valia	217.982.332,54	
(*) Percentual de Participação	60%	
(=) Mais Valia Registrada	130.789.399,52	

3. Decomposição do valor pago

() Valor Patrimonial dos Ativos Líquidos	643.381.533,65
(*) Percentual de Participação	60%
(=) Valor Patrimonial da Participação	386.028.920,19
(+) Mais Valia Registrada	130.789.399,52
(+) Ágio registrado contabilmente	146.313.372,12
(=) Subtotal	663.131.691,83
(/) Percentual de Participação	60%
(=) Valor Pago	1.105.219.486,39

Ocorre que, pelo disposto na Lei n.º 11.941, de 2009, nada disso deve ter efeito fiscal. Somente com a vigência da Lei n.º 12.973, de 2014, que deu nova redação ao art. 20, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, é que o laudo de avaliação de recursos e obrigações a valores justos, de 2015, passa a ser obrigatório, não mais havendo referência a demonstrativo de rentabilidade futura a ser arquivado. Assim, no momento da aquisição do investimento, 2014, era obrigatório um demonstrativo do fundamento do ágio, que não era específico.

Portanto, resta verificar se o procedimento realizado pela impugnante estaria de acordo com a legislação a ela aplicável. Para isso, é necessário verificar se a existência de um laudo de avaliação de recursos e obrigações a valores justos teria o condão de infirmar um demonstrativo de expectativa de rentabilidade futura. Em outras palavras, se um ágio baseado em valor de mercado de bens da investida deve ser prioritariamente apurado, para somente então, por diferença, apurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura.

A leitura da redação vigente à época dos fatos ocorridos deixa claro que não há essa ordem de prioridades, conforme se depreende da redação do § 2º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, atualmente revogado, mas então vigente:

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

Assim, caso seja fundamentado o valor em rentabilidade futura, não é necessário fundamentá-lo em valor de mercado. Foi exatamente isso o que ocorreu no caso em tela, tendo sido apresentado um demonstrativo elaborado no ano anterior ao da operação, dessa expectativa de rentabilidade da atividade da pessoa jurídica a ser adquirida (e-fls. 541 a 575) e seu cotejo com o valor de R\$ 461.837.952,74 (e-fls. 52 a 54).

Com relação à falta de assinatura, entendo que a legislação não a exige e que, na peça impugnatória é referido que, nos autos, consta declaração de representante da entidade responsável pela elaboração do demonstrativo, no sentido de confirmar sua autenticidade.

Por fim, entendo que o fato de a operação ser passível de anulação pelo CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) não pode ser o fundamento da glosa, porque nos autos não há prova de que essa anulação tenha ocorrido, nem dos respectivos efeitos.

Portanto, na data da operação, resta válido o “Demonstrativo de expectativa de resultados futuros e avaliação econômico-financeira” que, concluindo por uma avaliação da INOVA em valor compatível com o total pago, fundamenta todo o valor pago a título de aquisição do investimento, como expectativa de rentabilidade futura:

Ou seja, de acordo com a referida decisão, à época em que o ágio foi reconhecido (2014), não havia exigência de um laudo (com a formalidade que se exige para sua confecção); que no caso de ser fundamentado o valor em rentabilidade futura, não é necessário fundamentá-lo em valor de mercado; que a legislação à época não exigia assinatura, mas como, nos autos, declaração de representante da entidade responsável pela elaboração do demonstrativo, confirma-se sua autenticidade por este viés.

De fato, à época dos fatos geradores, o § 3º do artigo 20 do Decreto n.º 1.598/77 determinava que o demonstrativo do valor da rentabilidade futura esperada deveria ser arquivado como comprovante da escrituração, mas não determinava a forma nem o momento em que deveria ser elaborado e arquivado. Porém, isso não significa que não existiam exigências de caráter material em relação ao demonstrativo exigido pela legislação.

A fiscalização questionou o caráter material do referido documento, conforme se vê no TVF, fls. 717:

O doc 5, do Item 3 da resposta à intimação, datado de 26/01/2021, fls. 541-575, que diz ser o **Demonstrativo de expectativa de resultados futuros e avaliação econômica financeira** emitida pelo CITIBANK, trata-se na verdade de uma *avaliação econômica financeira preliminar*. É um relatório preliminar de avaliação da INNOVA, sujeito a diligências e discursão das premissas, como consta do próprio relatório e não é do CITIBANK, e sim da CITI /INVESTMENT BANKING. Não consta assinaturas e é datado de 07/03/2013, bem antes da assinatura do contrato de compra e venda, 30/09/2013. Suas análises são predominantemente patrimoniais, sem fazer menção a valor de rentabilidade, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Analisando o referido demonstrativo, verifico que ele não serve para o fim proposto, pois trata-se, de fato, de uma avaliação econômica financeira preliminar, como ele mesmo se intitula. Não consta neste documento, a título de conclusão, qualquer alusão a qual seria o justo valor de mercado da participação acionária, e nem quanto a possível sobrepreço (ágio) motivado por expectativas de “*rentabilidade futura*”, como também não consta o valor do Patrimônio Líquido da Adquirida.

Portanto, ele não serve para comprovar o ágio apurado, ainda que não se exija laudo no período.

Por outro lado, nos autos, encontro às fls. 89 e seguintes documento denominado de “*Laudo de Especialistas Independentes*”. Neste documento, se traz (a) o valor do sobrepreço motivado por expectativa de rentabilidade futura, (b) Demonstração do Resultado do Exercício projetada até 2027, (c) balanço patrimonial projetado até 2027, (d) demonstração do fluxo de caixa projetado, entre outras informações.

Este documento, ao contrário do anterior, possui elementos para fundamentar a decisão do investidor de pagar o sobrepreço na aquisição do investimento. De acordo com este documento, a operação de aquisição de 60% de participação na sociedade INOVA S/A, resultou em um ágio por expectativa de rentabilidade futura de R\$ 146.319.872,12.

É de se observar, por fim, que o § 3º do artigo 20 do Decreto nº 1.598/77, não prevê a necessidade de que o arquivamento do laudo/demonstração seja contemporâneo à escrituração do ágio. Da inteligência do dispositivo acima, deve-se extrair que a demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração deve, isto sim, reportar-se aos fatos contemporâneos à aquisição, não sendo obrigatório que ele (laudo/demonstração) seja contemporâneo ao fato jurídico que originou o ágio.

É o que se compreende do seguinte precedente deste Conselho:

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

*Caso em que se demonstrou que o ágio foi pago com base na expectativa de resultados futuros, tanto por documentos contemporâneos ao investimento, quanto **por laudo elaborado posteriormente com base em informações da época.***

Destarte, tendo em conta que o contribuinte apresentou demonstrativo/laudo apto a demonstrar a rentabilidade que se espera obter com a aquisição da INOVA S/A, entendo presente o fundamento econômico alegado, reconhecendo o ágio por expectativa de rentabilidade futura de R\$ 146.319.872,12.

Em face deste entendimento, deve-se dar, neste ponto, parcial provimento ao recurso de ofício, para reconhecer a dedutibilidade do ágio no valor de R\$ 146.319.872,12, demonstrado em laudo de e-fls. 89 e seguintes.

Provisões sobre IR e CSLL Diferidos

Quanto a este ponto, a DRJ assim se manifestou:

Entendo que a fiscalização tenha se equivocado quanto à aplicabilidade do disposto no art. 339, do Decreto n.º 3.000, de 1999, aos fatos por ela apurados.

Com efeito, o parágrafo único desse artigo determina que a provisão para imposto de renda não seja dedutível para fins de apuração do lucro real. Ocorre que a provisão identificada não pode ser a provisão para o imposto de renda, porque a provisão para o imposto de renda é registrada a débito do resultado e a crédito de conta de passivo circulante. Isso inequivocamente reduz o resultado líquido. Porém no relatório fiscal, é afirmado que isso teria revertido um prejuízo de R\$ 296.274.028,99, para um lucro de R\$ 72.434.783,97.

Portanto, é necessário verificar se a alegação da impugnação, de que se trataria de provisão para IR diferido. A provisão para IR diferido está contabilmente tratada na NBC TG 32 e consiste no reconhecimento dos efeitos de ajustes temporários do LALUR, no patrimônio. Esses ajustes temporários são:

(a) reconhecidos no ativo - prejuízos, que poderão ser posteriormente compensados, e adições que permitirão futuras exclusões, gerando o direito de reduzir o tributo; ou

(b) reconhecidos no passivo – exclusões que obrigarão futuras adições, gerando a obrigação de aumentar o tributo em período posterior.

Exemplificativamente, com prejuízo fiscal apurado, teríamos provisão para imposto de renda igual a zero. Porém, para refletir patrimonialmente a possibilidade de futura compensação desse prejuízo, caberia o lançamento contábil a débito do ativo não circulante e a crédito do resultado, o que por uma questão lógica não poderia influenciar o valor do tributo no período, que já está apurado.

Saliente-se que, na peça impugnatória, foram trazidas memórias de cálculo cotejando todos os ajustes de apuração do lucro real realizados e seus efeitos patrimoniais, para demonstração do lançamento da provisão para tributos diferidos. Tais memórias de cálculo foram disponibilizadas à Fiscalização, quando da diligência solicitada, e sobre elas não foram apresentadas quaisquer considerações adicionais, além daquelas constantes do Relatório Fiscal.

Assim, é de se reverter a glosa dessa exclusão.

Não reparos a fazer.

Com efeito, o entendimento da fiscalização não encontra amparo legal.

Sumariamente, o lucro líquido contábil é o rendimento real de uma empresa, sendo determinado através do cálculo entre a diferença entre a receita total e o custo total.

A base de cálculo do IRPJ apurado pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, por seu turno, corresponderá ao lucro líquido antes dos impostos, apurado segundo os preceitos contábeis, do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (art. 247 do RIR/99 e art. 258 do RIR/2018). Os artigos 249 e 250 do antigo RIR cuidavam dos ajustes (adições e exclusões) ao lucro líquido na determinação do lucro real.

Logo, imperioso afirmar-se que o lucro real é calculado a partir do lucro antes do imposto de renda, ou seja, após a apuração do lucro contábil é feita a adição das despesas indedutíveis e a exclusão das receitas não tributáveis.

Portanto, lucro líquido contábil e lucro real são conceitos distintos, não sendo necessárias maiores digressões sobre o tema.

A CSLL, instituída pela Lei n.º 7.689/88, por sua vez, tem como base de cálculo o valor do lucro líquido do exercício antes da provisão para o IRPJ, computando-se adições, deduções e exclusões legalmente previstas. A semelhança entre a apuração das respectivas bases de cálculo é patente: ambas têm como base de cálculo o lucro líquido, permitindo-se deduções legalmente previstas.

Compreendo haver desrespeito aos aludidos conceitos, bases de cálculo e ao art. 249 do RIR/99, a fiscalização autua a Interessada com o fito de tributar provisões de IRPJ e CSLL diferidos, que são de natureza credora.

De fato, na peça impugnatória, foram trazidas memórias de cálculo cotejando todos os ajustes de apuração do lucro real realizados e seus efeitos patrimoniais, para demonstração do lançamento da provisão para tributos diferidos. Tais memórias de cálculo foram disponibilizadas à Fiscalização, quando da diligência solicitada, e sobre elas não foram apresentadas quaisquer considerações adicionais.

A constituição de IRPJ e CSLL diferidos não afetam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Trata-se de uma prática contábil, apenas e exclusivamente para identificar o lucro líquido contábil. Não se trata de uma receita propriamente dita, capaz de aumentar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim como as provisões devedoras não possuem o condão de reduzi-lás.

Isto posto, sendo inadmissível que o reconhecimento contábil de “IR Diferido” afete a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não há outra alternativa senão reverter a referida glosa, nos termos da decisão recorrida.

Subvenções para Investimentos

Com relação a este tema, a DRJ acatou as alegações da impugnante, tendo em vista que a própria Fiscalização, em diligência, aquiesceu, para reverter a glosa.

Por seu turno, a PGFN, em razões ao Recurso de Ofício, não apresentou razões de resistência a esta decisão, apesar de que, em seu pedido, pugnar pelo restabelecimento integral do crédito tributário exonerado.

Concordo as alegações da Interessada, ratificando a decisão recorrida também neste ponto. Assim, transcrevo as referidas razões:

A fiscalização entendeu que a Impugnante não poderia excluir, no LALUR – Ficha M300, o montante de R\$ 76.177.076,78 sob a rubrica doações e subvenções para investimentos, já que não foram computados na apuração do resultado.

Transcrevemos o relatório fiscal:

DAS DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS No Item 5 da Intimação 5, questiona-se sobre a influência dos valores apurados a título de Doações e Subvenções para Investimentos na apuração do lucro líquido do exercício, já que na apuração do lucro real foi excluído R\$ 76.177.076,78 sob esta rubrica. Responde juntando parte do Razão com a apuração das

Subvenções e planilha em Excel com a apuração das subvenções do ICMS. O que se queria saber era em que momento tais valores haviam sido reconhecidos na conta de resultado, qual sua influência para justificar sua exclusão na Apuração do Lucro Real. A fiscalização não visualizou na Apuração do resultado do Exercício (ECF - FICHA L300 – Linha 49), anexado às fls. 638-643, o reconhecimento, pelo regime de competência, o valor de R\$ 76.177.076,78.

Desta forma o contribuinte não poderia excluir, no LALUR – Ficha M300, tais valores, já que não foram computados na apuração do resultado.

Procedeu o mesmo questionamento na base de cálculo da CSLL.

As autuações devem ser canceladas também neste tocante.

Especificamente em relação à subvenção para investimentos, é preciso esclarecer que os registros contábeis, no ano de 2015, refere-se às contas contábeis 301115, 420080, 420082, 420130, 420143, tendo sido registrados os benefícios de ICMS decorrentes das Leis nº 2.826/03 do Estado do Amazonas (Contas 301115, 420080, 420082 e 420130) e nº 49.205/12, do Estado do Rio Grande do Sul (Conta 420143), em decorrência do a) Protocolo 108/98 FUNDOPEM firmado entre a Innova e o Estado do RS e respectivos Termos Aditivos de Rerratificação (Docs. 12, 13 e 14) e b) Termo de Acordo 129/2011 firmado entre a Videolar e o Estado do Amazonas (Doc. 15)

Muito embora a fiscalização jamais tenha discordado que referidos montantes referem-se à subvenção para investimentos, cabe à Impugnante pontuar que, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, todos os benefícios fiscais de ICMS passaram a ter indiscutível natureza jurídica de subvenção para investimento.

Exatamente para afastar a necessidade de verificar, em cada benefício fiscal de ICMS conferido, se tal benefício se enquadra como subvenção para investimento (e consequentemente evitar a verificação casuística acerca da finalidade do benefício de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos) é que foi promulgada a Lei Complementar nº 160/17. Com sua entrada em vigor, ao inserir o §4º no art. 30 da Lei 12.973/14, todos os benefícios fiscais de ICMS foram classificados como subvenção de investimento, restando firmada uma definição jurídica inafastável, como determina a literalidade do §4º, cujo teor pedimos vênha para novamente reproduzir:

“§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal [ICMS], concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”

Desta forma, ante a própria literalidade do dispositivo acima transcrito, qualquer interpretação que busque afastar o status de subvenção para investimento dos benefícios fiscal de ICMS não possui albergue legal e, mais que isso, representa inafastável ilegalidade por ofender prescrição exposta no multicitado §4º.

Se o benefício fiscal estiver, desde a sua concessão, regrado por meio de Convênio (e, portanto, na forma da LC 24/75 e do art. 155, XII, "g", da CF88), a regra interpretativa do art. 30 da Lei 12.973 se aplicará imediatamente, sem que se observe qualquer ato, requisito ou condicionante adicional (como disposto no próprio § 4º do aludido art. 30).

Por outro lado, tendo sido concedido unilateralmente pelo ente federado, e, portanto, sem o crivo do CONFAZ, os ditames do mencionado art. 30 somente se aplicarão se e quando cumpridos os requisitos tratados na LC 160/17, especificamente as exigências de registro e depósito.

No caso concreto, a parcela versa sobre os benefícios concedidos pelo Estado do Amazonas às empresas estabelecidas na cidade de Manaus, que segundo a Lei Complementar nº 24/75 tem a prerrogativa de concessão sem aprovação do Confaz, se

aplicando imediatamente os ditames da Lei 12.973/2014, tal como inclusive já reconheceu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Outra parte, refere-se ao montante auferido no âmbito do programa Fundopem/RS, que por diversas vezes foi reconhecido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como sendo subvenção para investimento, antes mesmo da edição da LC 160/174. De toda sorte, por tratar de um benefício instituído em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, o Estado do Rio Grande do Sul publicou o Decreto n.º 53898/2018.

Reste indene, portanto, que ambos os benefícios são, por força de lei, subvenção para investimento e, por isso, garantem a Impugnante direito de gozar da "isenção" tratada pelo art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 5, especialmente porque atendido a contabilização nos moldes do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014.

Pedimos vênua para transcrever o irretocável Parecer exarado pelo Sr. Antonio Cesar Valério da Silva, comprovando a contabilização nos moldes do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, verbis:

[... transcrição de Parecer]

O laudo comprova o erro da fiscalização ao demonstrar que o valor de R\$ 76.177.076,78, excluído da apuração do Lucro Real a título de Subvenção para Investimento, foi contabilizado como receita pelo regime de competência, atendendo as condições determinadas pela Lei n.º 12.973/2014 para não tributação do IRPJ e da CSLL.

Isto posto, revela-se à todas as luzes que este item do auto de infração deve ser integralmente cancelado, tanto no que diz respeito ao IRPJ quanto à CSLL.

Variações Cambiais Passivas e 5. Variações Cambiais Ativas

Com relação a este tema, a DRJ acatou as alegações da impugnante, tendo em vista que a própria Fiscalização, em diligência, aquiesceu, para reverter a glosa.

Por seu turno, a PGFN, em razões ao Recurso de Ofício, não apresentou razões de resistência a esta decisão, apesar de que, em seu pedido, pugnar pelo restabelecimento integral do crédito tributário exonerado.

Concordo as alegações da Interessada, ratificando a decisão recorrida também neste ponto. Assim, transcrevo as referidas razões:

A fiscalização não teria visualizado na Apuração do resultado do Exercício (ECF - FICHA L300), anexado às fls. 638-643, o reconhecimento, pelo regime de competência, do valor de R\$ 163.222.469,05.

Destarte, concluiu que a Impugnante não poderia excluir, no LALUR – Ficha M300, tal valor, já que não foi computado na apuração do resultado. Transcrevemos o relatório fiscal:

No item 6 da Intimação 5, o contribuinte foi solicitado a informar, acompanhado de documentação fiscal e contábil, qual a influência dos valores relativos à VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS – OPERAÇÕES LIQUIDADAS na apuração do Lucro Líquido do Exercício. Tendo em vista que na apuração do Lucro Real a empresa procedeu a exclusão no montante de R\$163.222.469,05 (FICHA M300 – LINHA3.557.830). Responde juntando planilha em Excel, anexada em arquivo não paginável às fls. 632, com a indicação dos valores.

Entretanto, contrariando o que foi pedido na Intimação, o contribuinte não apresentou nenhum documento fiscal ou contábil para suportar o alegado na apuração do Lucro Real. A fiscalização, também, não visualizou na Apuração

do resultado do Exercício (ECF - FICHA L300), anexado às fls. 638-643, o reconhecimento, pelo regime de competência, o valor de R\$ 163.222.469,05.

Nem tampouco o contribuinte, mesmo Intimado, se manifestou acerca da influência desse valor na apuração do Lucro Líquido. Desta forma o contribuinte não poderia excluir, no LALUR – Ficha M300, tal valor, já que não foi computado na apuração do resultado, e também o contribuinte não apresentou qualquer documento fiscal hábil e idôneo para comprovar tais variações cambiais. De forma que a Fiscalização procedeu a glosa do referido valor na apuração do Lucro Real na Ficha M300.

Ademais, sobre as variações cambiais ativas, no valor de R\$ 226.003.501,15 afirma:

No item 7 da Intimação 5, o contribuinte foi solicitado a informar, acompanhado da documentação fiscal comprobatória e demonstrativo completo, a composição do valor constante na Ficha L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal) – Ano Calendário 2015, Linha 3.547.079 – VARIACÕES CAMBIAIS ATIVAS, no valor de R\$226.003.501,15. Responde juntando planilha em Excel, anexada em arquivo não paginável às fls. 633, com a indicação dos valores. Entretanto, contrariando o que foi pedido na Intimação, o contribuinte não apresentou nenhum documento fiscal ou contábil para suportar o alegado na apuração do Lucro Real. A fiscalização, também, não visualizou na Apuração do resultado do Exercício (ECF - FICHA L300), anexado às fls. 638-643, o reconhecimento, pelo regime de competência, o valor de R\$ 226.003.501,15. Nem tampouco o contribuinte, mesmo Intimado, se manifestou acerca da influência desse valor na apuração do Lucro Líquido. Desta forma o contribuinte não poderia excluir, no LALUR – Ficha M300, tal valor, já que não foi computado na apuração do resultado, e também o contribuinte não apresentou qualquer documento fiscal hábil e idôneo para comprovar tais variações cambiais. De forma que a Fiscalização procedeu a glosa do referido valor na apuração do Lucro Real na Ficha M300.

A fiscalização mais uma vez autua injustificadamente a Impugnante, agindo de maneira açodada e sem analisar detidamente toda apuração fiscal e a legislação de regência.

Se assim o tivesse feito, verificaria que a Impugnante passou a adotar o regime de caixa para variações monetárias em função das taxas de câmbio, como previsto no art. 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4o, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010) (Vide Decreto n.º 8.451, de 2015)

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4o, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4o; ou (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4o. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

Considerando que a Impugnante adotou o regime de caixa, todos os valores que foram contabilizados pelo regime de competência devem ser neutralizados na apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, é certo que a Impugnante agiu nos estritos termos da Medida Provisória n.º 2.158-35, decorrendo a autuação de uma grave falta de atenção da fiscalização, que analisou apenas as exclusões efetuadas pela Impugnante, quando tinha do dever legal de verificar, ainda, as adições relativas a mesma matéria.

Pedimos vênias para transcrever, novamente, o irretocável Parecer exarado pelo Sr. Antonio Cesar Valério da Silva:

[...transcrição do Parecer]

Com base no laudo, que é instruído com os comprovantes das liquidações e dos resultados, vimos que a Impugnante adotava o Regime de Caixa (quando da liquidação) para as operações sujeitas às variações monetárias em função da taxa de câmbio.

E, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalização, os valores excluídos a título de variações cambiais ativas (R\$ 223.578.971,75) foram contabilizados como receita através da Conta Contábil 31004, consoante atestou o parecer anexo.

E as variações cambiais passivas liquidadas não poderiam transitar por conta de resultado, pois apuradas pelo regime de caixa, nos termos da Medida Provisória n.º 2.158-35.

Assim, resta demonstrado que as autuações também não prosperam em relação às variações cambiais ativos e passivas.

Da Tributação Reflexa – CSLL

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, exceto quanto à decadência.

Conclusão

Assim, diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso de ofício, para reconhecer a dedutibilidade do ágio no valor de R\$ 146.319.872,12, demonstrado em laudo de e-fls. 89 e seguintes., devendo os autos retornarem à 1ª instância de julgamento (DRJ) para análise dos demais argumentos de Impugnação.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza