



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

Processo n° 10314.722189/2014-19
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-001.898 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GL ELETRO-ELETRONICOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AJUSTES DO RTT. UTILIZAÇÃO DO FCONT.

É indevida a utilização de balancete societário, levantado conforme as regras e critérios dispostos na Lei nº 11.638/2007, para se fazer a verificação dos ajustes do RTT. Para fazer tal verificação deve ser utilizado o FCONT, no qual estão considerados os ajustes do RTT.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Não tendo sido comprovada nenhuma irregularidade na formação dos ágios em questão, os mesmos são dedutíveis de acordo com a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Ao se definir a matéria tributável na autuação principal, o mesmo resultado é estendido à autuação reflexa, face à relação de causa e efeito existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteadó, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Trata o presente processo auto de infração de IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real, referentes ao ano-calendário 2009, no qual se verificou o seguinte:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Imposto	6.019.566,96
Juros de Mora	2.316.329,37
Multa	4.514.675,22
Valor do Crédito Apurado	12.850.571,55

Contribuição Social s/Lucro Líquido

Imposto	2.169.599,51
Juros de Mora	834.861,89
Multa	1.627.199,63
Valor do Crédito Apurado	4.631.661,03
Crédito tributário do processo	17.482.232,58

O Termo de Verificação Fiscal (fls 1421 a 1432) e outros documentos constantes dos autos nos dão conta de que no ano-calendário 2009 houve uma redução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em função de excesso de exclusão de provisões e de amortização indevida de ágio.

Reversão de Provisões

A fiscalização teve como objetivo a verificação das exclusões e adições efetuadas pela empresa na apuração do Lucro Real.

Nesse sentido, foi constatado que a contribuinte informou o valor de R\$ 6.687.302,52 na linha 40 (Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis) da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ/A.C.-2009 e não informou valor algum na linha 30 (Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais) da ficha 07A (Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007).

Foi constatado também que foram registrados no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) as seguintes adições e exclusões:

Provisões (adicionadas ao resultado contábil): R\$ 40.822.117,75;

Reversão de provisões (excluídas do resultado contábil): R\$ 13.651.663,96.

Já o balancete levantado em 31/12/2009 apresentou a constituição de R\$ 29.507.319,63 a título de provisões e R\$ 1.651.557,66 como reversão de provisões.

Comparando as provisões e reversões de provisões apuradas no LALUR e no referido balancete, a autoridade fiscal concluiu que foi efetuada uma adição a maior de R\$ 11.314.798,12:

Provisões no LALUR R\$ 40.822.117,75

Provisões no balancete R\$ 29.507.319,63

Diferença adicionada a maior R\$ 11.314.798,12

Com o mesmo raciocínio, a fiscalização apurou uma exclusão a maior de R\$ 12.000.106,30:

Reversão de provisões no LALUR R\$ 13.651.663,96

Reversão de provisões no balancete R\$ 1.651.557,66

Diferença excluída a maior R\$ 12.000.106,30

Considerando as diferenças a maior de adições e exclusões, a autoridade fiscal encontrou R\$ 685.308,23 de excesso de exclusão:

Diferença excluída a maior R\$ 12.000.106,30

Diferença adicionada a maior R\$ 11.314.798,12

Excesso de exclusão

R\$ 685.308,18

Dessa forma, foi apurada a infração “Reversão Insuficiente de Saldo de Provisões” no valor de R\$ 685.308,18.

Amortização do Ágio

Ainda com relação aos ajustes na apuração do Lucro Real, a fiscalização verificou que a empresa efetuou a exclusão dos seguintes valores relativos à amortização de ágio:

- Amortização de Ágio CEMAR: R\$ 14.394.068,16;
- Amortização de Ágio HDL: R\$ 25.387.468,68.

A fim de entender quais os motivos que levaram a interessada a excluir os referidos ágios diretamente no LALUR, a mesma foi intimada a prestar esclarecimentos a respeito. Como resposta a empresa argumentou o seguinte:

“Conforme indicado na Instrução CVM n.º 247/96, onde prevê que a parcela que exceder os valores justos ou de mercado devem ser tratadas contabilmente como ágio por expectativa de rentabilidade futura. Esse ágio deve sofrer até o último dia do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2008, a amortização sistemática, conforme previamente determinado, requerida pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e também requerida pela Instrução CVM n.º 247/96 e outros atos normatizadores no Brasil. Sua baixa antecipada somente pode ocorrer nos casos de perda do seu valor recuperável (CPC 10) ou quando da baixa do investimento”.

“O CPC orienta, ainda, que mesmo com essa amortização aplica-se o teste de recuperabilidade de ativos prevista no Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, conforme deliberação CVM n.º 527/07, circular SUSEP n.º 379/08, Resolução CMN n.º 3.566/08 e Resolução CFC n.º 1.110/07. A partir do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2009, a amortização contábil sistemática do ágio por expectativa de rentabilidade futura cessa completamente, permanecendo apenas a aplicação do teste de recuperabilidade exigida pelo Pronunciamento Técnico CPC 01”.

“As amortizações fiscais, quando admitidas, se farão apenas via uso de livros fiscais auxiliares, com os reflexos contábeis relativos aos impostos diferidos (ativos e passivos) que foram aplicáveis nas circunstâncias”.

Apesar de a fiscalizada ser uma empresa limitada, a autoridade fiscal entendeu que a mesma estava obrigada a seguir as normas previstas para as sociedades anônimas, conforme art. 3º da Lei nº 11.638/07. Com isso, ficou sob a égide dos novos

métodos e critérios contábeis introduzidos pela referida lei e também pela possibilidade de opção pelo RTT (Regime Tributário de Transição) instituído pela Lei nº 11.941/2009, a qual foi exercida, de acordo com a ficha 01 da DIPJ 2010.

Como o RTT tem como objetivo dar neutralidade tributária aos novos métodos e critérios contábeis, considerando os critérios vigentes em 31/12/2007, a empresa deveria manter, além da contabilidade exigida pelas novas práticas, outro controle considerando as práticas anteriores.

Em relação especificamente à amortização do ágio, a autoridade fiscal entendeu que a fiscalizada deveria ter informado o montante do ágio a ser amortizado na linha 47 (Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL – Incorp. Fusão ou Cisão) da ficha 07A da DIPJ e não amortizar o ágio diretamente no LALUR mediante exclusão.

Outrossim, conforme o balancete apresentado pela empresa, a fiscalização constatou que foram efetuadas exclusões a título de amortização de ágio, diretamente no LALUR, em valores maiores que os apropriados na escrituração contábil, a qual ocorreu na forma de contas redutoras do Ativo.

Ao contrário da argumentação da empresa, a autoridade fiscal entende que “... considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31/12/2007, o ágio referente à aquisição da empresa CEMAR deveria ser amortizado, contabilmente e para fins fiscais, até 2015 e o ágio referente à aquisição da empresa HDL deveria ser amortizado, contabilmente e para fins fiscais, até 2014”, conforme o art. 14 da Instrução CVM nº 247/96.

Por fim, a fiscalização intimou a empresa a apresentar o detalhamento do valor de R\$ 47.346.666,47 lançado na linha 69 (Outras Exclusões) da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ/2010. A resposta apresentada pela empresa “... deixa claro que os valores de amortização dos ágios, correspondentes às aquisições da CEMAR e HDL constantes do LALUR, foram informados na referida linha”.

Desse modo, a fiscalização entendeu que os fatos constatados estavam em desacordo com a legislação, pois, o art. 250 do RIR/99 não autoriza a exclusão de ágio, da forma como foi feita, da apuração do Lucro Real.

Assim, foi apurada a infração “Exclusões Indevidas” no valor de R\$ 39.781.536,84.

Impugnação

Em 04/04/2014, a empresa foi cientificada do resultado da fiscalização e em 05/05/2014 apresentou impugnação, conforme de folhas 1470 a 1489.

Após fazer a descrição dos fatos, a fiscalizada resumidamente argumenta o que segue.

Da Inexistência de Exclusão Indevida

Com relação à exclusão, no valor de R\$ 685.308,23, considerada como indevida pela fiscalização, a empresa alega que:

- “De acordo com o artigo 13, da Lei 9.249/1995, as provisões, exceto se constituídas para o pagamento (i) de férias de empregados, (ii) de 13º salário ou, ainda, se forem (iii) provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada (cuja constituição é obrigatória), devem ser adicionadas para efeito de apuração do Lucro Real”.
- “Para os contribuintes que possuem um grande número de provisões/reversões dentro de um mesmo período (e.g., 2009), é comum (por conferir maior praticabilidade) que – ao invés de individualmente constituídas/revertidas – os valores das provisões e das reversões sejam somados e, então, o saldo entre o valor de provisões e reversões do período é que é adicionado ou excluído do Lucro Real”.
- “Em conexão com esse procedimento, a Impugnante realiza os ajustes relativos a provisões, para fins de determinação do Lucro Real, com base nos saldos de abertura e encerramento das contas de passivo do período (no caso da Impugnante, nas contas do Grupo 2 e do Grupo 8 – vide plano de contas no Doc. 03) ao invés de se utilizar os lançamentos das contas de resultado”.
- “Em síntese, a Impugnante adota o seguinte procedimento: (i) reverte a provisão contabilizada na conta de passivo do período anterior, e (ii) constitui uma nova provisão para o ano. Conseqüentemente, para fins fiscais, a Impugnante adiciona o valor da nova provisão e exclui o valor que havia sido adicionado no período anterior. Devido a isso, a essa exclusão compreende qualquer reversão contábil, bem como qualquer possível pagamento que a Impugnante deveria ter realizado”.
- “Para demonstrar a improcedência da autuação do valor de R\$ 685.308,23, Impugnante preparou um dossiê (Doc. 02) com a composição dos valores de adições (isto é, de provisões indedutíveis) e exclusões (isto é, da reversão das provisões indedutíveis) realizadas para que a chegasse ao Lucro Real indicado na Ficha 09A, da DIPJ 2010/2009”.

Com relação a esse tema, “... a Impugnante acredita ter demonstrado que os critérios e procedimentos adotados para o cálculo do Lucro Real do ano calendário 2009 está correto e, ainda, não causou qualquer redução indevida do imposto devido no período.

Portanto, requer que este item da autuação seja prontamente cancelado por esta c. Turma de Julgamento”.

Do Erro Formal no Preenchimento da Linha 47, da Ficha 07A, da DIPJ

2010

Com relação a esse tema, a impugnante argumenta que o que ocorreu foi um mero erro de preenchimento da DIPJ que não houve redução indevida na apuração do Lucro Real.

Após comentar sobre os novos critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007 e sobre o Regime Tributário de Transição previsto na Lei nº 11.941/2009, a interessada argumenta que:

- *“... para os anos de 2008 e 2009, os contribuintes que optassem pelo RTT deveriam manter, por assim dizer, duas contabilidades: uma “societária”, já considerando os ajustes da Lei 11.638/2007; e outra “tributária”, com base nos critérios para apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS válidos em 31/12/2007”.*
- *“Essas duas contabilidades deveriam ser refletidas na Declaração de Informações econômico fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)...” da seguinte forma: a contabilidade societária na ficha 06A (Demonstração do Resultado) e a contabilidade tributária na ficha 07A (Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007).*
- *“De acordo com as instruções de preenchimento da DIPJ 2010/2009, no tocante à amortização de ágio, que interessa para este tópico da defesa, a Impugnante deveria lançar, na Linha 47, da Ficha 07A (“Balanço fiscal”), os valores de amortização de ágio fundamentado na rentabilidade futura de ativo adquirido e originado na aquisição de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido (PL), quando houvesse incorporação, fusão ou cisão envolvendo a sociedade adquirida”.*
- *“De fato, em 2009 a Impugnante amortizou, fiscalmente, ágio fundamentado na rentabilidade futura de ativo adquirido e originado na aquisição de investimentos avaliados pelo valor do PL, no valor de R\$ 39.781.536,84, conforme autorizado pela Lei nº 9.532/1997, art. 7º”.*
- *“Referido valor de R\$ 39.781.536,84 corresponde à amortização do ágio gerado na aquisição das mencionadas empresas (i) Cemar S/A Componentes Elétricos (R\$ 14.394.068,16) e (ii) HDL da Amazônia Ltda (R\$ 25.387.468,68)”.*
- *“Ocorre que, ao contrário do sustentou a d. DEFIS/SP no TVF, a Impugnante não reduziu irregularmente o Lucro Real/Base da CSLL relativo a 2009. Isso porque preencheu a Ficha 07A, da DIPJ 2010/2009 com um Resultado antes do IRPJ e da CSLL não afetado (reduzido) por qualquer despesa de amortização do ágio relativo à Cemar S/A Componentes Elétricos e da HDL da Amazônia Ltda”.*
- *“Conseqüentemente, o mencionado Resultado antes do IRPJ e da CSLL – ponto de partida para a apuração das bases fiscais para o cálculo desses tributos – ficou majorado”.*
- *“Deste modo, a exclusão do valor correspondente à amortização de ágio diretamente na apuração das referidas bases fiscais foi a forma encontrada pela Impugnante para NEUTRALIZAR a divergência de resultado contábil oriunda da*

harmonização das normas contábeis brasileira ao padrão internacional, sempre respeitando o espírito do RTT ...”.

• “À vista disso, ainda que o artigo 250 do RIR/1999 (ou mesmo normas posteriores) não autorize expressamente a exclusão de despesas de amortização de ágio, é indiscutível que o procedimento adotado pela Impugnante não reduziu irregularmente o Lucro Real, não causando assim, qualquer prejuízo ao Fisco”.

A contribuinte continua sua argumentação no sentido de que neutralizou a amortização do ágio com a inclusão do valor em questão (R\$ 39.781.536,84) no montante informado na linha 69 da ficha 09A da DIPJ (R\$ 47.346.666,47), conforme constatado pela própria fiscalização.

Para demonstrar que o equívoco cometido no preenchimento da DIPJ não influenciou a apuração dos tributos, a empresa elaborou os quadros abaixo:

DIPJ ANTES DA RETIFICAÇÃO		DIPJ APÓS A RETIFICAÇÃO	
FICHA 07A - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS CRITÉRIOS APLICÁVEIS EM 31/12/2007		FICHA 07A - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS CRITÉRIOS APLICÁVEIS EM 31/12/2007	
LIINHA/DESCRIPTIVO	VALOR (R\$)	LIINHA/DESCRIPTIVO	VALOR (R\$)
47. (-) Amortiz. Ágio Aquis. Inv. PL	0,00	47. (-) Amortiz. Ágio Aquis. Inv. PL	39.781.536,84
66. Lucro Líquido Antes CSLL*	19.283.481,99	66. Lucro Líquido Antes CSLL	(20.498.054,85)

DIPJ ANTES DA RETIFICAÇÃO		DIPJ APÓS A RETIFICAÇÃO	
FICHA 09A - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL (2009)		FICHA 09A - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL (2009)	
LIINHA/DESCRIPTIVO	VALOR (R\$)	LIINHA/DESCRIPTIVO	VALOR (R\$)
03. Lucro Líq. Após RTT	19.309.876,76	03. Lucro Líq. Após RTT	(20.498.054,85)
ADICÕES:		ADICÕES:	
39. Soma das Adições	34.181.711,21	39. Soma das Adições	34.181.711,21
EXCLUSÕES:		EXCLUSÕES:	
69. (-) Outras Exclusões	47.346.666,47	69. (-) Outras Exclusões	7.565.129,63
70. Soma das Exclusões	59.423.764,69	70. Soma das Exclusões	19.642.227,85
LUCRO REAL:		LUCRO REAL:	
79. Lucro Real	-5.932.176,72	79. Lucro Real	-5.932.176,72

Sobre os referidos quadros, a contribuinte afirma que o preenchimento incorreto da DIPJ não prejudicou os cofres públicos, pois, independente da forma, o lucro real apurado seria o mesmo.

Outra situação em relação à exclusão da amortização do ágio diretamente no LALUR (em valores maiores que os apropriados na contabilidade e na forma de contas redutoras de ativos) a empresa entende que a autoridade fiscal equivocou-se em suas conclusões, pois, “De forma simplista, pode-se demonstrar que a exclusão da amortização do ágio relativo à Cemar, na determinação do Lucro Real de 2009 (R\$ 14MM), em hipótese alguma é superior ao saldo contabilizado de amortização no respectivo “balanço societário” de 31/12/2009 (R\$ 28MM). Aliás, o referido equívoco não é apenas numérico, mas conceitual, uma vez que, de acordo com as regras do CPC, a partir do ano calendário de 2009, ficou estabelecida cessação do reconhecimento da amortização de ágio de investimento de rentabilidade futura (goodwill) – Lei 9.532/1997”.

A empresa esclarece que em 2007 e 2008 foram contabilizados R\$ 14 milhões por ano, totalizando o saldo contábil de R\$ 28 milhões na conta 13182, assim, o saldo

da conta retificadora do ativo referente à amortização dos ágios (Cemar e HDL) reflete os valores incorridos até 31/12/2008, que foi mantido em 31/12/2009.

Em 2009, a interessada teve que reconhecer a amortização do ágio em seus controles fiscais em função do RTT e ressalta que “buscando manter a coerência, passou a controlar, a partir de tal ano, o valor excluído na parte B do LALUR, de modo a justamente evitar uma segunda e indevida dedução de tais valores se e quando houver a amortização/baixa contábil desses referidos R\$ 14 MM (Cemar)”.

Segundo a interpretação da empresa, isso tudo se deu pelo motivo de que a inovação das regras contábeis passaram a vedar a amortização contábil de ativo intangível com certa indefinição do efetivo aproveitamento de seu benefício fiscal, se sujeitando apenas ao teste de recuperabilidade.

A contribuinte destaca também que, no processo administrativo fiscal, deve prevalecer o princípio da verdade material e traz julgados do CSRF e doutrina administrativa a fim de reforçar seu entendimento.

Por fim, pede a total improcedência dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

Decisão da DRJ

Através do acórdão n. 06-050.007 de 14/11/14, a 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade, julgou procedente a Impugnação da contribuinte e exonerou o crédito tributário lançado, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AJUSTES DO RTT. UTILIZAÇÃO DO FCONT.

É indevida a utilização de balancete societário, levantado conforme as regras e critérios dispostos na Lei nº 11.638/2007, para se fazer a verificação dos ajustes do RTT. Para fazer tal verificação deve ser utilizado o FCONT, no qual estão considerados os ajustes do RTT.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Não tendo sido comprovada nenhuma irregularidade na formação dos ágios em questão, os mesmos são dedutíveis de acordo com a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Ao se definir a matéria tributável na autuação principal, o mesmo resultado é estendido à autuação reflexa, face à relação de causa e efeito existente.

Recurso de Ofício

Em razão da exoneração do crédito tributário foi apresentado Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso de Ofício preenche todos os requisitos legais e por isso merece ser apreciado.

Mérito

De partida, devo dizer que me alinho integralmente com a decisão da DRJ objeto do presente Recurso de Ofício. Além disso, ressalto que as partes não apresentaram novas razões de defesa.

Desta forma, com fulcro no art. 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, transcrevo abaixo a decisão de 1ª instância em sua integralidade:

38. A interessada, ora impugnante, se insurge contra auto de infração, relativo a IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário 2009 no qual foi constatado excesso de exclusão de provisões e de amortização indevida de ágio.

39. Conforme já relatado, a fiscalização apurou uma exclusão indevida na apuração do Lucro Real, no valor de R\$ 685.308,23, referente a reversão de provisões.

40. Para apurar tal infração, foram comparados os valores lançados a título de provisões e de reversão de provisões no LALUR e na contabilidade, conforme quadro abaixo:

	LALUR	Contabilidade	Diferenças
Provisões (adições)	R\$ 40.822.117,75	R\$ 29.507.319,63	R\$ 11.314.798,12
Reversão de provisões (exclusões)	R\$ 13.651.663,96	R\$ 1.651.557,66	R\$ 12.000.106,30
		Valor lançado	R\$ 685.308,18

* Constatada diferença de R\$ 0,05 que não altera a apuração dos tributos.

41. Em sua defesa, a empresa alega que adota, para a contabilização das provisões, o procedimento de reverter a provisão contabilizada nas contas de passivo do período anterior e constituir nova provisão para o ano corrente.

42. Assevera também que tal procedimento não foi devidamente compreendido pela fiscalização e, para demonstrar a improcedência da autuação, foi preparado um detalhamento das adições e exclusões efetuadas na ficha 09A da DIPJ (vide folhas 1510 a 1617).

43. Antes de iniciar a análise propriamente dita, acredito ser importante trazer algumas definições sobre o Lucro Real.

44. Lucro real é o lucro líquido apurado na escrituração contábil, com observância das normas da legislação comercial, ajustado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (arts. 247, 249 e 250 do RIR/99). A finalidade do lucro real é apurar a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas que optarem por esse tipo de apuração.

45. O Lucro Real é demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR o qual é dividido em duas partes distintas reunidas em um só volume encadernado, a saber:

- Parte A, destinada aos lançamentos de ajustes do lucro líquido do período de apuração e à transcrição da demonstração do lucro real. Nessa parte é que apuramos a base de cálculo do imposto.
- Parte B (cuja numeração é seqüencial à da Parte A), destinada ao controle dos valores que foram ajustados na Parte A que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial.

46. Ao fazer a apuração do Lucro Real deve-se considerar as adições e exclusões determinadas pela legislação tributária.

47. São exemplos de adições:

a) custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real.

48. São exemplos de exclusões:

a) Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real;

b) Valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do Imposto de Renda que, pela sua natureza exclusivamente fiscal, não tenham sido computados na apuração do lucro líquido.

49. Além disso, em 2009 foi criado, pelo art. 15 da Lei nº 11.941, o Regime Tributário de Transição - RTT. A referida lei, entre as alterações efetuadas na legislação fiscal, tem a pretensão de neutralizar os efeitos tributários da adoção dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638/2007, até que se possam regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade.

50. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que modificam o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/1976, não tem efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, conforme Instrução Normativa RFB nº 949/2009, art. 2º.

51. Devemos atentar que as alterações ocorridas na legislação contábil brasileira tiveram a missão de equalizar a forma de registro contábil às formas utilizadas na economia internacional, mas que um de seus princípios é a “neutralidade tributária”, ou seja, as alterações na escrituração contábil não poderiam redundar em aumento de tributação, em relação aos fatos anteriores à data de sua implantação.

52. Assim, as alterações na forma de registro contábil, que se deve lembrar não tem finalidade única de subsidiar a tributação, servem para uniformização dos demais usuários desta ciência, ao passo que a tributação, esta deve se manter fiel, e manter registros paralelos, aos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007.

53. Como a fiscalização e a autuada já comentaram, para satisfazer os critérios fiscais vigentes até 31/12/2007 era necessário que a empresa mantivesse, por assim dizer, duas contabilidades: uma societária e outra fiscal.

54. Para tanto a RFB disponibilizou o FCONT, conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 949/09, que é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007:

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

(...)

Do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont)

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos o inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto nº 3.000, de 1999.

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011)

55. Desse modo, ao analisar os documentos juntados ao processo, vejo que o balancete, juntado às folhas 1592 a 1617, apresenta resultado apenas da contabilidade societária, não contempla nenhum ajuste do RTT. Tanto é assim que a conta contábil “Resultado do Exercício” (fl. 1606) apresenta um saldo no valor de R\$ 7.677.097,03 (de prejuízo), ou seja, o mesmo informado na linha 70 da ficha 06A da DIPJ/A.C.-2009, utilizada para demonstrar o resultado societário da empresa sob os novos critérios contábeis.

56. Para apurar o Lucro Real, como explanado anteriormente, a interessada deveria fazer uma série de ajustes, conforme demonstra o quadro abaixo, o qual apresenta um resumo da ficha 09A da DIPJ/A.C.-2009:

Resumo da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real	
Discriminação	Valor
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	(7.650.418,06)
02. Ajuste do RTT	28.960.294,82
03. Lucro Líquido após Ajuste RTT	19.309.876,76
ADIÇÕES	
04. Custos - Soma das Parcelas não Dedutíveis	18.654,71
05. Despesas Operacionais - Soma Parcelas não Dedutíveis	5.908.121,98
20. Realização de Reserva de Reavaliação	127.710,00
36. Perdas Inc Merc Renda Var no Per Apur, exc Day-Trade	27.530.087,15
38. Outras Adições	597.137,37
39. SOMA DAS ADIÇÕES	34.181.711,21
EXCLUSÕES	
40. (-) Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis	6.687.302,52
41. (-) Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/PL	5.389.795,70
89. (-) Outras Exclusões	47.346.666,47
70. SOMA DAS EXCLUSÕES	59.423.764,69
71. LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	(5.932.176,72)
79. LUCRO REAL	(5.932.176,72)

57. Uma análise superficial da escrituração do LALUR (fls 0925 a 0927) indica que a empresa, ao contrário do que fez na elaboração da ficha 09A da DIPJ, não identificou quais valores eram relativos aos ajustes do RTT das demais adições e exclusões.

58. Entretanto, após algumas análises, constatei que os ajustes do RTT possuem a indicação “11638”, que remete à Lei nº 11.638/2009, e assim os segreguei dos demais lançamentos.

59. Aproveitei o quadro acima para identificar também os valores selecionados pela fiscalização que foram utilizados na comparação com os saldos contábeis (vide coluna “Valores Fiscalização”).

60. Nesse sentido, no referido quadro, constata-se que a fiscalização considerou como adição a quantia de R\$ 39.133.882,25 que, na realidade, é ajuste positivo do RTT. Da mesma forma, considerou o valor de R\$ 11.046.420,33 como exclusão quando, na verdade, trata-se de ajuste negativo do RTT.

61. Desse modo entendo que a comparação efetuada pela fiscalização foi feita de forma equivocada, senão vejamos.

62. A autoridade fiscal utilizou indevidamente um balancete societário, levantado conforme as regras e critérios dispostos na Lei nº 11.638/2007, no qual buscou provisões e reversão de provisões (entendidas como adições e exclusões, mas que na realidade eram ajustes do RTT). Para fazer tal comparação deveria ter utilizado o FCONT, no qual estão considerados os ajustes do RTT. Ressalte-se que o resultado societário é apurado em um momento anterior.

63. Assim, como não foi realizada fiscalização com base no FCONT, ficam prejudicadas as comparações com as contas contábeis de provisão (R\$ 29.507.319,63) e de reversão de provisão (R\$ 1.651.557,66).

64. Frise-se que não há no presente processo nenhum documento relativo ao FCONT referente ao ano-calendário 2009.

65. Dessa forma, entendo que a interessada deve ser exonerada da infração referente à reversão de provisões.

Da Amortização do Ágio

66. A fiscalização considerou também como indevida a exclusão na apuração do Lucro Real, no valor de R\$ 39.781.536,84, referente à amortização de ágio. Tal valor é composto pela amortização de duas operações com ágio: uma com a pessoa jurídica Cemar, no valor de R\$ 14.394.068,16, e outra com a pessoa jurídica HDL, no valor de R\$ 25.387.468,68.

67. Como motivos para a efetuar a glosa dos valores excluídos, a autoridade fiscal argumentou o seguinte:

- Que a empresa deveria ter informado a amortização do ágio na linha 47 (Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL – Incorp. Fusão ou Cisão) da ficha 07A (Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007) e não amortizá-lo diretamente no LALUR na forma de exclusão;
- “... considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31/12/2007, o ágio referente à aquisição da empresa CEMAR deveria ser amortizado, contabilmente e para fins fiscais, até 2015 e o ágio referente à aquisição da empresa HDL deveria ser amortizado, contabilmente e para fins fiscais, até 2014”, conforme o art. 14 da Instrução CVM nº 247/96.
- Que o valor lançado no LALUR (R\$ 39.781.536,84) é maior que os apropriados na contabilidade da interessada na forma de contas redutoras de ativos (Cemar S/A Rentab.Futura, no valor de R\$ 28.788.136,32 e HDL S/A Rentab.Futura, no valor de R\$ 6.346.867,17, totalizando R\$ 35.135.003,49 – vide balanço em 31/12/2009, fl. 1597);
- Que foi constatado que os valores referentes à amortização de ágio estão incluídos na linha 69 (Outras Exclusões), da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da respectiva DIPJ;
- “Considerando que o Art. 250 do Regulamento do Imposto de Renda – 199 (RIR/99) não autoriza a exclusão de ágio, esta fiscalização entende que a fiscalizada, sem qualquer base legal reduziu, irregularmente, o Lucro Real correspondente ao período findo em 31/12/2009 no montante de R\$ 39.781.536,84”.

68. Em sua impugnação, a contribuinte alegou que:

- Houve erro formal no preenchimento da DIPJ, relativamente à linha 47 (Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL – Incorp. Fusão ou Cisão) da ficha 07A (Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007) e que isso não influenciou a apuração do Lucro Real (faz demonstrativos de cálculo às folhas 1483 e 1483);
- Houve “... aparente falta de compreensão do procedimento contábil (e reflexo fiscal) adotado pela impugnante ...” quando da

comparação, realizada pela fiscalização, entre os saldos das contas contábeis redutoras de ativos (Cemar S/A Rentab.Futura, no valor de R\$ 28.788.136,32 e HDL S/A Rentab.Futura, no valor de R\$ 6.346.867,17) com o total das amortizações no valor de R\$ 39.781.536,84, pois, os valores que contam na escrituração contábil referem-se aos anos-calendário 2007 e 2008;

- “Houve inovação das regras contábeis em 2009, que passaram a vedar qualquer amortização contábil de ativo intangível com certa indefinição do efetivo aproveitamento de seu benefício fiscal, o que abrange o ágio aqui tratado”;

69. Antes de iniciar a análise propriamente dita, acredito ser importante fazer um breve histórico das verificações que fiz em relação aos ágios em questão.

70. Em consulta aos sistemas da RFB, constatei que a empresa Cemar S.A. Componentes Elétricos foi incorporada pela fiscalizada em 31/12/2006. Da mesma forma, a pessoa jurídica HDL Indústria Eletrônica S/A foi incorporada pela interessada em 01/10/2008.

71. As referidas operações societárias resultaram na formação de ágio por rentabilidade futura nos seguintes valores:

- Cemar S.A. Componentes Elétricos: R\$ 86.364.408,61 (vide folhas 327 e 1597);
- HDL Indústria Eletrônica S/A: R\$ 177.712.280,47 (vide folhas 326 e 1597).

72. Não há informação, tampouco foi o escopo do trabalho fiscal, sobre a origem ou o fundamento dos ágios sobre os investimentos da fiscalizada nas referidas pessoas jurídicas ou, ainda, se houve simulação ou outro tipo de irregularidade nas já mencionadas operações societárias que impedisse o aproveitamento fiscal das amortizações dos ágios em tela.

73. Voltando ao caso concreto, vejo que a interessada tem razão ao afirmar que a inclusão do valor dos ágios amortizados na linha 47 (Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL – Incorp. Fusão ou Cisão) da ficha 07A (Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007) ou o seu lançamento como exclusão no LALUR não afeta a apuração do Lucro Real.

74. Assim, o efeito matemático de contabilizar a amortização do ágio como despesa ou excluí-la no LALUR é o mesmo.

75. Ressalta-se ainda que, em relação ao constatado pela fiscalização, os valores referentes à amortização de ágio incluídos na linha 69 (Outras Exclusões), da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ, nada mais são do que o reflexo do procedimento adotado pela interessada, afinal aquela ficha da DIPJ deve ter o mesmo preenchimento que o LALUR. Assim, não há nenhum reparo a fazer.

76. Outrossim, com o advento da legislação que trouxe novas práticas contábeis, ocorreu o desaparecimento da amortização contábil do ágio por expectativa de

rentabilidade futura (goodwill). Esse ágio, pelas regras internacionais, não pode ser amortizado, ficando sujeito, isso sim, às regras de reconhecimento por perda de capacidade de recuperação de seu valor (conforme Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM nº 527/2007 e Resolução CFC nº 1.110/2007).

77. Essa cessação de amortização contábil, bem como a de outros intangíveis sem vida útil definida, ocorreu a partir de 2009 (vide Pronunciamentos Técnicos CPC 04 - Ativo Intangível - e CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/2007 e da Medida Provisória no 449/2008, das Deliberações CVM nºs 553/2008 e 565/2008 e da Resolução CFC nº 1.139/2008).

78. Todavia, mesmo não amortizando contabilmente esse tipo de ágio, as empresas poderão continuar a lhe dar o tratamento tributário a que estava sujeitos.

79. Nesse sentido, entendo que o procedimento da empresa ao não contabilizar as amortizações do ágio está em consonância com as novas práticas contábeis.

80. Também tem razão a interessada no que diz respeito à comparação, realizada pela fiscalização, entre os saldos das contas contábeis redutoras de ativos (Cemar S/A Rentab.Futura, no valor de R\$ 28.788.136,32 e HDL S/A Rentab.Futura, no valor de R\$ 6.346.867,17) com o total das amortizações no valor de R\$ 39.781.536,84.

81. Em consulta aos documentos juntados aos autos, mais precisamente dos documentos de folhas 0326 e 0327, verifico que o saldo das amortizações efetuadas até 31/12/2008 é o seguinte:

- Cemar S.A. Componentes Elétricos: R\$ 28.788.136,32, com início em 01/2007;
- HDL Indústria Eletrônica S/A: R\$ 6.346.867,17, com início em 10/2008.

82. Como não houve escrituração contábil das amortizações de ágio no ano-calendário 2009 as referidas contas permaneceram com os mesmos saldos de 2008.

83. Desse modo, não procede a argumentação da fiscalização e nem a comparação efetuada pela mesma, de saldos contábeis oriundos de anos anteriores (2007 e 2008) com valores de amortização do ano fiscalizado (2009).

84. Por fim, em relação à interpretação da autoridade fiscal de que o art. 250 do RIR/99 não autoriza a exclusão do ágio, cabe ressaltar que o referido dispositivo não faz tal autorização de maneira direta, senão vejamos:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

(...)

85. No âmbito tributário, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação acionária adquirida com ágio (art. 386 do RIR), poderá, no caso de ágio fundamentado como “fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas”, lançar sua contrapartida em conta de ativo permanente não sujeita a amortização. Já quando o ágio tiver como fundamento econômico o “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”, ele poderá ser amortizado nos balanços correspondentes de apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 no máximo, para cada mês do período de apuração.

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

(...)

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

(...)

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

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

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu

causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

(...)

86. Assim, a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99, forma a base legal para a exclusão da amortização dos ágios na apuração do Lucro Real.

87. Dessa forma, não tendo sido comprovada nenhuma irregularidade na formação dos ágios em questão (ágio interno), entendo que a empresa deve ser exonerada da infração correspondente.

Tributação Reflexa

88. Com relação ao auto de infração reflexo (CSLL), sendo decorrente da mesma infração tributária que motivou a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito, até porque não foram trazidos pela impugnante argumentos específicos contra esse lançamento. Nesse sentido, a Lei nº 9.249, de 1995, estabelece em seu art. 24 e § 2º:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO DE OFÍCIO para no MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó

