



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.725747/2019-19
ACÓRDÃO	1101-001.664 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ - CAGECE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

DEEMED COST. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO. AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL. NEUTRALIDADE. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

Ante a análise conjunta do art. art. 182, §3º da Lei 6.404/1976, com redação dada pela Lei 22.941/2009, dos pronunciamentos dos CPC's 37 e 46, e da ICPC 10, verifica-se que o custo atribuído (*deemed cost*) tem a mesma natureza de valor justo, e como tal deve ser tratado.

Tendo em vista que a norma é construída pela interpretação do texto legal, mas com ele não se confunde; o objetivo das subcontas previstas nos arts. 13 e 14 da Lei 12.973/2014 é que o contribuinte tribute corretamente o ganho decorrente da avaliação a valor justo (AVJ). Assim, deve controlar e oferecer à tributação concomitante à realização do ativo, seja mediante depreciação, exaustão ou baixa. Esse o objetivo da subconta. Portanto, a ausência de subcontas, por si só, não é motivo para tributação do ganho decorrente de AVJ.

Tributar todo o ganho de avaliação a valor justo (AVJ) sob a justificativa de ausência de subconta quando isso não acarretou prejuízo ao Fisco é interpretar de forma equivocada o art. 113 do CTN, que versa sobre a obrigação principal e acessória.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. O ganho decorrente da avaliação a valor justo deve compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL quando da realização do ativo, caso dos autos, via amortização/depreciação. Nesta hipótese tem-se fato gerador de IRPJ/CSLL. No caso de haver informações referentes aos ganhos de AVJ e respectivos valores amortizados/depreciados que permitam ao Fisco

auditá-los, a ausência de subcontas contábeis configura descumprimento de obrigação acessória, mas não de obrigação principal.

A ausência de subcontas contábeis vinculadas aos ativos que tiveram ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo (art. 13, § 3º, da Lei 12.973/2014) não configura, por si só, fato gerador do IRPJ/CSLL, mas descumprimento de obrigação acessória sujeita à multa regulamentar.

TRIBUTÁRIO. IRPJ. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ART. 150, VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

Reconhecida por decisão judicial transitada em julgado a aplicação da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988 em favor da recorrente, impõe-se o afastamento da cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

REFLEXO. CSLL.

O valor apurado que ensejou o lançamento do IRPJ deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL em razão de tratar-se de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos e elementos probatórios. Excetua-se a matéria referente à decisão judicial transitado em julgado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para: **i)** cancelar o auto de infração de IRPJ, em razão da imunidade tributária recíproca reconhecida nos autos do processo judicial nº 0812346-88.2018.4.05.8100, transitado em julgado perante o STF; **ii)** em relação à CSLL: **a)** cancelar a infração referente a ganhos decorrentes da avaliação de ativos a valor justo (adições não computadas na base de cálculo da CSLL) em razão de a ausência de subconta contábil não configurar, por si só, fato gerador de IRPJ/CSLL; vencido, nesta matéria, o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que dava provimento parcial em menor extensão para manter a tributação do montante de R\$ 19.741.289,61; **b)** cancelar a infração referente a postergação de pagamento, por perda de objeto devido ao cancelamento da infração anterior; **c)** reduzir o valor da infração referente à utilização de taxas de amortização incorretas de R\$ 77.926.082,07 para R\$53.238.992,76, em razão de equívoco de cálculo.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2014, no montante total de R\$ 818.780.572,85 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. Conforme autos de infração e Termo de Verificação Fiscal (TVF), a autoridade fiscal apurou três infrações:

- i) utilização de taxas de amortização indevidas para as adutoras e subadutoras de água (Conta Contábil 12040101010100009, do Grupo 120401010101 - Intangível Concessões de Água);
- ii) não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos ganhos decorrentes da avaliação de ativos com base no valor justo e;
- iii) postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL, em virtude do reconhecimento de parte dos ganhos decorrentes da avaliação de ativos com base no valor justo nos anos calendário 2016 e 2017.

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

UTILIZAÇÃO DE TAXAS DE AMORTIZAÇÃO INCORRETAS

Quanto à infração decorrente da utilização de taxas de amortização **a empresa foi intimada a explicar porque as taxas de amortização correspondentes às adutoras e subadutoras de água (Conta Contábil 12040101010100009, do Grupo 120401010101 - Intangível Concessões Água) passaram de 2%, no ano de 2013, para 50% no ano de 2014.** A empresa respondeu afirmando ter se baseado em laudo.

A soma dos encargos de amortização apurados em decorrência das diferenças entre a taxa utilizada pela empresa 50% (cinquenta por cento) e as taxas apuradas conforme vida útil dos bens (adutoras e sub-adutoras) informadas no laudo da empresa Engevias - Engenharia e Consultoria Ltda (Volume II, Apêndice VI - Tabela de Bens Enterrados com Vida Útil), foi de R\$ 77.926.082,07 (setenta e sete milhões, novecentos e vinte e seis mil, oitenta e dois reais e sete centavos), valor este que serviu de base para o lançamento de IRPJ e CSLL conforme evidenciado nos respectivos autos de infração.

GANHOS DECORRENTES DA AVALIAÇÃO DE ATIVOS A VALOR JUSTO

Quanto à infração decorrente da avaliação de ativos a valor justo a empresa foi reintimada a evidenciar as subcontas contábeis que foram criadas, vinculadas aos ativos sujeitos aos

ajustes de avaliação patrimonial, conforme previsto no art. 13, *caput* §3º, da Lei 12.973/2014.

Reitimada a relacionar as subcontas criadas vinculadas aos ativos que sofreram ganhos decorrentes de ajustes de avaliação patrimonial ao valor justo, a empresa apresentou planilha.

No entanto, conforme esclarecimentos e planilha apresentada pela empresa em anexo ao Ofício nº 2019/14 GCONT FIS, a empresa, de acordo com a fiscalização, não teria criado subcontas contábeis vinculadas a cada conta contábil do Ativo da empresa que sofreu ganho decorrente de ajustes de avaliação ao valor justo, mas sim contas contábeis no GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido.

Conforme evidenciado pela empresa na planilha em anexo à sua resposta (Ofício nº 2019/14 GCONT FIS), os lançamentos referentes aos ganhos foram efetuados a débito nas contas contábeis analíticas já existentes do Ativo da empresa e que, de acordo com a fiscalização, foram submetidos aos ajustes de avaliação patrimonial, nos seguintes grupos:

120301030101 - IMOBILIZADO ADMINISTRATIVO;
120401010101 - INTANGÍVEL CONCESSÕES ÁGUA;
120401010201 - INTANGÍVEL CONCESSÕES ESGOTO;
120401010301 - INTANGÍVEL COMUM AGUA/ESGOTO e
1204010104 - INTANGÍVEL ADMINISTRATIVO

Os créditos referentes aos lançamentos foram efetuados, de acordo com a fiscalização, nas contas do GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido.

Os lançamentos efetuados a débito, afirmou a fiscalização, foram efetuados nas mesmas contas já existentes referentes aos bens que sofreram avaliação a valor justo, não tendo sido criadas subcontas vinculadas aos mesmos para registro, em separado, dos valores correspondentes aos ganhos.

Diante de tudo o que foi exposto, a fiscalização concluiu que não foram criadas subcontas contábeis vinculadas aos ativos que tiveram ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, conforme condiciona o art. 13, *caput* § 3º, da Lei 12.973/2014 para efeito de diferimento da tributação dos referidos ganhos.

Dos ganhos decorrentes de avaliação dos ativos com base no valor justo, que totalizaram R\$ 1.420.421.158,00, foram abatidos os valores que foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano calendário 2014, 2016 e 2017, R\$ 433.575.984,45.

Dessa forma, o valor que serviu de base para o lançamento de IRPJ e CSLL foi R\$ 986.845.173,55, correspondente a ganhos decorrentes de avaliação de ativos com base no valor justo, conforme evidenciado nos respectivos autos de infração.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO

Quanto aos valores correspondentes aos ganhos decorrentes da avaliação de ativos com base no valor justo que foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL somente em 2016 e 2017, os mesmos foram tratados como postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, conforme previsto no art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei 1.598/77 c/c art. 273 do Decreto 3.000/99 (RIR/99).

4. Em impugnação, a recorrente reconheceu o equívoco na imputação de taxas de

amortização, afirmou que o corrigiu e efetuou os ajustes contábeis e retificações pertinentes; alegou que não efetuou avaliação pelo valor justo, mas pelo custo atribuído (*deemed cost*); assim, em decorrência de a infração referente ao ganho decorrente de valor justo estar incorreta, não teria ocorrido postergação de pagamento. Veja-se:

DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO

O impugnante reconhece que, por equívoco, quando da imputação das taxas de amortização de determinados bens no lugar da vida útil foi preenchido com o valor da taxa de amortização, e vice-versa.

Contudo, a impugnante informa que em 2015 esse equívoco teria sido corrigido. Por meio do Laudo Técnico (Doc. 04) efetuou ajustes contábeis.

Esses ajustes contábeis teriam estornado contabilmente os gastos de amortização realizados a maior em 2014 e corrigido os efetuados em 2015, conforme conta 12040101010200009 (-) Amort Acum Adutoras e Canais–Agua (Doc. 05) e conta 24010301010100009 Adutoras e canais (Doc. 06).

Ainda teria retificado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação a 2014. Na ECF 2014 se evidenciaria a adição na linha 07 “custos não dedutíveis”, parte A do LALUR.

Teria retificado as DCTFs mensais de 2014 (Doc. 07) de modo a declarar os valores de estimativas de IRPJ e de CSLL após adições na base de cálculo dos tributos decorrentes dos ajustes.

Devido às retificações a impugnante teria apurado diferenças de IRPJ e CSLL, e as teria recolhido (Doc. 08).

DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO EM RELAÇÃO À TRIBUTAÇÃO DE AJUSTES DE AVALIAÇÃO DE ATIVOS

Primeiramente, a impugnante alega que a infração não estaria correta, pois não teria havido a avaliação pelo valor justo, mas sim, pelo *deemed cost*.

Dessa forma, de acordo com o art. 142 do CTN, como não teria sido identificado corretamente a infração, o auto de infração seria improcedente.

A fiscalização teria utilizado de analogia para tributar como Ajuste do valor justo o que seria Ajuste pela mensuração inicial pelo custo atribuído (*deemed cost*).

A impugnante alega que efetuou os lançamentos referentes aos ajustes de avaliação patrimonial em 01 de janeiro de 2014.

Inclusive, afirma a impugnante, contabilizou o imposto de Renda e Contribuição Social diferidos em consonância ao ICPC 10. Observa, também, que suas demonstrações financeiras foram auditadas por empresa independente, e confirmado que os valores foram devidos ao *deemed cost* em 2009, somente registrado em 2014.

A impugnante observa, que adotara o *deemed cost* na vigência do RTT, que pregava a neutralidade tributária. Anexa dois laudos Doc. 10 e Doc. 11, de empresas de Auditoria independentes onde evidenciam a neutralidade tributária em 2014 e nos períodos seguintes.

Por fim, alega que as disposições da Lei nº 12.973/2014, seriam contrárias ao disposto do art. 43 do CTN, pois a simples inexistência de subcontas não pode se alçada a fato gerador de tributo, nem se sobrepor ao conceito de renda. Ainda, haveria afronta ao princípio da capacidade contributiva.

A impugnante anexa acórdão do CARF.

DA INEXISTÊNCIA DE POSTERGAÇÃO DE TRIBUTOS

Em decorrência lógica da improcedência da infração anterior, a impugnante afirma que não haveria postergação de tributos. Isso porque, não haveria tributos a oferecer em 2014, logo não haveria postergação no oferecimento nos anos posteriores.

5. Ainda em primeira instância a DRJ converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Como forma de dirimir dúvidas a 8ª Turma da DRJ/BSB converteu o julgamento em diligência por meio do Acórdão de Resolução nº 03-000.837, de 02 de outubro de 2019. A seguir são transcritos partes do acórdão de resolução:

Em análise das provas apresentadas pela impugnante, notadamente, Docs 05 e 06 (Livro Razão), **aparentemente a impugnante teria realizado os ajustes alegados. Contudo, os valores retificados na ECF “custos não dedutíveis” R\$ 73.971.536,36, por não coincidirem com os valores apurados pela fiscalização (R\$ 77.926.082,07), não permitem a conclusão, sem outras análises, de que os valores retificados no Lalur foram decorrentes das alterações promovidas no razão.**

Dessa forma, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, converte-se o julgamento em diligência para que a fiscalização:

- a)confirme que a ECF foi retificada antes do presente lançamento;
- b)verifique as razões da impugnante **quanto à infração das despesas de amortização**, e responda conclusivamente se os valores retificados no Lalur foram decorrentes das alterações procedidas nos Docs 05 e 06.

6. Realizada diligência, extrai-se os seguintes trechos do Relatório (e-fls. 2145):

Quanto ao item a:

Em resposta ao item "a" da Resolução mencionada, informamos que a **empresa apresentou a ECF - Escrituração Contábil Fiscal retificadora em 04/04/2016**, Identificação do Arquivo (HASH) com DV: E685F2CC48BC1AD52A5F323EC0B2D85E457EA7D4-8, sendo com base nessa ECF que desenvolvemos a presente diligência fiscal.

Quanto ao item b:

Os referidos lançamentos contábeis também não permitem concluir se referem-se a ajustes correspondentes à amortização referente ao custo histórico (ano-calendário 2014) ou à amortização correspondente à mais valia (período de 2009 a 2013 e ano calendário 2014), em virtude de a empresa não ter criado contas específicas para registro da amortização da mais valia em separado da amortização baseada no custo histórico.

Conforme Razão das referidas contas (Planilha 2, Planilha 3, Planilha 4 e Planilha 5, em anexo), onde constam os valores lançados a debito e a crédito, por meio dos lançamentos número 20151231998869001 e 20151231998868001, os históricos dos referidos lançamentos também não permitem concluir se referem-se à amortização do custo histórico ou da mais valia

(...)

Também o fato de a empresa ter efetuado uma adição, ao invés de ter retificado o valor lançado a título de Encargos de Amortização na ECF correspondente ao Ano

Calendário 2014, conforme registro L210 - Informativo da Composição dos Custos, campo 059 - Encargos de Amortização, apesar dos esclarecimentos apresentados em resposta ao item 03 do Termo de Intimação 01, reforçam o posicionamento de que a referida adição refere-se à amortização da mais-valia e não a retificação de erro quanto às taxas de amortização do custo histórico das adutoras e sub-adutoras de água.

Ao contrário do alegado pela empresa, na adição do valor de R\$ 72.980.212,37 efetuada na linha 07 - Custos Não Dedutíveis do eLalur e eLacs da ECF do ano calendário 2014, foi informado o lançamento 20140101998860001 no registro M312 - Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil. Este lançamento, que foi efetuado em 01/01/2014, é o referente à implantação do laudo que subsidiou os ajustes de avaliação patrimonial (implantação do *Deemed Cost* com base no VALOR JUSTO, conforme item 22 do ICPC 10)

Os lançamentos referentes à amortização com base no custo histórico, durante o ano de 2014, possuem outros números. Se a empresa estivesse fazendo uma adição correspondente à amortização calculada com base no custo histórico das adutoras e sub-adutoras, teria feito referência a estes lançamentos, no registro M312 da ECF retificadora, e não ao lançamento correspondente à implantação da mais valia.

7. Na sequência, a Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

Ementa: REQUESITOS LEGAIS

A lei nº 12.973, de 2014, atribuiu aos contribuintes a necessidade de registrar em subcontas as diferenças negativas (positivas) sobre o ativo passíveis de exclusão na base de cálculo do Lucro Real e da CSLL.

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista o ganho será tributado imediatamente, não sendo permitido o diferimento.

POSTERGAÇÃO

Considera-se postergação a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

TAXA DE AMORTIZAÇÃO

Constatado o erro na utilização das taxas de amortização, o resultado da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL devem ser mantidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido Impugnação Improcedente

8. Cientificada da decisão de primeira instância em 01/07/2020 (e-fls. 2256), a recorrente interpôs recurso voluntário em 31/07/2020 e reitera as alegações de primeira instância

e acrescenta, em síntese, o que segue:

i) a CVM inicialmente determinou a eliminação de todos os efeitos da adoção do custo atribuído em 2014, mas posteriormente teria convalidado esse procedimento. Na essência, apoia-se na orientação da Interpretação Técnica ICPC 10, na manifestação da CVM e da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE) para justificar o emprego da técnica do “custo atribuído” para determinar o valor dos seus ativos, no ano-calendário 2014. Tais itens serão analisados em detalhe no voto;

ii) por fim, requer o provimento do recurso.

iii) após a interposição do recurso voluntário, juntou petição aos autos e informou que “nos autos do Processo nº 0812346-88.2018.4.05.8100, no E. TRF-5, obteve decisão confirmado o preenchimento dos requisitos para fruição da imunidade tributária em matéria de IRPJ”. Na sequência, requereu “seja observado no presente caso, para efeitos do lançamento de IRPJ, a tese fixada no referido RE nº 1.320.054 (Tema 1.140)”.

9. No âmbito do Carf, esta Turma, conforme Resolução nº 1101-000-159, de 10/06/2024, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência para que a Receita Federal adotasse as seguintes providências:

- i) **verificar perante a CVM se foi aceita a adoção do custo atribuído em 2014**, com referência ao ano-calendário 2010, inclusive em relação aos intangíveis, nos termos do recurso apresentado pela Companhia de Água e Esgoto do Ceará, contra a manifestação de entendimento da Superintendência de Relações com Empresas - SEP, constante do Ofício nº 62/2016-CVM/SEP/GEA-5.
- ii) em caso de resposta positiva, verificar se a recorrente **descumpriu alguma regra que impactasse o resultado**;
- iii) em relação aos ganhos decorrentes de avaliação de ativos no montante de R\$ 1.420.421.158,00, a recorrente apresentou planilha (e-fls. 25, 26 e 77) que evidencia a relação entre as contas do PL nas quais foram registrados os ajustes de valor com as respectivas contas que registravam os ativos reavaliados, sem, no entanto, criar subcontas contábeis vinculadas aos respectivos ativos. Nesse sentido, **informar se a ausência de evidenciação em subcontas contábeis, impediu a apuração dos respectivos valores e manifestar-se em relação à matéria quanto ao laudo da KPMG** (e-fls. 1410 - 1414);
- v) manifestar-se, caso queira, sobre eventual ponto que entender pertinente em relação à matéria.
- vi) após, elaborar relatório fiscal com o apurado acima; dar ciência à recorrente para manifestar-se no prazo de trinta dias e, na sequência, devolver os autos para o Carf.

10. Diligência realizada; manifestação do contribuinte juntada aos autos (e-fls. 2559); os autos retornaram ao Carf para prosseguimento do julgamento.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator.

12. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

13. Cinge-se a controvérsia à i) glosa de despesa com amortização em razão de utilização de taxas indevidas para as adutoras e subadutoras de água; ii) à não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos ganhos decorrentes da avaliação de ativos com base no valor justo e; iii) à postergação de IRPJ e da CSLL, em virtude do reconhecimento de parte dos ganhos decorrentes da avaliação de ativos com base no valor justo nos anos calendário 2016 e 2017.

Despesas de amortização

14. A primeira infração refere-se à glosa de amortização, no valor de R\$77.926.082,07, em função da utilização de taxa superior à permitida pela legislação.

15. A fiscalização apurou que as taxas de amortização correspondentes às adutoras e subadutoras de água passaram de 2%, no ano de 2013, para 50%, no ano de 2014. Com efeito, a recorrente deduziu encargos de amortização no ano-calendário 2014 no valor de R\$152.913.527,19, o que demonstra uma grande variação em relação aos valores amortizados nos anos-calendário 2013 (R\$49.951.523,32) e 2015 (R\$68.836.746,56).

16. Acerca das distorções apontadas pela fiscalização entre as taxas de amortização utilizadas pela empresa no ano de 2014 e os prazos de vida útil dos bens, a recorrente informou, à época da fiscalização, que passou a adotar tais taxas de amortização com base em laudo da empresa Engevias - Engenharia e Consultoria Ltda. Veja-se:

Com base nas transcrições citadas abaixo, oriundas do laudo técnico produzido pela Engevias, a avaliação de vida útil foi realizada para bens novos e com objetivo de servir de base para novas aquisições e para a avaliação da vida útil remanescente dos bens em uso.

"Neste item estão sendo consideradas as redes de água, adutoras, redes de esgoto, coletores troncos e interceptores." (grifo nosso)

(...)

"A vida útil das redes de água e esgoto foi determinada com base numa avaliação com os técnicos da CAGECE que informaram a durabilidade desses bens, utilizando a suas experiências profissionais, por tratar-se de bens específicos da área de saneamento. Além disso, foram realizadas pesquisas de mercado para verificar os valores utilizados pelas seguintes empresas de saneamento e órgão federal: SABESP, CESAN, AESBE, SANEPAR e RECEITA FEDERAL. As informações colhidas nessas empresas de saneamento e órgão federal foram utilizados para balizar os valores da vida útil definida."

A taxa de amortização, que é uma informação resultante da vida útil remanescente de cada bem, foi uma das informações fornecidas pela Empresa Contratada com base nos estudos citados acima. O arquivo final foi recepcionado pela equipe da Cagece existente à época e importado no sistema de gestão da Companhia. Esta importação gerou a base que foi usada para as movimentações, sendo o cálculo de depreciação uma delas.

O Arquivo produzido e entregue pela Engevias, para o grupo de bens de adutoras e subadutoras, resultou em 80 (oitenta) taxas aplicadas de acordo com a vida útil remanescente.

17. Em impugnação, a recorrente reconheceu o equívoco na imputação de taxas de amortização e alegou que corrigiu e efetuou ajustes contábeis, retificações e recolhimento das diferenças de IRPJ e CSLL com multa e juros de mora.

16. De fato, houve um **equívoco** por parte da Recorrente quando **da imputação das taxas de amortização de determinados bens no sistema informático utilizado**. No campo em que deveria ter sido informado a vida útil do bem, foi preenchido equivocadamente com o valor da taxa de amortização, e, no campo em que deveria ser informado o valor da taxa de depreciação, foi preenchido equivocadamente com o a vida útil.

[...]

18. Entretanto, esse **equívoco foi identificado pela Recorrente já ano-calendário subsequente, 2015**, dada a necessidade de nova avaliação da vida útil de um determinado grupo de bens do ativo.

19. Desse modo, foi realizado um novo estudo técnico para fins de avaliação da vida útil desses bens, cujo Laudo Técnico emitido (fls. 1.085/1.116) serviu de respaldo para efetuar os ajustes contábeis realizados no ano-calendário de 2015. **Na sua essência, estes ajustes realizados em 2015 tiveram o propósito de estornar contabilmente os gastos de amortização realizados a maior no ano-calendário de 2014 e corrigir aqueles efetuados em 2015**, conforme pode ser verificado nos razões das contas “12040101010200009 (-) AMORT ACUM ADUTORAS E CANAIS-AGUA” (fls. 1.107/1.109) e “24010301010100009 ADUTORAS E CANAIS” (fls. 1.110/1.112).

20. Sem prejuízo dos ajustes contábeis realizados no ano-calendário de 2015, a Recorrente procedeu com a **retificação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativamente ao ano-calendário de 2014**, de modo a **anular os efeitos do lançamento contábil a maior das despesas de amortização realizadas naquele período**. Para isso, a Recorrente **retificou as informações fiscais relativas ao ano-calendário de 2014 para adicionar às bases de cálculo de referidos tributos – e, portanto, anular os efeitos da despesa lançada contabilmente a maior naquele ano - os valores estornados contabilmente em 2015**, conforme pode ser verificado na ECF 2014 (fls. 768), na qual está evidenciado a referida adição lançada na linha 07 – “Custos Não Dedutíveis”, da Parte A – Demonstração do Lucro Real do LALUR.

[...]

23. Em decorrência da **retificação das informações fiscais referentes ao ano-calendário de 2014**, a Recorrente apurou **diferenças de IRPJ e CSLL**, as quais foram prontamente **recolhidas pela Recorrente, com a inclusão de multa e juros de mora cabíveis (fls. 1.296/1.304)**. Tais diferenças, inclusive, foram as que justificaram a retificação das DCTFs e da ECF do ano-calendário de 2014.

18. Em primeira instância, ante as alegações e documentos apresentados, converteu-se o feito em diligência para verificar a higidez das retificações efetuadas, nos seguintes termos (e-fls. 1511):

Em análise das provas apresentadas pela impugnante, notadamente, Docs 05 e 06 (Livro Razão), aparentemente a impugnante teria realizado os ajustes alegados. Contudo, **os valores retificados na ECF “custos não dedutíveis” R\$ 73.971.536,36, por não coincidirem com os valores apurados pela fiscalização (R\$ 77.926.082,07), não permitem a conclusão, sem outras análises, de que os valores retificados no Lalur foram decorrentes das alterações promovidas no razão**.

Dessa forma, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, converte-se o julgamento em diligência para que a fiscalização:

- a) confirme que a ECF foi retificada antes do presente lançamento;
- b) verifique as razões da impugnante quanto à infração das despesas de amortização, e responda conclusivamente se os valores retificados no Lalur foram decorrentes das alterações procedidas nos Docs 05 e 06.

19. Durante a diligência, a recorrente informou que: i) o valor correto da amortização da **mais valia de 2009 a 2013** é de **R\$ 205.845.487,06** e não R\$ 225.586.776,67 e ii) o valor da **despesa de amortização** excedente registrada contabilmente no resultado **de 2014** foi de **R\$ 72.980.212,44** e não de R\$ 77.926.082,07. A autoridade fiscal acatou a redução da amortização da mais valia e da despesa de amortização nos seguintes termos (e-fls. 2148):

A própria empresa já havia evidenciado a composição dos encargos da amortização no ano de 2014 e as adições que foram feitas ao Lucro Real, conforme Ofício nº 05/2019 GCONT FIS, onde evidenciou os valores que foram adicionados para efeito de apuração do Lucro Real, conforme já mencionado no Termo de Verificação Fiscal dos Autos de Infração:

Amortização Mais Valia 2009 – 2013	R\$ 225.586.776,67	Indedutível (adicionado)
Amortização do ano de 2014	R\$ 152.913.527,19	Dedutível (não adicionado)
Amortização Mais Valia 2014	R\$ 115.466.692,08	Indedutível (adicionado)
Total dos Encargos de Amortização	R\$ 493.966.995,94	

[...]

Conforme evidenciado no Termo de Verificação Fiscal, **dos ganhos decorrentes de avaliação dos ativos com base no valor justo, que totalizaram R\$1.420.421.158,00, foram abatidos R\$ 341.053.468,75 correspondente ao ano calendário 2014, tendo sido considerados os R\$ 225.586.776,67, como referente à amortização da mais valia referente ao período de 2009 a 2013, e o valor de R\$ 115.466.692,08, como referente à amortização da mais-valia no próprio ano de 2014.**

Dessa forma, **o valor de R\$ 19.741.289,61** (correspondente à diferença entre R\$ 225.286.776,67 e R\$ 205.845.487,06), **deve ser abatido do valor de R\$72.980.282,37** referente à adição efetuada pela empresa conforme especificado a seguir:

- R\$ 72.980.282,37 (linha 07 - Custos Não Dedutíveis, do e-Lalur e e-Lacs).

20. Como se vê, autoridade fiscal (diligência) confirmou que o valor de R\$19.741.289,61 deve ser deduzido do montante de R\$72.980.282,37 referente à adição efetuada pela recorrente. Na sequência, analisou se tal valor deve ser deduzido da utilização de **taxa de amortização incorreta ou dos ganhos decorrentes de AVJ**.

Tendo restado o valor de **R\$53.238.992,76** [R\$72.980.282,37 - R\$19.741.289,610], correspondente à adição efetuada na Linha 07 - Custos Não Dedutíveis (conforme e-Lalur e e-Lacs da ECF do ano calendário 2014), **resta saber se a referida adição deve ser abatida no levantamento correspondente à UTILIZAÇÃO DE TAXAS DE AMORTIZAÇÃO INCORRETAS ou no levantamento correspondente aos GANHOS DECORRENTES DA AVALIAÇÃO DE ATIVOS A VALOR JUSTO**, dos autos de infração.

21. Em relação ao montante de R\$53.238.992,76, a diligência assentou o que segue:

i) a empresa informou que os ajustes contábeis realizados em 2015 tiveram o propósito de estornar contabilmente os gastos de amortização realizados a maior em 2014 e corrigir os efetuados em 2015, conforme item 32 das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis referentes ao ano base 2016/2015 (Doc. 03) e item 22 das Recomendações e Comentários à Administração do ano de 2015 (Doc. 04);

- ii) a informação de que os referidos ajustes se referem a estornos decorrentes da utilização indevida das taxas de amortização somente consta no item 22 das Recomendações e Comentários à Administração do ano de 2015 (Doc. 04) trazida à Fiscalização apenas durante a diligência fiscal;
- iii) o referido documento não foi disponibilizado para acesso público, como é o caso do Relatório de Administração, Demonstrações Financeiras, Notas Explicativas e Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2015 (documentos em anexo), no próprio Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras, emitido em 29 de março de 2016, não há qualquer menção quanto aos ajustes contábeis realizados em 2015;
- iv) nas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas correspondentes ao Exercício findo em 31 de dezembro de 2015 e 2014 não foram evidenciados os ajustes de exercícios anteriores que foram efetuados durante o ano calendário 2015, referentes ao ano calendário 2014, em decorrência do novo laudo emitido, em desacordo com o § 4º e na alínea "h" do inciso IV do § 5º do art. 176 e no § 1º do art. 186 da Lei 6.404/76;
- v) somente houve menção à revisão da vida útil referente às adutoras e canais, ocorrida em 2015, nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2016 e 2015;
- vi) não há informação segura que permita concluir que os ajustes contábeis efetuados durante o ano de 2015, e a adição ao lucro real efetuada no ano calendário 2014, referem-se à amortização calculada com base no custo histórico;
- vii) o novo laudo emitido em 2015 estabeleceu novas vidas úteis para as adutoras e canais, anteriormente informadas no laudo emitido em 2014 e considerado como base para os lançamentos correspondentes à implantação do *Deemed Cost* com base no VALOR JUSTO, conforme item 22 do ICPC 10;
- viii) a empresa utilizou o Laudo Técnico de forma retroativa para atribuir vida útil aos bens referentes ao ano calendário de 2014, o que contraria o Laudo Técnico emitido em 2015, de que os resultados apresentados teriam validade a partir do Exercício 2015 (fls. 3/21 do Laudo);
- ix) a planilha elaborada pela Ernest Young utilizou para o cálculo dos valores apurados a título de diferença de encargos de amortização das adutoras e subadutoras, datas de aquisição diferentes da Planilha apresentada pela empresa durante a ação fiscal, bem como utilizou de forma retroativa, para o ano-calendário 2014, as vidas úteis informadas no laudo;
- x) os lançamentos contábeis também não permitem concluir se se referem a ajustes correspondentes à amortização referente ao custo histórico (ano-calendário 2014) ou à amortização correspondente à mais valia (período de 2009 a 2013 e ano calendário 2014), em virtude de a empresa não ter criado contas específicas para registro da amortização da mais valia em separado da amortização baseada no custo histórico;
- xi) **os históricos dos referidos lançamentos também não permitem concluir se se referem à amortização do custo histórico ou da mais valia.**

22. Por fim, destaca-se o item 4 da intimação da autoridade fiscal à recorrente e a respectiva resposta, acerca do impacto dos ajustes contábeis realizados no ano-calendário 2015, em razão do novo laudo, na amortização da mais valia (2009 a 2013) e a amortização normal (2014). Veja-se

4. Evidenciar o **impacto** dos ajustes contábeis realizados no **ano de 2015** (em função da emissão de novo laudo e adoção de novas taxas de amortização), sobre os valores referentes aos ajustes de avaliação patrimonial, **amortização da mais valia de 2009 a 2013, amortização da mais valia de 2014** (valores estes lançados a crédito e débito na conta 24010301010100009 – Adutoras e Canais em 01/01/2014, do grupo 2401030101 - Ajustes de Avaliação Patrimonial-Ativo, com base no laudo original que foi retificado) e **amortização normal de 2014**.

R. O ajuste decorrente da alteração das taxas de depreciação foi integralmente realizado em 2015 em relação ao ano calendário de 2014. Desse modo, **não houve qualquer impacto a ser evidenciado sobre os valores referentes aos ajustes de avaliação patrimonial, amortização da mais valia de 2009 a 2013, amortização da mais valia de 2014 e amortização normal de 2014**.

23. A seguir o apurado pela fiscalização:

Ao contrário do informado pela empresa, em resposta ao item 04 do Termo de Intimação Fiscal 01, conforme lançamentos efetuados na conta 24010301010100009 - ADUTORAS E CANAIS (conta do Patrimônio Líquido do Grupo 2401030101 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL-ATIVO) **houve sim impacto dos ajustes contábeis realizados no ano de 2015, sobre os valores referentes aos ajustes de avaliação patrimonial**.

A conta contábil 12040101010200009 (-) AMORT. ACUM. ADUTORAS E CANAIS ÁGUA, registra a amortização acumulada tanto da parcela correspondente ao custo histórico, bem como da parcela correspondente à mais valia. É importante relembrar que a empresa não criou subcontas vinculadas ao ativo (ADUTORAS E CANAIS ÁGUA) e à amortização acumulada do ativo, para registro, em separado, tanto da mais valia bem como da amortização acumulada correspondente à mais valia.

O número do lançamento contábil informado pela empresa na referida adição (Registro M312 - Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil) foi o de número 20140101998860001, que foi efetuado em 01/01/2014, e refere-se à implantação do laudo que subsidiou os ajustes de avaliação patrimonial.

Também o fato de a empresa ter efetuado uma adição, ao invés de ter retificado o valor lançado a título de Encargos de Amortização na ECF correspondente ao Ano Calendário 2014, conforme registro L210 - Informativo da Composição dos Custos, campo 059 - Encargos de Amortização, apesar dos esclarecimentos apresentados em resposta ao item 03 do Termo de Intimação 01, reforçam o posicionamento de que a referida adição refere-se à amortização da mais-valia e não a retificação de erro quanto às taxas de amortização do custo histórico das adutoras e sub-adutoras de água.

Ao contrário do alegado pela empresa, na adição do valor de R\$ 72.980.212,37 efetuada na linha 07 - Custos Não Dedutíveis do eLalur e eLacs da ECF do ano calendário 2014, foi informado o lançamento 20140101998860001 no registro M312 - Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil. Este lançamento, que foi efetuado em 01/01/2014, é **o referente à implantação do laudo que subsidiou os ajustes de avaliação patrimonial (implantação do Deemed Cost com base no VALOR JUSTO, conforme item 22 do ICPC 10)**.

Os lançamentos referentes à amortização com base no custo histórico, durante o ano de 2014, possuem outros números. Se a empresa estivesse fazendo uma adição correspondente à amortização calculada com base no custo histórico das adutoras e sub-adutoras, teria feito referência a estes lançamentos, no registro M312 da ECF retificadora, e não ao lançamento correspondente à implantação da mais valia.

Dessa forma, **na própria adição efetuada no e-Lalur da ECF retificadora do ano calendário 2014, foi referenciado o lançamento referente à implantação da mais valia o que demonstra que a própria empresa informou que a adição se refere à mais valia**

(ajustes de avaliação patrimonial), conforme registro M312 - Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil.

Diante do exposto e dos elementos comprobatórios disponíveis, **concluímos que o valor de R\$53.238.992,76** (correspondente à diferença entre R\$ 72.980.282,37 e R\$ 19.741.289,61 anteriormente mencionada), correspondente à adição efetuada na Linha 07 - Custos Não Dedutíveis (conforme e-Lalur e e-Lacs da ECF do ano calendário 2014), **deve ser abatido do levantamento correspondente aos GANHOS DECORRENTES DA AVALIAÇÃO DE ATIVOS A VALOR JUSTO** (correspondente à mais valia).

24. A decisão recorrida concordou com a diligência no sentido de que a adição em análise se refere à amortização da mais-valia e não a retificação de erro quanto às taxas de amortização do custo histórico das adutoras e subadutoras de água, todavia não adicionou os valores então reconhecidos.

Na verdade, conforme relatório de diligência, a referida adição refere-se à amortização da mais-valia e não a retificação de erro quanto às taxas de amortização do custo histórico das adutoras e sub-adutoras de água.

[...]

Quanto a questão levantada pelo patrono de adicionar o valor de R\$ 19.741.289,61, não há na diligência determinação para adicionar o referido valor.

Quanto ao valor reconhecido pela fiscalização na diligência como adição, este também não será reconhecido por essa turma para a outra infração, haja vista pedido expresso pela impugnante de não fazê-lo para a infração 2.2 do TVF.

25. Em recurso voluntário, a recorrente elenca as conclusões do relatório de diligência nos seguintes termos:

Em primeiro lugar, vale rememorar as conclusões do referido relatório de diligência sobre a adição dos valores relativos à amortização a maior:

(i) Não teria havido evidenciação dos ajustes nas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2014 e 2015;

(ii) O laudo emitido em 2015 pelo engenheiro civil André Schramm Brandão não poderia ser utilizado para anos anteriores;

(iii) A empresa não teria criado contas específicas para registro da amortização da mais valia em separado da amortização baseada no custo histórico;

(iv) Na adição mencionada, a conta contábil informada como vinculada no Registro M312 foi a 20140101998860001, relativa à implantação do laudo que subsidiou os ajustes;

26. Registra que “*demonstrou cabalmente a relação da adição de R\$ 72.980.212,42 com a amortização a maior de adutoras e sub-adutoras, seja pelos documentos e respectivos registros contábeis, seja pelos laudos exarados pelas auditorias independentes KPMG e Ernst & Young*”.

27. Ante tais argumentos, defende que restou comprovado que a amortização indevida foi efetivamente neutralizada com a adição do valor de R\$ 72.980.212,42. Na sequência argumenta sobre os valores reconhecidos na diligência e não considerados pela decisão recorrida. Voltaremos a este último ponto mais adiante.

28. Como se vê, a autoridade fiscal aprofundou as investigações, analisou as contas contábeis, debruçou-se sobre o laudo e apontou várias inconsistências elencadas acima, as quais não foram enfrentadas pela recorrente, que se limitou a apresentar alegações genéricas e colacionar trechos do laudo.

29. A propósito, a recorrente não enfrentou a questão da utilização do laudo de forma retroativa, a utilização de planilha diversa da utilizada pela fiscalização; não justificou os históricos resumidos que não permitem aferir a natureza do lançamento.

30. Por fim, também não apresentou elementos para afastar a conclusão da fiscalização em relação aos seguintes pontos:

i) os lançamentos efetuados na conta 24010301010100009 - ADUTORAS E CANAIS (conta do Patrimônio Líquido do Grupo 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO) impactaram os ajustes contábeis realizados no ano de 2015, sobre os valores referentes aos ajustes de avaliação patrimonial;

ii) adição de R\$ 72.980.212,37 efetuada na linha 07 - Custos Não Dedutíveis do eLalur e eLacs da ECF, do ano calendário 2014, informada no lançamento 20140101998860001 no registro M312 - Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil refere-se à implantação do laudo que subsidiou os ajustes de avaliação patrimonial (implantação do *Deemed Cost* com base no VALOR JUSTO, conforme item 22 do ICPC 10).

31. No ponto, a recorrente limitou-se a aduzir que as questões levantadas pela fiscalização *“são de cunho totalmente formal, tais como o fato de não ter havido nota explicativa em demonstrações financeiras, ou o fato de que o registro M312 da ECF ter mencionado a conta nº 20140101998860001”*.

32. Nesse mesmo sentido, posicionou-se a Fazenda Nacional em contrarrazões:

[...] o que se verifica é que a contribuinte não enfrentou, de forma direta e específica, os quatro aspectos do Relatório de Diligência que ela mesma apontou em Recurso Voluntário. Dito de outro modo, em vez de a contribuinte construir argumentos ou apontar fundamentos que pudessem infirmar as conclusões explicitadas no Relatório de Diligência, o que se extrai do Recurso Voluntário são afirmações genéricas e insuficientes para afastar as constatações externadas pela autoridade fazendária no mencionado Relatório.

33. Ante a falta de elementos probatórios para afastar as conclusões elencadas pela autoridade fiscal, entendo que a amortização em análise se refere à amortização da mais-valia e não à retificação de erro quanto às taxas de amortização do custo histórico das adutoras e subadutoras de água.

34. Assim, dou provimento parcial à matéria somente para reduzir o valor lançado de R\$ 77.926.082,07 para R\$53.238.992,76 (R\$ 72.980.282,37 - R\$ 19.741.289,61), conforme apurado em diligência.

Ganhos decorrentes da avaliação de ativos a valor justo (AVJ)

35. A fiscalização apurou que a recorrente não criou subcontas contábeis vinculadas a cada conta contábil do ativo da empresa que sofreu ganho decorrente de ajustes de avaliação ao valor justo (AVJ), mas sim contas contábeis no GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido. Veja-se:

Conforme esclarecimentos e planilha apresentada pela empresa em anexo ao Ofício nº 2019/14 GCONT EIS, a empresa não criou subcontas contábeis vinculadas a cada conta contábil do Ativo da empresa que sofreu ganho decorrente de ajustes de avaliação ao valor justo, mas sim contas contábeis no GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido.

Os lançamentos referentes aos ajustes de avaliação patrimonial foram realizados em 01/01/2014 e os ganhos decorrentes de avaliação dos ativos com base no valor justo totalizaram **R\$ 1.420.421.158,22** conforme lançamentos efetuados a crédito das contas contábeis relacionadas a seguir, do GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido:

- 24010301010100001 — EDIFICACOES: R\$ 36.789.411,21;
- 24010301010100002 - MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS: R\$ 30.561.899,98;
- 24010301010100003 - COMPUTADORES E PERIFERICOS: R\$ 356.624,41;
- 24010301010100004 - MOVEIS E UTENSÍLIOS: R\$ 1.641.761,08;
- 24010301010100005 — VEÍCULOS: R\$ 1.107.349,18;
- 24010301010100006 — FERRAMENTAS: R\$ 232.649,98;
- 24010301010100008 — POCOS: R\$ 2.174.686,37;
- 24010301010100009 - ADUTORAS E CANAIS: R\$ 227.676.340,40;
- 24010301010100010 — REDES DISTRIBUIDORAS: R\$ 342.655.971,90;
- 24010301010100011 - LIGACOES PREDIAIS: R\$ 237.147.817,40;
- 24010301010100012 — RESERVATORIOS: R\$ 142.235.794,00;
- 24010301010100013 - ESTACOES ELEVATORIAS: R\$ 2.096.196,62;
- 24010301010100014 - ESTACOES DE TRATAMENTO: R\$ 1.115.590,88;
- 24010301010100015 - HIDROMETROS E MACROMEDIDORES: R\$ 24.310.785,03;
- 24010301010100017 - TRONCOS, 1INTERCEP, EMISS E RECALQUE: R\$ 58.934.041,85;
- 24010301010100018 - REDES COLETORAS: R\$ 218.002.958,10 e
- 24010301010100019 —TERRENOS: R\$ 93.381.280,03.

Conforme evidenciado pela empresa na planilha em anexo à sua resposta (Ofício nº 2019/14 GCONT EIS), os lançamentos referentes aos ganhos foram efetuados a débito nas contas contábeis analíticas já existentes do Ativo da empresa e que foram submetidos aos ajustes de avaliação patrimonial, nos seguintes grupos:

- 120301030101 - IMOBILIZADO ADMINISTRATIVO;
- 120401010101 - INTANGÍVEL CONCESSÕES ÁGUA;
- 120401010201 - INTANGÍVEL CONCESSÕES ESGOTO;
- 120401010301 - INTANGIVEL COMUM AGUA/ESGOTO e
- 1204010104 - INTANGIVEL ADMINISTRATIVO.

Os créditos referentes aos lançamentos foram efetuados nas contas já mencionadas do GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido.

Os lançamentos efetuados a débito foram efetuados nas mesmas contas já existentes referentes aos bens que sofreram avaliação a valor justo, não tendo sido criadas subcontas vinculadas aos mesmos para registro, em separado, dos valores correspondentes aos ganhos.

Também não foram criadas subcontas para registro, também em separado, das amortizações e depreciações referentes à realização dos ganhos decorrentes de avaliação dos ativos com base no valor justo.

36. Na sequência, após discorrer sobre a legislação da avaliação, a autoridade fiscal fundamentou a autuação na ausência de subcontas vinculadas aos ativos avaliados. Veja-se:

A criação de **contas no Patrimônio Líquido**, no grupo referente a Ajustes de Avaliação Patrimonial, não supre a ausência de criação de subcontas contábeis vinculadas a cada conta do Ativo, para registro e evidenciação, em separado, dos ganhos decorrentes dos ajustes de avaliação a valor justo bem como de sua realização.

Diante de tudo o que foi exposto, concluímos que não foram criadas subcontas contábeis vinculadas aos ativos que tiveram ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, conforme condiciona o art. 13, caput e § 3º, da Lei 12.973/2014 para efeito de diferimento da tributação dos referidos ganhos.

[...]

Dos ganhos decorrentes de **avaliação dos ativos com base no valor justo**, que totalizaram R\$ 1.420.421.158,00, foram abatidos os valores que foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano calendário 2014, 2016 e 2017, R\$ 433.575.984,45, conforme evidenciado a seguir:

ANO CALENDÁRIO	VALOR ADICIONADO	ABATIDO DO GANHO TRIBUTADO	POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO
2014	R\$ 341.053.468,75	SIM	NÃO
2015	R\$ 52.949.329,17	NÃO	NÃO
2016	R\$ 50.573.738,05	SIM	SIM
2017	R\$ 41.948.777,65	SIM	SIM
TOTAL ABATIDO DOS GANHOS DECORRENTES DO AVJ			R\$ 433.575.984,45

Dessa forma, o valor que serviu de base para o lançamento de IRPJ e CSLL foi R\$ 986.845.173,55, correspondente a ganhos decorrentes de avaliação de ativos com base no valor justo, conforme evidenciado nos respectivos autos de infração.

[...]

O valor correspondente às adições efetuadas no ano calendário 2015 não foram abatidos em função de no referido período ter sido apurado prejuízo fiscal.

37. A recorrente, desde o procedimento fiscal, informa que utilizou para mensurar o valor dos ativos a metodologia do “custo atribuído” (*deemed cost*), e não avaliação a valor justo (AVJ). Em resumo, alega que seguiu as orientações da Interpretação Técnica ICPC 10, a qual detalha as situações que permitem a utilização da técnica do “custo atribuído”.

38. Aduz que a CVM inicialmente determinou a eliminação de todos os efeitos da

adoção do custo atribuído em 2014, mas posteriormente teria convalidado esse procedimento. Na essência, apoia-se na orientação da Interpretação Técnica ICPC 10, na manifestação da CVM e da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE) para justificar o emprego da técnica do “custo atribuído” para determinar o valor dos seus ativos, no ano-calendário 2014.

39. Alega ainda que a exigência de IRPJ e CSLL pela simples inexistência de controle de subcontas vinculadas aos ativos demonstra-se violadora da proporcionalidade em todas as suas facetas. Sobre a adequação, a exigência de tributo não é medida correta para sancionar supostas condutas faltosas no campo de obrigações acessórias dos contribuintes.

40. Registra que apresentou planilha demonstrativa que evidenciava por completo a relação entre as contas do PL nas quais foram registrados os ajustes de valor com as respectivas contas que registravam os ativos reavaliados (e-fls. 77), com vistas a demonstrar que não houve prejuízo ao erário.

41. Conforme relatado, esta Turma, conforme Resolução nº 1201-000-693, de 16/06/2020, converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência. A seguir, trechos do relatório de diligência fiscal (e-fls. 2533– 2552).

Item “i”: verificar perante a CVM se foi aceita a adoção do custo atribuído em 2014, com referência ao ano-calendário 2010 [...];

A CVM aceitou a aplicação do *deemed cost*, nas condições excepcionais descritas pela CAGECE, em suas demonstrações financeiras de 2014 e aos ativos classificados no intangível, fundamentando-se na condição descrita no item 19 do CPC 26(R1), com as devidas divulgações exigidas pelo item 20 desse mesmo normativo.

Tal decisão foi tomada objetivando permitir a apresentação de demonstrações contábeis capazes de fornecer informações contábil-financeiras úteis ao processo decisório de seus usuários, conforme previsto no item 9 do CPC 26.

Item “ii”: verificar se a recorrente descumpriu alguma regra que impactasse o resultado;

Em resposta à alínea “ii” do parágrafo 28 da Resolução do CARF, é importante ressaltar que, mesmo sendo aceitas todas alegações da empresa, que teria retificado as amortizações efetuadas a maior (com base no custo histórico) por meio da adição do valor de R\$ 72.980.282,37 (linha 07 – Custos Não Dedutíveis, do e-Lalur e e-Lacs) e de que não seria possível tributar valores referentes aos ajustes de avaliação patrimonial que ainda não tenham sido amortizados, ainda assim a empresa teria deixado de adicionar, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, o valor de R\$ 19.741.289,61 (correspondente à diferença entre R\$ 225.286.776,67 e R\$ 205.845.487,06).

Sendo aceitas as alegações da empresa, conforme detalhamento do item 92 – OUTRAS ADIÇÕES, do e-Lalur e e-Lacs informados na ECF – Escrituração Contábil

Fiscal retificadora (hash: E685F2CC48BC1AD52A5F323EC0B2D85E457EA7D4-8), somente teriam sido adicionados às bases fiscais o valor de R\$ 205.845.487,06 correspondentes à amortização dos ganhos decorrentes dos ajustes de avaliação patrimonial (amortização da mais-valia de 2009 a 2013), conforme detalhado a seguir:

41010101080200001 – AMORTIZAÇÃO INTANGÍVEL – ÁGUA – R\$ 144.947.019,62
42010101080200001 – AMORTIZAÇÃO INTANGÍVEL – ESGOTO – R\$ 56.810.732,86
61010101080200002 - AMORTIZAÇÃO INTANGÍVEL – COMUM – R\$ 4.087.734,58

A empresa efetuou a adição de apenas R\$ 205.845.487,06 correspondente à amortização da mais-valia de 2009 a 2013. O valor correto a ser adicionado seria R\$ 225.586.776,67, em conformidade com o informado pela própria empresa (durante a ação fiscal) no Ofício nº 05/2019 GCONT FIS e no Ofício nº 2019/10 GCONT FIS, com o evidenciado no item 25 (d) – Ajustes de Avaliação Patrimonial das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras de 2014 e detalhado no lançamento contábil número 20140101998867001 efetuado a débito no grupo contábil 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido, em 01/01/2014.

Item “iii”: informar se a ausência de subcontas contábeis impediu a apuração dos valores que especifica e manifestar-se em relação à matéria quanto ao laudo da KPMG;

Conforme mencionado na resposta à alínea “ii” do parágrafo 28 da Resolução do CARF e no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2.145 a 2.160, para atender ao determinado na Resolução nº 3.000.837, da 8ª Turma da DRJ/BSB), **a ausência de evidenciação dos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo, em subcontas contábeis, criou inúmeras dificuldades para apuração dos valores e identificação das adições que corresponderiam às amortizações efetuadas com base no custo histórico e com base nos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo.**

Conforme detalhado no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2.145 a 2.160), a ausência de evidenciação dos referidos ganhos em subcontas contábeis também acarretou a prestação de esclarecimentos, por parte da própria CAGECE e durante a ação fiscal, que conflitavam com as alegações apresentadas pela empresa em sua impugnação administrativa e no recurso administrativo ao CARF, bem como com os laudos emitidos pela KPMG Assessores Ltda e Ernest Young.

[...]

Prosseguindo os esclarecimentos em resposta à alínea “iii” do parágrafo 28 da Resolução do CARF, é importante frisar que **o custo atribuído (deemed cost), cujas contrapartidas de aumentos de valor atribuídos aos elementos do ativo da CAGECE foram lançados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (do Patrimônio Líquido), tem natureza de avaliação a valor justo, conforme disposto expressamente no § 3º do art. 182 da Lei 6.404/76**, transrito a seguir: [...]

[...]

As conclusões do laudo da KPMG (fls. 1410 a 1414), conforme trechos transcritos a seguir, afrontam o disposto expressamente no § 3º do art. 182 da Lei 6.404/76, bem como a natureza dos lançamentos que foram realizados pela própria empresa (que são decorrentes de avaliação a valor justo e tiveram como contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial):

Desta forma, ao analisarmos a natureza dos lançamentos realizados, juntamente com os procedimentos e principais políticas contábeis adotadas pela Companhia e apresentadas nas Demonstrações Financeiras de 2014, identificamos que tais ajustes de avaliação patrimonial não referem-se ao ganho do valor justo realizado periodicamente pelas empresas conforme entendimento da fiscalização, mas sim do reconhecimento inicial do custo atribuído (deemed cost) sobre o saldo do Ativo Imobilizado. Tal adoção foi realizada em 01/01/2009 e contabilizada apenas em 01/01/2014, de forma extemporânea.

Isto posto, a Companhia classificou como ajustes de avaliação patrimonial, mediante uso de contas específicas no grupo do Patrimônio Líquido, as contrapartidas de aumento de custo atribuído a elementos do Ativo que apresentavam valor contábil inferior ao seu valor justo.

(...)

Desse modo, constatamos que o tratamento contábil dado pela Companhia aos ajustes de avaliação patrimonial classificados em contas específicas do Patrimônio Líquido, conforme já explanado anteriormente, está em consonância com o procedimento disposto no item 25 do ICPC supramencionado.

Conforme alínea (a) do parágrafo 30 do CPC 37, quando a entidade fizer uso do custo atribuído (deemed cost), devem ser evidenciadas para cada linha no balanço patrimonial de abertura, a soma dos valores justos, conforme transcrita a seguir:

[...]

A finalidade da adoção do custo atribuído (deemed cost), em substituição ao valor contábil de bens registrados a custo histórico, é a avaliação dos ativos a valor justo.

[...]

A avaliação a valor justo foi necessária para que as demonstrações contábeis retratem a situação patrimonial da empresa com fidelidade, o que não seria possível com a manutenção dos ativos registrados com seus valores contábeis originais. Portanto, foi atribuído um novo custo (custo atribuído – deemed cost), com base no valor justo, em substituição ao valor contábil original de aquisição ou construção (custo histórico).

Diante do exposto, concluímos que o laudo da KPMG (fls. 1410 a 1414) bem como as alegações da empresa de que os ajustes patrimoniais efetuados em decorrência da adoção do custo atribuído (*deemed cost*) não têm a natureza de Ajustes a Valor Justo (AVJ) é totalmente improcedente, pois apresentam flagrante contradição ao disposto expressamente no § 3º do art. 182 da Lei 6.404/76.

[...]

Diante do exposto, deve ser aplicado o disposto no art. 13, caput e §§ 1º e 3º, da Lei 12.973/2014, que condiciona o diferimento da tributação dos ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo à sua evidenciação em subcontas contábeis vinculadas aos respectivos ativos.

Como a empresa não criou subcontas contábeis vinculadas a cada ativo, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo devem ser tributados no ano de sua ocorrência e de início da aplicação das disposições da Lei 12.973/2014, no ano calendário 2014 (para os optantes, como é o caso da empresa).

Item “V”: manifestar-se, caso queira, sobre eventual ponto que entender pertinente em relação à matéria.

Quanto à exigência legal do controle em subcontas, como condição para o diferimento da tributação dos ganhos decorrentes de avaliações a valor justo de ativos, o CARF já analisou caso similar conforme Acórdão nº 1301-004.091 da 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, conforme ementa transcrita a seguir:

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

Ano-calendário: 2015

[...]

ATIVO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO. GANHO. AUSÊNCIA DE SUBCONTAS. TRIBUTAÇÃO.

O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo não controlado em subconta devidamente vinculada será computado na determinação do lucro real.

(Processo nº 10166.729370/2017-40, Acórdão nº 1301-004.091, 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 17/09/2019)

Transcrevemos, a seguir, trechos do voto vencedor onde o CARF manteve o lançamento tributário relativo aos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo, oriundas de custo atribuído (*deemed cost*):

“Portanto, com a devida vênia, para que o eventual entendimento de que haveria incompatibilidade dessa norma com o art. 43 do CTN no que diz respeito ao conceito de renda pudesse ser levado adiante, haveria

necessidade de declaração de inconstitucionalidade dos arts. 63 a 67 da Lei nº 12.973/2014, o que é vedado aos membros desta Corte Administrativa, conforme evidenciado, inclusive, na Súmula CARF nº 22.

(...)Retornando ao caso concreto, salienta-se que a apresentação de qualquer outro controle extracontábil, laudo ou parecer pelo contribuinte a fim de evidenciar de que supostamente não houve prejuízo ao Fisco não tem o condão de alterar o panorama, por expressa disposição legal!"

[...]

No caso da CAGECE, não poderiam ser aplicados os arts. 64 e 66 pois a empresa é optante pela aplicação das disposições contidas na Lei 12.973/2014 já para o ano calendário 2014 (adoção antecipada), conforme previsto no art. 75, devendo ser aplicado o disposto no art. 13, caput e §§ 1º e 3º, em conformidade com o previsto no § 1º, inciso I, do art. 119.

Como a empresa não criou subcontas contábeis vinculadas a cada ativo, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo devem ser tributados no ano de sua ocorrência e de início da aplicação das disposições da Lei 12.973/2014, no ano calendário 2014 (para os optantes, como é o caso da empresa).

42. Em síntese, em resposta à diligência, a autoridade fiscal informou o que segue:

- i) A CVM aceitou a aplicação do *deemed cost* nas demonstrações financeiras de 2014 e aos ativos classificados no intangível, conforme item 19 do CPC 26(R1)¹, com as devidas divulgações exigidas pelo item 20 desse mesmo normativo;
- ii) as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos aos elementos do ativo (custo atribuído (*deemed cost*), lançadas na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (do Patrimônio Líquido), tem natureza de avaliação a valor justo;
- iii) como os ajustes de avaliação patrimonial ocorreram durante o ano de 2014, os ganhos decorrentes da avaliação a valor justo devem ser analisados de acordo com o art. 13, caput e §§ 1º e 3º, da Lei 12.973/2014, que condiciona o deferimento da

¹ PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 26. [...] 19. Em **circunstâncias extremamente raras**, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório. 20. Quando a entidade não aplicar um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação ou de acordo com o item 19, deve divulgar: (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; (b) que aplicou os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada; (c) título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria inadequado e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e o tratamento efetivamente adotado; e (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.

tributação dos ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo à sua evidenciação em subcontas contábeis vinculadas aos respectivos ativos;

v) a ausência de evidenciação dos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo, em subcontas contábeis, criou dificuldades para apuração dos valores e identificação das adições que corresponderiam às amortizações efetuadas com base no custo histórico e com base nos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo; dentre outras.

43. Pois bem. Vejamos, em síntese, os aspectos contábeis e tributários do valor justo e do *deemed cost*.

Valor Justo

44. De acordo com o CPC 46 (Mensuração a Valor Justo), valor justo é “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração” (item 9).

45. A avaliação a valor justo (AVJ) aplica-se tanto à **mensuração inicial** quanto à **subsequente**, conforme se verifica dos itens 8 e 64 do CPC 46:

8. A estrutura de **mensuração do valor justo** descrita neste Pronunciamento se **aplica tanto à mensuração inicial** quanto à **subsequente** se o valor justo for exigido ou permitido por outros Pronunciamentos.

[...]

64. Se o preço da transação for o **valor justo no reconhecimento inicial**, e uma técnica de avaliação que utilizar dados não observáveis for utilizada para **mensurar o valor justo em períodos subsequentes**, a técnica de avaliação deve ser calibrada de modo que, no reconhecimento inicial, o resultado da técnica de avaliação seja igual ao preço da transação.

46. Nesse mesmo sentido, Mateus Alexandre dos Santos²:

A avaliação a valor justo (AVJ) é aplicável tanto no **reconhecimento inicial** do ativo ou do passivo como nas suas **mensurações subsequentes**. Em ambas as situações, sobretudo na segunda, é possível reconhecer ganhos ou perdas que passam a incorporar o valor dos elementos e que via de regra, impactam o resultado, tanto no período do seu reconhecimento quanto no período em que o respectivo ativo ou passivo é realizado ou liquidado respectivamente.

47. Passemos à análise do custo atribuído – *deemed cost*.

Custo atribuído - *Deemed Cost*

48. Segundo o CPC 37, que versa sobre a Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, quando a entidade fizer uso em suas demonstrações contábeis do custo atribuído

² SANTOS, Mateus Alexandre dos. Contabilidade Tributária: um enfoque nos IFRS e na Legislação do IRPJ. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, 2023, p. 232.

(*deemed cost*), em conformidade com a Interpretação Técnica ICPC 10, ela deve utilizar tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRS para ativo imobilizado e evidenciar em cada linha no balanço patrimonial de abertura a “soma daqueles valores justos”. Veja-se:

30. Quando a entidade fizer uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do **custo atribuído (*deemed cost*)**, em conformidade com a Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, **deve utilizar tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRS para ativo imobilizado**, para propriedade para investimento ou para ativo de direito de uso (ver itens D5 e D7). **Devem ser evidenciadas, para cada linha no balanço patrimonial de abertura segundo este pronunciamento:**

(a) a soma daqueles valores justos; e

(b) a soma dos ajustes feitos no saldo contábil dos itens divulgados sob os critérios contábeis anteriores.

49. Note-se que o CPC 37, considera o **custo atribuído como valor justo**.

50. Na mesma linha, a Interpretação Técnica 10 do CPC (ICPC 10), dispõe o que segue:

Objetivo e alcance

1. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis edita a presente Interpretação com a finalidade de tratar de alguns assuntos relativos à implementação inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 - Ativo Imobilizado, CPC 28 - Propriedade para Investimento, CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade e CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 40. Por exemplo: para o ativo imobilizado, uma das práticas brasileiras que vem sendo seguida considera de maneira geral as taxas de depreciação admitidas pela legislação tributária sem a prática de (i) revisão periódica obrigatória das estimativas de vida útil e (ii) determinação de valor residual, que são fundamentais para a definição do montante a ser depreciado segundo o Pronunciamento Técnico CPC 27.

2. Ainda, em função da **mudança da prática contábil brasileira** para plena aderência ao processo de convergência das práticas brasileiras às internacionais, na adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e CPC 28 **há a opção de proceder a ajustes nos saldos iniciais à semelhança do que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade, com a utilização do conceito de custo atribuído (*deemed cost*)**, conforme previsto nos Pronunciamentos Técnicos CPC 37 e 43.

[...]

12. Pode existir ativo com valor contábil substancialmente depreciado, ou mesmo igual a zero, e que continua em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade, o que pode acarretar, em certas circunstâncias, que o seu consumo não seja adequadamente confrontado com tais benefícios, o que deformaria os resultados vindouros. Por outro lado, pode ocorrer que o custo de manutenção

seja tal que já represente adequadamente o confronto dos custos com os benefícios. Assim, a entidade pode adotar a opção de atribuir um valor justo inicial ao ativo imobilizado nos termos dos itens 21 a 29 [Custo atribuído (deemed cost)] desta Interpretação e fazer o eventual ajuste nas contas do ativo imobilizado tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada **Ajustes de Avaliação Patrimonial**; e estabelecer a estimativa do prazo de vida útil remanescente quando do ajuste desses saldos de abertura na aplicação inicial dos Pronunciamentos CPC 27, 37 e 43. Esse procedimento irá influenciar o prazo a ser depreciado a partir da adoção do CPC 27.

[...]

Avaliação inicial para o ativo imobilizado

Custo atribuído (deemed cost)

21. Quando da **adoção inicial** dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27³, 37 e 43 no que diz respeito ao **ativo imobilizado**, a administração da entidade pode identificar **bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação**, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem **valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo** (conforme definido no item 8 - Definições - do Pronunciamento CPC 04) em seus saldos iniciais.

22. Incentiva-se, fortemente, que, no caso do item 21 desta Interpretação, na adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 seja adotado, como custo atribuído (deemed cost), esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Consequentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada no próprio Pronunciamento Técnico CPC 27. A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (*deemed cost*) está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (IFRS 1, em especial nos itens D5 a D8). Se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído.

[...]

25. **Os efeitos dos procedimentos de ajuste descritos nos itens 15 a 22**, devem ser contabilizados conforme item 22 desta Interpretação, tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial, nos termos do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76, mediante uso de subconta específica, e a conta representativa de Tributos Diferidos Passivos, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade.

26. Subsequentemente, e na medida em que os bens, objeto de atribuição de novo valor, nos termos do disposto no item anterior e na parte inicial deste item, forem depreciados, amortizados ou baixados em contrapartida do resultado, os respectivos valores devem, simultaneamente, ser transferidos da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e, a

³ O CPC 27 versa sobre ativo imobilizado.

depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade, da conta representativa de Tributos Diferidos Passivos para a conta representativa de Tributos Correntes.

27. O novo valor, referido no item anterior, tem o objetivo exclusivo de substituir o valor contábil do bem ou conjunto de bens em ou após 1º de janeiro de 2009. Nessa data, esse valor passa a ser o novo valor do bem em substituição ao valor contábil original de aquisição, sem, no entanto, implicar na mudança da prática contábil de custo histórico como base de valor. Eventual reconhecimento futuro de perda por recuperabilidade desse valor, conforme Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, deve ser efetuado no resultado do período, sendo vedada a utilização da baixa contra o patrimônio líquido utilizada para certas reduções ao valor recuperável de ativos reavaliados.

28. Considerando o impacto que a adoção desta Interpretação pode trazer no resultado (lucro ou prejuízo) futuro da entidade, por conta do aumento da despesa de depreciação, exaustão ou amortização no exercício da adoção inicial e seguintes, é necessário que a administração divulgue em nota explicativa a política de dividendos que será adotada durante a realização de toda a diferença gerada pelo novo valor.

51. Como se vê, a confirmar que o custo atribuído se refere ao valor justo, a ICPC 10 assenta, em síntese, que:

- i) quando da adoção inicial do CPC 27 (ativo imobilizado), caso a entidade identifique bens de valores relevantes ainda em operação que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo, a ICPC 10 incentiva, fortemente, que o custo atribuído (deemed cost) seja o referido valor justo;
- ii) na hipótese de a entidade ter realizado reavaliação do imobilizado, enquanto legalmente permitida⁴, e esta representar o valor justo, esse valor pode ser admitido como custo atribuído;
- iii) quanto à contabilização dos efeitos do custo atribuído (deemed cost), a ICPC 10, orienta, com base no art. 182, §3º da Lei nº 6.404/1976, que a contrapartida deve ser na conta de **ajuste de avaliação patrimonial (AAP)**, mediante subconta específica e, à medida em que os bens avaliados forem depreciados, amortizados ou baixados em contrapartida do resultado, os respectivos valores devem, simultaneamente, ser transferidos da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de **Lucros ou Prejuízos Acumulados**, com o respectivo ajuste nos tributos diferidos.

52. Além de os itens elencados acima demonstrarem que o custo atribuído (*deemed*

⁴ A Lei 11.638/2007 modificou a redação do art. 182, §3º da Lei 6.404/1976 e proibiu, a partir de 2008, o aumento de valor dos bens do ativo em virtudes de novas avaliações registradas como reserva de reavaliação. 51. Embora a partir de 01/01/2008 a reavaliação espontânea de ativos não fosse mais permitida no Brasil, o art. 6º da Lei 11.638/2007 permitiu a manutenção dos saldos existentes, em 31/12/2007, em reservas de reavaliação até a sua efetiva realização ou estornados até o final de 2008. Ver ainda art. 60 da Lei 12.973/2014.

cost) têm a mesma natureza da avaliação a valor justo (AVJ) utilizada na adoção inicial, o § 3º do art. 182 da Lei 6.404/1976, determina que devem ser classificadas como ajustes de avaliação patrimonial (AAP) as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua **avaliação a valor justo**. Veja-se:

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

[...]

§ 3º Serão classificadas como **ajustes de avaliação patrimonial**, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, **em decorrência da sua avaliação a valor justo**, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

53. Silvério das Neves e Paulo Viceconti⁵ ao tratar da contabilização do custo atribuído para avaliação inicial do ativo imobilizado (*deemed cost*), assentam que:

A diferença resultante da avaliação dos ativos imobilizados pelo valor justo terá como contrapartida a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial", mediante uso de subconta específica (por exemplo, "Custo Atribuído Imobilizado"), e a conta representativa de Tributos Diferidos Passivos, a depender da opção ao regime de tributação da entidade.

54. No mesmo sentido, Fernando Daniel e Júlia Furst⁶, assentam que “apesar das especificidades procedimentais, dados os postulados da nova Contabilidade, o *deemed cost* tem natureza de AVJ”:

Dessa maneira, ao discorrer sobre o **custo atribuído**, o ICPC 10 pretendeu, precisamente, **incorporar à Contabilidade o valor justo dos ativos imobilizados** que ainda produziam receita, mas que, do ponto de vista contábil, possuíam valor líquido próximo ou igual a zero. Da mesma forma, objetivou-se **trazer a valor justo os ativos imobilizados que foram reavaliados** sem que existisse um efetivo substrato econômico para tal operação. Em outras palavras, a instituição do ***deemed cost*** teve por objetivo eliminar eventuais discrepâncias nos valores contábeis dos ativos que ainda se revelavam importantes para as sociedades, sendo realizado em um único momento, qual seja, o da adoção inicial.

Por fim, importante ressaltar que, **embora nessas circunstâncias o Ajuste a Valor Justo (AVJ) não fosse obrigatório**, o item 22 do ICPC 10 sugeriu (fortemente) o seu emprego, justamente por considerar que esse método de mensuração melhor representaria a realidade econômica da entidade, sendo mais apropriado para a

⁵ NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo. Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 401.

⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura; OLIVEIRA, Júlia Furst Nóbrega. *Deemed cost* em operações de cisão: da definição contábil às repercussões fiscais. Revista de Direito Contábil Fiscal, volume 4, número 8, jul./dez. 2022. São Paulo: MP Editora, 2022, p. 140-141.

utilidade da informação contábil. Nesses termos, é possível concluir que, apesar das especificidades procedimentais, dados os postulados da nova Contabilidade, o *deemed cost* tem natureza de AVJ, representando uma metodologia que, por ocasião da adoção inicial, efetivamente permitiu às entidades escrutar seus ativos pelo **valor justo**, readequando-os e atualizando-os. Trata-se de conceito cuja assimilação é essencial, pois o custo atribuído não pode ser dissociado da noção de valor justo (sobretudo em um contexto de convergência aos padrões IFRS), percepção essa que orientará o desenvolvimento do presente trabalho.

55. Clarissa Giannetti e Telírio Saraiva⁷ também consideram que o *deemed cost* “tem natureza de AVJ”. Entendem não pairar “dúvidas nesse sentido, na medida em que o *deemed cost* tratou de procedimento prescrito na legislação da época que expressamente permitiu às empresas registrar determinados ativos de acordo com seu valor justo”.

56. Ante a análise conjunta do art. art. 182, §3º da Lei 6.404/1976, com redação dada pela Lei 22.941/2009, dos CPC's 37 e 46, e da ICPC 10, verifica-se que o custo atribuído (*deemed cost*) tem a mesma natureza de valor justo, e como tal deve ser tratado.

57. A fiscalização também entendeu dessa forma, daí não há falar-se em falta de base legal para o lançamento, como pretende fazer crer a recorrente. Assim, nego provimento a tal alegação.

58. Visto que o custo atribuído (*deemed cost*) passa a ser o valor justo dos bens e deve ser contabilizado mediante contas específicas, a discussão cinge-se a verificar se a ausência de subconta vinculada ao ativo, conforme art. 13 da Lei nº 12.973/2014, enseja lançamento de ofício. Veja-se:

Art. 13. O **ganho** decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo **não será computado na determinação do lucro real** desde que o respectivo **aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.** (Vigência)

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

⁷ MIRAS, Clarissa Giannetti Machado; SARAIVA, Telírio Pinto. Reorganização societária: efeitos fiscais do *deemed cost* e de diferenças de depreciação. In: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno (Org.). Impactos tributários decorrentes da adoção do IFRS no Brasil: uma década de debates. São Paulo: Blucher, 2019. p. 122-123.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

59. No âmbito do Carf a matéria é controversa. Há decisões em sentidos diversos.

60. A seguir, acórdãos no sentido de que a ausência de criação de subconta não implica, automaticamente, no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda. Veja-se:

AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL. NEUTRALIDADE. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

A ausência de criação de subconta não implica, automaticamente, nº acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN. Manter os valores escriturados de maneira a permitir o controle da avaliação com base o valor justo, ainda que de forma diversa da prevista no artigo de lei, supera o fato do contribuinte não ter observado exatamente a forma de evidenciação do ganho decorrente da avaliação com base o valor justo, previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014. (Acórdão Carf nº **1402-007-057**, de 13/08/2024)

NEUTRALIDADE FISCAL. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente nº acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN. (Acórdão Carf nº **1403-007-589**, de 21/11/2018. No mesmo sentido Acórdão nº **1401-003.873**, de 11/11/2019)

61. Em sentido contrário, há decisões cujo entendimento é de que a ausência de subconta implica a tributação.

ATIVO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO. GANHO. AUSÊNCIA DE SUBCONTAS. TRIBUTAÇÃO.

O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo não controlado em subconta devidamente vinculada será computado na determinação do lucro real. (Acórdão Carf nº **1301-004.091**, de 17/09/2019)

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. LEI Nº 12.973/2014. AUSÊNCIA DE EVIDENCIAÇÃO EM SUBCONTA DE CONTROLE REPRESENTATIVA DA AVI. TRIBUTAÇÃO IMEDIATA.

A evidenciação contábil em subcontas da diferença positiva apurada entre o valor de ativo mensurado de acordo com a legislação societária e o valor fiscal é requisito indispensável para o deferimento dos efeitos tributários decorrentes dessa diferença, conforme exigido pelos arts. 64 e 66 da Lei nº 12.973/2014. A ausência de subcontas impede o adiamento da tributação, devendo a diferença positiva ser adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no período de apuração em que ocorreu a adoção inicial da referida norma.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. EXIGÊNCIA FISCAL DE CONTROLE POR SUBCONTAS PARA USUFRUTO DO DIFERIMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

O princípio da verdade material permite que se leve em consideração a real intenção do contribuinte na adoção dos procedimentos contábeis e fiscais. No entanto, a comprovação de que os encargos de depreciação foram devidamente adicionados ao lucro real não afasta a obrigatoriedade do controle por subcontas, condição exigida pela legislação para usufruto do diferimento tributário. (Acórdão Carf nº **1302-007.328**, de 29/01/2025)

62. A meu ver, a solução da controvérsia deve ser enfrentada sob as luzes do trecho abaixo de Ferraz, Godoi e Spagnol:

A formulação linguística presente nos textos da legislação **não significa de modo algum que a norma jurídica esteja dada e caiba ao intérprete somente cumpri-la fielmente**. O texto escrito (e suas **possibilidades semânticas**) permite tão somente uma aproximação inicial do intérprete ao conteúdo da norma, funcionando como uma espécie de **demarcação inicial** do terreno no qual os argumentos interpretativos haverão de se contrapor. **Mesmo que o seu texto escrito seja claro e sem ambiguidades, o conteúdo da norma somente será fixado paulatinamente, à medida que a realidade se descortinar diante do intérprete.**

Se a norma jurídica se destina a ordenar e a coordenar a realidade social (e não a render ensejo para que os doutrinadores exercitem sua cultura jurídica), **somente com o desenrolar (de difícil previsibilidade) dessa realidade social é que o conteúdo da norma irá se desenhando** - daí **não existir interpretação sem aplicação do direito**. [...]

Há noções doutrinárias sobre interpretação jurídica que conseguem captar em grande medida o que ocorre de fato nos tribunais, nas academias, nos escritórios de advocacia. É o caso da afirmativa de Karl Larenz de que **interpretar é uma atividade mediadora pela qual o intérprete procura compreender o sentido de um texto que se lhe converteu problemático**, sendo que nessa procura o intérprete deve identificar circunstâncias **hermeneuticamente relevantes** que serão utilizadas como **indícios** tendo em vista chegar ao significado que **aqui e agora** se mostra – **não como o logicamente vinculante - mas como o mais pertinente entre outros significados possíveis**.

63. O texto legal condiciona a não tributação do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo à evidenciação em subconta vinculada ao aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo.

64. Desde já afasto a discussão de que se trataria de lei inconstitucional ou algo do gênero, não somente em razão do art. 26-A do Decreto 70.235/1972 e da Súmula nº 2 do Carf⁸,

⁸ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

mas porque a norma é legítima e tem fundamento hígido. A discussão é sobre a interpretação que confere maior harmonia e pertinência ao texto legal.

65. Tendo em vista que a norma é construída pela interpretação do texto legal, mas com ele não se confunde; a meu ver, o objetivo das subcontas previstas nos arts. 13 e 14 da Lei 12.973/2014 é que o contribuinte tribute corretamente o ganho decorrente da avaliação a valor justo (AVJ). Assim, deve controlar e oferecer à tributação concomitante à realização do ativo, seja mediante depreciação, exaustão ou baixa. Esse o objetivo da subconta. Portanto, a ausência de subcontas, **por si só**, não é motivo para tributação do ganho decorrente de AVJ.

66. No caso em análise, conforme explicitado acima, a fiscalização apurou que:

- i) o contribuinte **apurou ganhos** decorrentes de avaliação dos ativos com base no valor justo no montante de **R\$ 1.420.421.158,22**;
- ii) **não criou subcontas** contábeis vinculadas a cada conta contábil do Ativo da empresa que sofreu **ganho** decorrente de ajustes de avaliação ao valor justo, mas sim contas contábeis no **GRUPO 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO**;
- iii) **não criou subcontas** para registro, também em separado, das **amortizações e depreciações** referentes à realização dos ganhos decorrentes de avaliação dos ativos com base no valor justo.

67. Relevante observar que, embora o contribuinte não tenha criado subcontas específicas, apresentou de forma detalhada as informações solicitadas pela fiscalização com o montante de AVJ (R\$1.420.421.158,22) elencado por ativo, o qual não fora questionado. Veja-se:

CONTA PL	Descrição PL	CONTA IMOB_INTAN	Descrição IMOB_INTAN	MAIS VALIA em 01/01/2009
24010301010100001	EDIFICAÇÕES	12030103010100001	EDIFICAÇÕES - ADM	7.789.361,50
24010301010100001	EDIFICAÇÕES	12040101010100017	EDIFICAÇÕES - AGUA	21.102.024,45
24010301010100001	EDIFICAÇÕES	12040101020100013	EDIFICAÇÕES - ESGOTO	5.127.125,91
24010301010100001	EDIFICAÇÕES	12040101030100007	EDIFICAÇÕES - COMUM - A/E	2.770.899,31
24010301010100002	MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS	12030103010100002	MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTO - ADM	728.222,65
24010301010100002	MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS	12040101010100003	MAQ, APARELHOS E EQUIP - AGUA	20.836.252,79
24010301010100002	MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS	12040101020100001	MAQ, APARELHOS E EQUIP - ESGOTO	5.602.622,07
24010301010100002	MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS	12040101030100001	MAQ, APARELHOS E EQUIPS-COMUM-A/E	3.394.802,51
24010301010100003	COMPUTADORES E PERIFERICOS	12030103010100003	COMPUTADORES E PERIFERICOS - ADM	220.276,13
24010301010100003	COMPUTADORES E PERIFERICOS	12040101010100002	COMPUTADORES E PERIFERICOS - AGUA	47.878,17
24010301010100003	COMPUTADORES E PERIFERICOS	12040101020100002	COMPUTADORES E PERIFERICOS - ESGOTO	8.107,14
24010301010100003	COMPUTADORES E PERIFERICOS	12040101030100002	COMPUTADORES E PERIFERICOS-COMUM-A/E	80.362,91
24010301010100004	MOVEIS E UTENSILIOS	12030103010100005	MOVEIS E UTENSILIOS - ADM	725.561,71
24010301010100004	MOVEIS E UTENSILIOS	12040101010100003	MOVEIS E UTENSILIOS - AGUA	216.082,78
24010301010100004	MOVEIS E UTENSILIOS	12040101020100003	MOVEIS E UTENSILIOS - ESGOTO	18.298,09
24010301010100005	MOVEIS E UTENSILIOS	12040101030100003	MOVEIS E UTENSILIOS-COMUM-A/E	681.818,49
24010301010100005	VEICULOS	12030103010100006	VEICULOS - ADM	106.206,42
24010301010100005	VEICULOS	12040101010100004	VEICULOS - AGUA	173.578,64
24010301010100005	VEICULOS	12040101020100004	VEICULOS - ESGOTO	646.112,75
24010301010100005	VEICULOS	12040101030100004	VEICULOS-COMUM-A/E	181.451,52
24010301010100006	FERRAMENTAS	12030103010100007	FERRAMENTAS - ADM	12.357,85
24010301010100006	FERRAMENTAS	12040101010100005	FERRAMENTAS - AGUA	32.080,94
24010301010100006	FERRAMENTAS	12040101020100005	FERRAMENTAS - ESGOTO	21.764,23
24010301010100006	FERRAMENTAS	12040101030100005	FERRAMENTAS-COMUM-A/E	166.446,86
24010301010100008	POCOS	12040101010100007	POCOS - AGUA	2.174.686,39
24010301010100009	ADUTORAS E CANAIS	12040101010100009	ADUTORAS E CANAIS - AGUA	227.676.340,40
24010301010100010	REDES DISTRIBUIDORAS	12040101010100010	REDES DISTRIBUIDORAS - AGUA	342.655.971,89
24010301010100011	LIGACOES PREDIAIS	12040101010100011	LIGACOES PREDIAIS - AGUA	186.012.734,21
24010301010100011	LIGACOES PREDIAIS	12040101020100009	LIGACOES PREDIAIS - ESGOTO	51.135.083,17
24010301010100012	RESERVATORIOS	12040101010100012	RESERVATORIOS - AGUA	142.235.793,98
24010301010100013	ESTACOES ELEVATORIAS	12040101010100013	ESTACOES ELEVATORIAS - AGUA	868.809,76
24010301010100013	ESTACOES ELEVATORIAS	12040101020100010	ESTACOES ELEVATORIAS - ESGOTO	1.227.386,82
24010301010100014	ESTACOES DE TRATAMENTO	12040101010100014	ESTACOES DE TRATAMENTO - AGUA	924.405,20
24010301010100014	ESTACOES DE TRATAMENTO	12040101020100011	ESTACOES DE TRATAMENTO - ESGOTO	191.185,64
24010301010100015	HIDROMETROS E MACROMEDIDORES	12040101010100015	HIDROMETROS E MACROMEDIDORES - AGUA	24.310.785,04
24010301010100017	TRONCOS,INTERCEP,EMISS E RECALQUE	12040101020100007	TRONCOS,INTERCEP,EMISS E RECALQUE-ESGOTO	58.934.041,88
24010301010100018	REDES COLETORAS	12040101020100008	REDES COLETORAS - ESGOTO	218.002.958,13
24010301010100019	TERRENOS	12030103010199999	TERRENOS - ADM	12.857.621,19
24010301010100019	TERRENOS	12040101010199999	TERRENOS - AGUA	35.211.859,35
24010301010100019	TERRENOS	12040101020199999	TERRENOS - ESGOTO	43.343.896,51
24010301010100019	TERRENOS	12040101030199999	TERRENOS - COMUM-A/E	1.967.902,85
Total Geral				1.420.421.158,22

68. Em resposta à diligência, a fiscalização afirmou que “a ausência de evidenciação dos

ganhos decorrentes de avaliação a valor justo, em subcontas contábeis, criou inúmeras dificuldades para apuração dos valores e identificação das adições que corresponderiam às amortizações efetuadas com base no custo histórico e com base nos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo”.

69. Entendo de forma diversa, pois não é o que consta dos autos. Os documentos apresentados pelo contribuinte permitiram à autoridade fiscal auditar os valores apurados decorrentes da mais valia de ativos, inclusive apurar uma diferença de R\$ 19, 741 milhões, durante a diligência, que não fora adicionada à base de cálculo dos tributos devidos. Veja-se (e-fls. 2539):

[...] é importante ressaltar que, mesmo sendo aceitas todas alegações da empresa, que teria retificado as amortizações efetuadas a maior (com base no custo histórico) por meio da adição do valor de R\$ 72.980.282,37 (linha 07 – Custos Não Dedutíveis, do e-Lalur e e-Lacs) e de que não seria possível tributar valores referentes aos ajustes de avaliação patrimonial que ainda não tenham sido amortizados, ainda assim **a empresa teria deixado de adicionar, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, o valor de R\$ 19.741.289,61** (correspondente à diferença entre R\$ 225.286.776,67 e R\$ 205.845.487,06).

Sendo aceitas as alegações da empresa, conforme detalhamento do item 92 – OUTRAS ADIÇÕES, do e-Lalur e e-Lacs informados na ECF – Escrituração Contábil Fiscal retificadora (hash: E685F2CC48BC1AD52A5F323EC0B2D85E457EA7D4-8), **somente teriam sido adicionados às bases fiscais o valor de R\$ 205.845.487,06 correspondentes à amortização dos ganhos decorrentes dos ajustes de avaliação patrimonial (amortização da mais-valia de 2009 a 2013)**, conforme detalhado a seguir:

41010101080200001 – AMORTIZAÇÃO INTANGÍVEL – ÁGUA – R\$ 144.947.019,62
42010101080200001 – AMORTIZAÇÃO INTANGÍVEL – ESGOTO – R\$ 56.810.732,86
61010101080200002 - AMORTIZAÇÃO INTANGÍVEL – COMUM – R\$ 4.087.734,58

A empresa efetuou a **adição de apenas R\$ 205.845.487,06** correspondente à **amortização da mais-valia de 2009 a 2013. O valor correto a ser adicionado seria R\$ 225.586.776,67**, em conformidade com o informado pela própria empresa (durante a ação fiscal) no Ofício nº 05/2019 GCONT FIS e no Ofício nº 2019/10 GCONT FIS, com o evidenciado no item 25 (d) – Ajustes de Avaliação Patrimonial das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras de 2014 e detalhado no lançamento contábil número 20140101998867001 efetuado a débito no grupo contábil 2401030101 - AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL-ATIVO, do Patrimônio Líquido, em 01/01/2014.

70. Note-se que a fiscalização auditou livros fiscais e contábeis, planilhas, enfim, vários documentos e apurou, independentemente da criação das subcontas, que a empresa deixou de adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL R\$ 19.741.289,61, valor correspondente à amortização dos ganhos decorrentes dos ajustes de avaliação patrimonial (amortização da mais-valia de 2009 a 2013). Situação diversa ocorre quando o contribuinte não apresenta os valores dos ganhos decorrentes de AVJ, as realizações, e as respectivas contas de ativo e do PL.

71. Tributar todo o ganho de AVJ sob a justificativa de ausência de subconta quando isso não acarretou prejuízo ao Fisco - uma vez que os valores apurados decorrentes da mais valia de ativos eram identificáveis e foram apresentados à fiscalização - é interpretar de forma equivocada o art. 113⁹ do CTN, que versa sobre a obrigação principal e acessória. Explico.

72. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. O ganho decorrente da avaliação a valor justo deve compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL quando da realização do ativo, no caso dos autos, via amortização/depreciação. Nesta hipótese tem-se fato gerador de IR/CSLL. Tal qual apurou a fiscalização em relação à diferença de R\$19,741 milhões.

73. No caso de haver informações referentes aos ganhos de AVJ e respectivos valores amortizados/depreciados que permitam ao Fisco auditá-los, conforme consta dos autos, a mera ausência de criação de subcontas configura descumprimento de obrigação acessória, mas não de obrigação principal. Exceto a diferença elencada acima, a maior parte do valor apurado configura descumprimento de obrigação acessória que a fiscalização narrou com riqueza de detalhe. Veja-se (e-fls. 38 e ss.):

Tanto as contas principais, bem como as **subcontas correlatas referentes a ganhos decorrentes de avaliação a valor justo de ativos**, deveriam constar no plano de contas da empresa, no Ativo, Registro 1050 — Plano de Contas da ECD.

Para cada **conta do Ativo que sofreu AVJ**, além do preenchimento do Registro 1050, deveria ter sido preenchido o registro 1053 com as informações do código da subconta criada e da natureza da subconta conforme Tabela do item II do tópico 3.3.6.2.10 do Manual.

Para cada **conta de depreciação ou de amortização acumulada de ativo** que sofreu AVJ, além do preenchimento do Registro 1050, também deveria ter sido preenchido o registro 1053 com as informações do código da subconta criada e da natureza da subconta conforme Tabela do item II do tópico 3.3.6.2.10 do Manual.

[...]

Em consulta aos **balancetes contábeis referentes às ECF** correspondentes aos anos calendário 2015, 2016 e 2017, entregues pela empresa, não verificamos a existência de subcontas contábeis vinculadas aos ativos que sofreram ganho decorrente da avaliação com base no valor justo.

74. Confirmadas as inexatidões, incorreções ou omissões nos registros ou preenchimento da ECD e/ou ECF, deve ser aplicada a multa regulamentar de acordo com a legislação de regência, em razão de tratar-se de descumprimento de obrigação acessória e não descumprimento de obrigação principal.

⁹ CTN: Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. §2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

75. Enfim, a não criação de subcontas contábeis vinculadas aos ativos que tiveram ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, nos termos do art. 13, § 3º, da Lei 12.973/2014, não configura, por si só, fato gerador do IRPJ/CSLL, mas sim descumprimento de obrigação acessória sujeita à multa regulamentar.

76. Em relação à diferença de R\$ 19.741.289,61 apurada pela fiscalização durante a diligência também deve ser cancelada. Primeiro porque refere-se aos anos-calendário 2009 a 2013 e o período autuado nestes autos, ao ano-calendário 2014; segundo, porque tributar tal diferença significaria mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN, uma vez que tal valor decorre da não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do valor correspondente à amortização dos ganhos decorrentes dos ajustes de avaliação patrimonial (amortização da mais-valia de **2009 a 2013**) e não da ausência de subcontas que foi a infração apurada pela autoridade fiscal.

77. Ante o exposto dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a infração: ganhos decorrentes da avaliação de ativos a valor justo em razão da ausência de subcontas contábeis. Ressalto que tal posicionamento, como destacado ao longo deste voto, aplica-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

Postergação de Pagamento

78. A fiscalização considerou como postergação de pagamento de IRPJ e CSLL valores correspondentes aos ganhos decorrentes da AVJ que foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL nos anos calendários **2016** (R\$ 50.573.738,05) e **2017** (41.948.777,65), conforme art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei 1.598/77 c/c art. 273 do Decreto 3.000/99 (RIR/99). Com efeito, efetuou o lançamento de ofício dos acréscimos legais de multa e juros de mora do tributo devido nesses naqueles respectivos períodos.

79. Tendo em vista que a infração referente aos anos-calendários 2016 e 2017 foram integralmente canceladas, esta infração perde o objeto, uma vez que no ano-calendário 2014, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 41 e ss.) não fora apurada postergação de pagamento.

Imunidade tributária recíproca. Decisão judicial

80. Após a interposição do recurso voluntário, a recorrente informou que “nos autos do Processo nº 0812346-88.2018.4.05.8100, no E. TRF-5, obteve decisão confirmando o preenchimento dos requisitos para fruição da imunidade tributária em matéria de IRPJ”. Na sequência, requereu “seja observado no presente caso, para efeitos do lançamento de IRPJ, a tese fixada no referido RE nº 1.320.054 (Tema 1.140)”.

81. A imunidade pleiteada judicialmente pela recorrente refere-se à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da CF, cujo teor assenta:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir **impostos** sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
a) patrimônio, **renda** ou serviços, uns dos outros;

82. Como se vê, a imunidade pleiteada versa sobre a espécie tributária imposto; com efeito, não abarca a CSL.

83. Isso posto, vejamos trechos da citada decisão judicial favorável à recorrente e o respectivo trânsito em julgado (e-fls. 2619 - 2622):

PROCESSO Nº: 0812346-88.2018.4.05.8100 - APELAÇÃO CÍVEL

APELANTE: **COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ CAGECE**

Com razão a peticionante.

O **Supremo Tribunal Federal**, conforme visto acima, no **julgamento de representativos de controvérsia afetados ao Tema 1140**, firmou a seguinte tese:

As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.

No presente caso, este Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no acórdão, ora recorrido, trata de assunto correlato, conforme se lê na ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART.

150, VI, "A", DA CF. EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO ESSENCIAL.

1. Apelação interposta pela Companhia de Água e Esgoto do Ceará - CAGECE em face de sentença que, em sede de mandado de segurança em que se requer o reconhecimento do direito à imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, denegou a segurança.

2. Alega a apelante, em síntese, que a imunidade recíproca, constante do art. 150, VI 'a' da CF/88, se estende às empresas públicas prestadoras de serviços públicos essenciais, consoante jurisprudência pacífica do STF, que já reconheceu tal direito a outras empresas de saneamento básico atuantes em outros estados da Federação.

3. O STF já se manifestou em diversos casos semelhantes pelo reconhecimento do alcance da imunidade tributária em relação a empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de cunho essencial. (Precedentes)

4. Nota-se, portanto, que é pacífico o entendimento no sentido de garantir a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da CF, às empresas públicas prestadoras de serviço público essencial, tal como a ora apelante. Ademais, ao contrário do que restou decidido pelo Juízo de origem, é irrelevante a cobrança de tarifas como contraprestação para fins de caracterizar o regime da imunidade tributária. (Precedente: AC 0800261-

11.2021.4.05.8312. Rel.: Des. Federal PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA.
Segunda Turma. Julgado em: 03.05.22).

5. Apelação provida."

Verifica-se que o acórdão acima mencionado está em conformidade com o entendimento do STF firmado na tese antes transcrita definida no julgamento do Tema 1140.

Por essa razão, reconsidere o despacho proferido no identificador nº 4050000.46187451 e, com amparo no art. 1.030, I, "b", do Código de Processo Civil, **NEGO SEGUIMENTO ao recurso extraordinário interposto ela União Federal.**

[...]

Certifico que decorreu o prazo legal, sem que a(s) parte(s) recorrente(s) se manifestasse(m) contra a decisão de id 4050000.46920290, **tendo a referida decisão transitado em julgado em 25/11/2024.**

84. Tendo em vista que a decisão judicial transitada em julgado acima já garantiu à recorrente a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, "a", da CF/88 e conforme a tese fixada no RE nº 1.320.054 (Tema 1.140), a cobrança de IRPJ discutida nestes autos deve ser afastada.

85. Registro, todavia, que os fundamentos elencados neste voto para afastar a tributação da CSLL aplicam-se de forma integral ao IRPJ. Desse modo, ainda que não houvesse decisão judicial transitada em julgado que garantindo à contribuinte a imunidade recíproca, a cobrança do IRPJ seria igualmente afastada com base nos mesmos argumentos e fundamentos elencados neste voto, obtendo-se o mesmo resultado aplicado à CSLL.

Tributação reflexa: CSLL

86. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

87. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ em relação à questão de fundo, exceto em relação à imunidade garantida por decisão judicial, aplica-se à CSLL em razão de tratar-se de tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

88. Tal situação se justifica, pois os fundamentos utilizados ao longo deste voto aplicam-se ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Conclusão

89. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para: **i)** cancelar o auto de infração de IRPJ, em razão da imunidade tributária recíproca reconhecida nos autos do processo judicial nº 0812346-88.2018.4.05.8100, transitado em julgado perante o STF; **ii)** em relação à CSLL: **a)** cancelar a infração referente a ganhos decorrentes da avaliação de ativos a valor justo (adições não computadas na base de cálculo da CSLL) em razão de a ausência de subconta contábil não configurar, por si só, fato gerador de IRPJ/CSLL; vencido, nesta matéria, o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que dava provimento parcial em menor extensão para manter a tributação do montante de R\$ 19.741.289,61; **b)** cancelar a infração referente a postergação de pagamento, por perda de objeto devido ao cancelamento da infração anterior; **c)** reduzir o valor da infração referente à utilização de taxas de amortização incorretas de R\$ 77.926.082,07 para R\$53.238.992,76, em razão de equívoco de cálculo.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Relator