



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720777/2019-60
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.901 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2024
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO FISCAL DO ÁGIO. REDUÇÃO CORRESPONDENTE À PARCELA JÁ AMORTIZADA CONTABILMENTE. DESCABIMENTO.

O ágio fundado na rentabilidade futura já amortizado na contabilidade não se confunde com aquele que poderá ser amortizado fiscalmente em caso de incorporação, de modo que, uma vez extinta a participação societária, tem-se início à dedução fiscal do ágio pelo seu valor original, à razão máxima de 1/60, ainda que este já tenha sido total ou parcialmente amortizado contabilmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca (suplente convocado), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.901 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.720777/2019-60

Relatório

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1402-002.250, de 6 de julho de 2016, integrado pelo Acórdão em Embargos nº 1402-003.399, de 18 de setembro de 2018, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a diversos temas, dois quais, deu-se seguimento a dois, por meio do despacho de fls. : (i) “**legitimidade do aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio pelo Recorrente**”; (ii) “**ofensa ao princípio da isonomia**”.

Houve ainda agravo para conhecimento das demais divergências apresentadas, mas foi rejeitado pelo despacho de fls. 5.667-5.677.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRA CONTÁBIL, DE PARCELAS JÁ AMORTIZADAS CONTABILMENTE.

A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio ou deságio anteriormente pago deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, sem a necessidade de ajustes, por adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais. A amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais. Não é possível aproveitar, para fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores.

Cumpri-nos também reproduzir a ementa do acórdão em embargos, que determina o retorno do feito para a primeira instância, a fim de se apreciarem demais matérias de defesa que haviam sido prejudicadas, uma vez que havia sido dado provimento favorável ao contribuinte com remessa dos autos em razão de recurso de ofício. Segue a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA SUPRIR OMISSÕES.

Constatado que há omissão no acórdão embargado, prolata-se nova decisão para sanar tal vício.

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do

Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advém dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

MATÉRIAS NÃO ANALISADAS NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ACÓRDÃO COMPLEMENTAR.

Reformada a decisão de primeira instância, e constatado que há matérias acessórias não apreciadas no acórdão reformado, a fim de se evitar ocorrência de supressão de instância, devem-se os autos ser remetidos à turma julgadora *a quo* a fim de que seja proferida decisão complementar a respeito das questões acessórias.

Em relação à primeira matéria, que diz respeito propriamente à possibilidade de amortização fiscal do ágio já amortizado contabilmente, foi oferecido, como paradigma de interpretação divergente, o Acórdão nº 1302-002.346, cuja ementa abaixo transcrevemos:

ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE ANTES DA EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO - DEDUTIBILIDADE INTEGRAL APÓS ADVENTO DE INCORPORAÇÃO.

As regras contidas nos art. 386 e 391 não devem ser aplicados concomitantemente; ainda que amortizado contabilmente o ágio, por força de IN da CVM, ocorrida a extinção do investimento, há que se considerar a sua dedutibilidade à luz do art. 386, III, do RIR.

Quanto à segunda matéria (ofensa ao princípio da isonomia) foi oferecido, como paradigma, o Acórdão paradigma nº 1302-002.346, em que a matéria constou do seguinte trecho:

Neste passo, outro entendimento, destaca-se, revelaria, como muito bem alertado pelo recorrente, inegável violação ao princípio da isonomia, já que se estaria autorizando a dedução do ágio para empresas que não o amortizaram contabilmente até o advento da extinção do investimento, e negando este mesmo direito à quem promoveu a predita amortização, por imposição normativa, sem que, contudo, tal medida tivesse causado impactos tributários (na forma do art. 391).

Não houve, porém, prequestionamento da matéria no recorrido, apesar de o contribuinte ter pedido em embargos de declaração, razão pela qual o despacho deu seguimento nos seguintes termos:

16. Relativamente a essa quarta matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de matéria que não foi prequestionada.

17. Basta notar que, no voto condutor do acórdão recorrido, não há qualquer manifestação sobre essa matéria, o que, aliás, forçou a ora Recorrente a interpor Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados nesse ponto.

18. Assim, **inexistindo qualquer pronunciamento do acórdão recorrido sobre a matéria suscitada** (“*ofensa ao princípio da isonomia*”), não há como se efetuar o confronto entre esse acórdão e o acórdão paradigma apontado, visando caracterizar eventual divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária.

19. Nos termos do art. 1.025 do Novo Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), competirá à CSRF dar a palavra final sobre a existência, ou não, da alegada omissão, por parte do acórdão recorrido, com relação a essa matéria.

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões às fls. 5.690-5.704, em que questiona apenas o mérito do recurso.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

CONHECIMENTO

Em relação à primeira matéria (possibilidade de amortização fiscal do ágio já amortizado contabilmente), o despacho deu seguimento dos seguintes termos:

14. No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

15. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais* e que, assim, *não é possível aproveitar, para fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-002.346, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *o ágio amortizado contabilmente não tem efeitos fiscais, quaisquer que sejam, e que, assim, as regras contidas nos art. 386 e 391 não devem ser aplicados concomitantemente; ainda que amortizado contabilmente o ágio, por força de IN da CVM, ocorrida a extinção do investimento, há que se considerar a sua dedutibilidade à luz do art. 386, III, do RIR*.

Concordo com a análise do despacho, as quais adoto como razões de decidir pelo conhecimento.

Quanto à segunda alegada divergência (ofensa ao princípio da isonomia), não se trata propriamente de um resultado interpretativo diferente daquele a que já se deu seguimento acima. Uma vez conhecida a divergência acerca da dedutibilidade da amortização fiscal ágio para fins fiscais, que já havia sido amortizado contabilmente, o julgador deve expor os motivos suficientes acerca da decisão que proferir, inclusive, se for o caso, a questão atinente à ofensa ao princípio da isonomia. Assim, não conheço desse tema, como divergência autônoma da primeira.

MÉRITO

Já me debrucei sobre o tema da amortização do ágio para fins fiscais após a sua amortização contábil, por ocasião do Acórdão n.º 1401-001.902, de 20 de junho de 2017. Segue o trecho pertinente:

A despeito de posicionamentos do CARF a respeito da vedação de amortizar fiscalmente o ágio que já foi amortizado contabilmente, com a devida vênia àqueles que o adotam, não posso concordar também. Afinal, e se fosse o contrário? Se fosse deságio?

Bastaria ao contribuinte amortizar contabilmente o deságio, antes de promover a incorporação, para se livrar do dever de oferecer o valor à tributação, nos termos do art. 386, IV? Vejamos a redação do dispositivo:

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

(...)

IV deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Afinal de contas, o que vale para o ágio, num raciocínio a contrario sensu, reconhecido pela própria legislação, vale também para o deságio. Eles seguem lógicas equivalentes.

No caso, a amortização do ágio contábil, nada mais é do que a recuperação do investimento (por equivalência patrimonial ou pelo recebimento de dividendos), que não pode ser distribuído aos sócios a título de lucro.

Amortiza-se o ágio contabilmente na mesma proporção do aumento do investimento por equivalência ou também pelo recebimento direto de dividendos. Tal amortização tem o propósito de neutralizar o resultado comercial para impedir a distribuição, via dividendos, de valor que não corresponde a um lucro efetivo.

Só depois de integralmente amortizado é que o aumento do investimento tem como contrapartida um acréscimo no lucro e aí sim terá repercussão no resultado comercial e, dessa forma, na distribuição de resultado aos sócios. Ainda sim, esse aumento do resultado comercial, seja pela equivalência patrimonial, seja pelo recebimento de dividendos, é excluído do lucro real.

Ou seja, com amortização do ágio contabilmente ou sem essa amortização, a equivalência patrimonial e a distribuição de dividendos não são tributados da mesma forma. Logo, a amortização contábil do ágio (e do deságio) não produz qualquer efeito fiscal.

Por essas razões, divirjo da jurisprudência apresentada pela autoridade fiscal, pela autoridade julgadora de primeiro grau e pela D. Procuradoria sobre esse tema.

Mais recentemente, agora na Câmara Superior, acompanhei, no mesmo sentido, o voto do Ilustre Conselheiro Relator LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, no Acórdão n.º 9101-006.837, de 7 de fevereiro de 2024, assim ementado:

DEDUÇÃO FISCAL DO ÁGIO. REDUÇÃO CORRESPONDENTE À PARCELA JÁ AMORTIZADA CONTABILMENTE. DESCABIMENTO.

O ágio fundado na rentabilidade futura já amortizado na contabilidade não se confunde com aquele que poderá ser amortizado fiscalmente em caso de incorporação, de modo que, uma vez extinta a participação societária, tem-se início à dedução fiscal do ágio pelo seu valor original, à razão máxima de 1/60, ainda que este já tenha sido total ou parcialmente amortizado contabilmente.

Nessa oportunidade, o referido conselheiro trouxe as seguintes razões em seu voto:

De fato, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, ao tratar da amortização **fiscal** do ágio, não faz qualquer remissão ou menção ao conceito ou saldo contábil. Pelo contrário, este dispositivo prescreveu categoricamente que o ágio passível de dedução fiscal é aquele descrito “na alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77”, ou seja, a diferença positiva entre o preço do negócio e o valor patrimonial da investida.

É justamente por isso que não há reparos em relação ao procedimento adotado pela Recorrente, que corretamente registrou (e controlou), na parte B do Lalur, o ágio contábil já amortizado escrituralmente e que, por ocasião da *baixa do investimento* por incorporação, passou a aproveitá-lo fiscalmente nos termos autorizados pelo Legislador.

A glosa do ágio por este fundamento na verdade parte de uma premissa equivocada, que confundiu seus efeitos na contabilidade com o seu tratamento tributário. Valendo-me do dito popular, *uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa...*

O que queremos dizer com isso é que a lei tributária, ao dispor sobre a matéria, não fez nenhuma referência a eventuais lançamentos contábeis consumidores do ágio na escrituração. Pelo contrário, permitiu a dedução do ágio apurado na aquisição do investimento, de modo que o aplicador não poderia criar condições ou limitar direitos com base em fatos puramente contábeis que restringem o comando legal.

O Direito Tributário, pois, não raramente se distancia dos preceitos contábeis. Daí a necessidade da apuração do IRPJ e CSLL a partir do lucro líquido, devendo este ser ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na lei, como determina o artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77:

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

(...)

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

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

Percebe-se, assim, que é perfeitamente normal existir despesas e/ou receitas, contabilizadas ou não, que poderão impactar o lucro real apenas no futuro nos termos da lei. É justamente o que ocorre com a exclusão da parcela do ágio já amortizado para fins contábeis.

A propósito, fosse correta a premissa de que o ágio amortizado contabilmente antes do evento de incorporação não mais poderia ser deduzido fiscalmente, seria necessário admitir que este mesmo raciocínio se estenderia para a hipótese de deságio, o que não tem cabimento.

De qualquer forma, e fixada a premissa de que a amortização contábil do ágio não interfere no direito à sua dedução fiscal, resta incabível a glosa ora analisada também sob este viés.

As razões do recente voto alinham-se às minhas proferidas em 2017, as quais mantenho.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial, uma vez que a segunda divergência relativa à isonomia está abarcada pela em relação à primeira divergência (possibilidade de amortização fiscal do ágio já amortizado contabilmente), para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes