



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721047/2021-09
ACÓRDÃO	1202-001.407 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	B3 S/A – BRASIL, BOLSA, BALCÃO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

NULIDADE. ERRO NA DATA DO FATO GERADOR. CANCELAMENTO PARCIAL DA EXIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade total do lançamento por erro na data do fato gerador, quando devidamente cancelada pela autoridade julgadora a parcela da autuação incorretamente apurada como decorrência do erro cometido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na incorporação de ações não há um custo de aquisição das ações que são entregues pelos acionistas para a empresa que tem seu capital aumentado com o patrimônio da subsidiária integral. Nesta operação não há transferência de recursos para terceiros ou geração de um passivo. Todo o valor correspondente às ações recebidas, mesmo com mais-valia, encontra-se no Patrimônio Líquido, pois se trata de uma forma de aumento de capital.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017

MULTA ISOLADA POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE ESTIMATIVAS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. INEXIGIBILIDADE.

Não deve prevalecer a exigência da multa isolada quando cancelada a autuação que gerou os valores devidos a título de estimativas, base de cálculo dessa penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência das multas isoladas referentes ao período de 02/01/2017 a 03/07/2017. Vencidos os Conselheiros André Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por dar provimento integralmente ao recurso.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os(as) julgadores(as) Maurício Novaes Ferreira, André Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (substituta integral) e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social s/Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário de 2017.

Como o valor da infração foi integralmente compensado com o prejuízo fiscal e base negativa de CSLL do próprio período de apuração não houve tributação.

Em função da apuração da infração foi aplicada a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL em base de cálculo estimada, resultando no valor de R\$ 155.168.993,74, referente às estimativas de IRPJ, e R\$ 49.173.271,83 para as estimativas de CSLL.

As infrações apuradas foram as seguintes:

- Valor excluído indevidamente do lucro líquido na apuração de Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

- Multa de ofício isolada, em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

O Termo de Verificação Fiscal assim historiou os fatos e descreveu as infrações:

- No ano de 2008 ocorreu uma reorganização societária entre as companhias BM&F S.A., Bovespa Holding S.A. e Nova Bolsa S.A, sendo que esta última, criada com pequena antecedência à conclusão da operação, veio a figurar como a resultante do processo, recebendo a denominação social de BM&F Bovespa S.A. (atualmente B3 S.A).

-Devido a reorganização de 2008, o contribuinte excluiu indevidamente R\$ 1.565.335.720,56 da base de cálculo de IRPJ e CSLL do período de apuração de 2017, relativos à amortização do valor de ágio na apuração do lucro real.

- Após a incorporação societária da companhia adquirida, o contribuinte passou a deduzir a mais-valia apropriada contabilmente, como equiparada ao ágio previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

- Ao adquirir a Companhia Bovespa Holding S.A. no ano de 2008 o contribuinte registrou contabilmente o valor relativo à mais-valia correspondente aos lucros futuros das atividades que seriam realizadas nos 10 anos seguintes pela Bovespa Holding S.A, além do ativo correspondente ao Patrimônio Líquido registrado nos livros da Companhia adquirida. Na ocasião não tributou a mais valia registrada por tratar-se, naquele momento, de mero reconhecimento contábil antecipado de resultados futuros (que ocorreriam no período ora fiscalizado).

- Nos 10 anos seguintes, quando os “resultados futuros” passaram a ser efetivamente auferidos, o contribuinte também não realizou a tributação por tratar-se então, sob sua ótica, dos valores que já haviam sido registrados

contabilmente em 2008 (não podemos nos esquecer de que não foram tributados na época).

- O vislumbrado “benefício fiscal” foi utilizado pelo contribuinte por meio da amortização da mais-valia registrada no ativo, excluída das bases de cálculo de IRPJ e CSLL apuradas mensalmente, e classificada contabilmente como amortização de ágio, que teria sua dedutibilidade fiscal supostamente embasada nas normas dispostas no artigo 7º da Lei nº 9.532/97.

- A primeira regra que compõe as condições específicas para utilização da amortização é que o ágio seja derivado do custo de aquisição, quando apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, sob o conceito estritamente econômico.

- A Incorporação de Ações foi utilizada pelo contribuinte para aquisição das ações Bovespa Holding S.A. Este instituto de “Incorporação de Ações” é regulado pelo artigo 252 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das S.A.) e tem por essência a relação de troca de ações entre as companhias envolvidas.

- Em 2008, a combinação de negócios entre as empresas BM&F SA e Bovespa Holding S.A. realizou-se de forma a unificar as atividades das duas companhias em uma única, por meio da utilização de uma empresa veículo, a companhia Nova Bolsa S.A. (atual B3). Foi deliberado e aprovado em 08/05/2008, pela Assembleia Geral Extraordinária (AGE), que a Nova Bolsa (atual B3) realizaria as seguintes operações com vistas a unificar as duas bolsas:

1º) Incorporaria a BM&F S.A, por seu valor patrimonial e, em seguida;

2º) Incorporaria as ações da Bovespa Holding S.A, por seu valor de mercado atribuído.

- A reorganização societária foi efetivada com as Assembleias Gerais das três companhias, realizadas em 08 de maio de 2008, que aprovaram o “Protocolo e Justificação de Incorporação de Patrimônio da BM&F pela Nova Bolsa S.A.” e o “Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações da Bovespa Holding S.A. pela Nova Bolsa S.A.”. Os Protocolos, anexados ao presente processo, relatam os procedimentos, razões, resultados e consequências da reorganização societária realizada.

- Diferentemente da operação de incorporação de sociedade prevista no artigo 227 da Lei nº 6.404/76, quando a incorporadora absorve ativo e passivo da incorporada e esta deixa de existir, a incorporação de ações opera exclusivamente sobre as ações da sociedade alvo, que são integralmente absorvidas pela incorporadora. A sociedade cujas ações forem transferidas ao capital da outra (incorporada) não se extingue, permanece como pessoa jurídica independente, com plena autonomia patrimonial, sem que ocorra sucessão de direitos e obrigações entre as companhias envolvidas.

- Na época dos fatos, a BM&F S.A. possuía um valor de mercado de cerca de R\$17 bilhões e a Bovespa Holding S.A. um valor de mercado de cerca de R\$ 20 bilhões, quando avaliadas pelos preços das ações em 08 de maio de 2008, estando listadas na Bolsa de Valores de São Paulo sob os códigos de, respectivamente, “BMEF3” e “BOVH3”.

- Todavia, ao realizarem a operação de integração das duas companhias, as partes optaram por registrar a BM&F S.A. pelo valor contábil de R\$2.615.517.000,00 e registrar e exteriorizar contabilmente a Bovespa Holding S.A. pelo valor de mercado de R\$17.942.090.162,46, como descreve o item 5.5 do “Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações de Emissão da Bovespa Holding S.A pela Nova Bolsa S.A.

- O registro trata de um valor atribuído pelas partes, sendo distinto do “custo de aquisição” em seu conceito econômico e contábil. Trata-se da mensuração do ativo a “valor de mercado” para exteriorização contábil do acréscimo patrimonial.

- Assim, o contribuinte utilizou-se de técnicas contábeis de avaliação do ativo por seu valor de mercado, ou seja, pelo valor daquilo que foi recebido, em alternativa a outras técnicas contábeis que avaliam o ativo pelo valor daquilo que foi sacrificado, perdido ou modificado (custo como base de valor), sendo estas que caracterizam o custo previsto na norma tributária (art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77). Independentemente da técnica contábil, a norma tributária é específica em tratar do custo em seu conceito econômico e não contábil.

- Nos aumentos por mensuração abandonam-se outros critérios contábeis utilizados para valoração do bem - normalmente o Custo de Aquisição - para adoção de critério que melhor reflita a realidade econômica do bem.

- Ao registrar a aquisição da Companhia Bovespa Holding S.A, a Nova Bolsa S.A. (ou seus administradores) escolheu adotar o valor de mercado da companhia, alternativamente ao princípio contábil do custo original, mensurável pelo valor daquilo que foi entregue em contrapartida pela aquisição, conforme a Deliberação CVM nº 183, de 19/06/1995.

- Assim, não se pode confundir custo de aquisição com valor de registro contábil. Aquele é apenas uma das alternativas de base para realização deste. No caso da aquisição da Bovespa Holding S.A. pela Nova Bolsa S.A., o acréscimo patrimonial contábil verificado se deu pela mensuração do valor do ativo adquirido pelo critério contábil de avaliação a valor de mercado.

- Na operação de aquisição da Bovespa Holding S.A. o contribuinte realizou os seguintes registros contábeis:

ATIVO

Investimentos

Participações Permanentes em Outras Sociedades

Bovespa Holding S.A. R\$ 1.543.798.507,93 (pelo valor do PL)

Ágio R\$ 16.398.291.564,53

PASSIVO

Patrimônio Líquido Capital R\$ 1.526.236.963,88

Reserva de Capital R\$ 16.415.853.198,58 35.

- Como pode ser observado, os registros e demonstrações contábeis da Nova Bolsa S.A. refletem o valor do bem recebido (as ações da Bovespa Holding S.A.) e não o valor daquilo que foi transferido (seu sacrifício) aos sócios daquela companhia, ou seja, as ações da Nova Bolsa S.A., cujo valor fora definido pelo valor do patrimônio da BM&F adquirido minutos antes.

- Ao ser intimado sobre a contabilização de parte do valor da incorporação das ações da Bovespa em Capital Social e parte em Reserva de Capital, o contribuinte informou que o valor da subscrição e integralização de capital decorrente da incorporação das ações da Bovespa Holding S.A. foi contabilizado nas contas de capital social e reserva de capital em virtude do disposto no artigo 14, parágrafo único, da Lei das S/A.

- O artigo 252 da Lei nº 6.404/76 nas incorporações de Ações, determina que ocorra o aumento de capital da companhia incorporadora e não o aumento das Reservas de Capital.

- O contribuinte apresenta justificativa para os registros contábeis completamente distinta dos fatos verificados, visto que a aquisição da Bovespa Holding foi feita por meio da Incorporação de Ações, prevista no artigo 252 da Lei 6.404/76 e não por meio da Subscrição de Ações, tratada nos artigos 14 e 170, §2º.

- No balanço o registro contábil expressou o conteúdo econômico dos ativos recebidos, principalmente a mais-valia da Bovespa Holding S.A. (avaliada a valor de mercado), e não o conteúdo econômico daquilo que foi entregue pela Nova Bolsa S.A., ou seja, as novas ações emitidas, representativas de seu patrimônio: 1.030.012.191 ações ordinárias e 72.288.840 ações preferenciais, como expresso no Protocolo.

- Na Incorporação de Ações, que tem como essência uma relação de troca, deve-se observar a relação entre a companhia incorporadora e os sócios da companhia incorporada, que realizam a troca de ações de uma companhia pelas ações da outra e, nessa relação jurídica, o custo econômico para as partes é mensurável pelo valor das ações entregues e nunca pelo valor das ações recebidas.

- Mesmo que a contabilidade determine a exteriorização das mais-valias correspondentes aos elementos patrimoniais negociados, estas mais-valias não correspondem ao custo de aquisição econômico de que trata o artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77, o qual define o ágio que pode ser utilizado para os fins tributários do artigo 7º da Lei nº 9.532/97.

- Embora, como regra geral, os elementos do ativo sejam registrados por seus valores de custo, nas aquisições feitas por meio de Incorporações de Ações

abandona-se o “custo como base de valor” para registro contábil em favor de outros critérios que melhor representem os elementos patrimoniais no balanço das entidades. Assim, as mais-valias registradas (sem considerar seu custo) têm seu tratamento fiscal sob os princípios do Direito Tributário, que, por representarem acréscimos patrimoniais, jamais servirão para reduzir isoladamente as bases dos tributos.

- O ágio é um elemento derivado do custo, logo sua essência é a mesma do elemento primário que o define. Ou seja, o ágio, na interpretação jurídico-tributária do art. 20 do DL 1.598/77, é definido por sua essência econômica (e não por registros contábeis). Por conseguinte, quando a norma disposta no art.7º da Lei 9.532/97 determina o tratamento tributário aplicável ao ágio – como a possibilidade de amortização- o faz especificamente em relação ao ágio derivado do custo de aquisição, e não a quaisquer outros, por vezes definidos por convenções contábeis.

- O “Ágio Artificial” não se fundamenta na relação entre as companhias envolvidas (coligadas, controladas, do mesmo grupo econômico, etc.), mas na contraposição às operações que geram ágios efetivos, embasados no fundamento econômico “custo”. Custo este definido pelo dispêndio efetivo de uma das partes e não apenas na exteriorização dos valores das mais-valias que as partes desejam transparecer por meio de procedimentos contábeis, lícitos ou não.

- A mensuração do sacrifício só pode ser feita avaliando-se o patrimônio da Nova Bolsa antes da aquisição da participação na Bovespa Holding S.A., na proporção do seu patrimônio diluído com os novos sócios, pela emissão de novas ações. Numa relação de troca, cada parte só pode oferecer ou sacrificar o que possui. Não se pode considerar, como custo despendido, o valor da devolução da parte do bem recebido na própria operação. Receber um patrimônio e imediatamente devolver indiretamente parcela deste patrimônio recebido, como ocorre na Incorporação de Ações, não pode ser considerado um custo em seu sentido e conceito econômicos.

- O primeiro requisito para a amortização do ágio é que o ágio seja apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 7º, caput, Lei 9.532/97). Como já exposto, o valor que o contribuinte pretende amortizar não corresponde ao seu custo, mas ao valor da mera exteriorização contábil da mais-valia registrada em seu ativo.

- O segundo requisito é que na absorção do patrimônio seja registrada, em primeiro lugar, o valor do ágio dos ativos correspondentes às alíneas “a” e “c” do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei 1.598/77.

- A estrutura do artigo 7º da Lei 9.532/97 determina que o contribuinte deverá registrar contabilmente os valores de ágio que tenham como fundamentos econômicos as alíneas “a” e “c” do § 2º do artigo 20 do DL 1.598/7.

- O terceiro requisito é a demonstração cabal da classificação contábil dos valores do ágio, segundo seu fundamento econômico. O parágrafo 3º do artigo 20 do DL 1.598/77 determinava mais do que a classificação dos fundamentos econômicos do custo despendido na aquisição de participação societária. Não bastava somente classificar o custo, a norma exigia a demonstração dos fundamentos econômicos considerados, *“que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”*;

- Todavia, os valores de negociação das ações em pregões de bolsa de valores não apresentam a tecnicidade exigida pela Lei para classificação dos fundamentos econômicos que possam ser atribuíveis ao ágio, conforme previsto no Decreto-lei 1.598/77, artigo 20, § 2º, letras “a”, “b” ou “c”.

- Embora o contribuinte tenha apresentado laudo de avaliação das Companhias BVSP e CBLC (subsidiárias da Bovespa Holding S.A.), com previsão em resultados futuros, tal avaliação não guarda relação com o valor utilizado para registro contábil da aquisição (foi utilizado o valor de mercado das ações da Bovespa Holding).

- As amortizações de ágio realizadas pelo contribuinte nos anos de 2008 e 2009 já foram objeto de glosa, realizada por meio dos Autos de Infração lavrados por esta Delegacia de Instituições Financeiras – Deinf, constantes do processo administrativo nº 16327.001536/2010-80. O acórdão do CARF nº 1301-001.360, quanto ao julgamento do referido lançamento, apresenta a fundamentação na inobservância à condição indispensável para dedutibilidade fiscal de despesa de amortização de ágio, concluindo que: *“Inexiste a comprovação de seu fundamento econômico”*.

- O 4º requisito é que para a amortização do ágio, este deve ter fundamento na expectativa de rentabilidade, com previsão dos resultados de lucros futuros.

Tendo em vista que o contribuinte efetuou a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base em balanço ou balancete de suspensão, excluindo os valores correspondentes às amortizações irregulares, foi lançada a multa de que trata o artigo 44, II, “b” da lei 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A autuada apresentou impugnação nos termos assim resumidos:

Menciona outros processos do CARF tratando da mesma situação do presente e referente a outros períodos nos quais a manutenção da exigência ocorreu por voto de qualidade e nos quais, se fosse aplicado o art.20 da Lei nº 13.988/2000, as autuações seriam canceladas.

Suscita a nulidade da autuação por erro na indicação do fato gerador e na apuração do crédito tributário, eis que a infração foi totalmente imputada à data de 31/12/2017, sem levar em consideração a data do evento de incorporação da CETIP (03/07/2017).

Alega que, ao eleger como único fato gerador do lançamento fiscal o dia 31/12/2017, o Fisco teria indevidamente glosando nesta data o total do valor excluído de R\$ 1.565.335.720,56, quando da verdade poderia glosar apenas o valor de R\$ 782.667.860,28, excluído pela Impugnante entre 04/07/2017 e 31/12/2017.

Sustenta que a amortização fiscal da parcela remanescente de R\$ 782.667.860,28 constou da apuração definitiva encerrada em 03/07/2017 (L.152 LALUR e LACS) e corresponde a fato gerador distinto daquele eleito nos autos de infração.

Acrescenta que o erro na eleição do fato gerador impactou significativamente o montante do crédito tributário exigido nos autos de infração originários do presente processo.

Isso porque, conforme se pode verificar da memória de cálculo anexa (Doc. 04 – arquivo não paginável), a existência de dois períodos de apuração em 2017 gera diferenças no cálculo das multas isoladas supostamente devidas a partir do mês de julho de 2017, uma vez que um novo período se iniciou em 04/07/2017, não havendo a acumulação dos resultados gerados entre 01/01/2017 e 03/07/2017, e tampouco do ágio fiscal amortizado no período de apuração anterior.

E mais, além dos equívocos supra, a Impugnante reclama que a Fiscalização, ao apurar a multa isolada, deixou de acumular mês a mês, os valores recolhidos a título de estimativa, o que também impactou a liquidez e certeza do lançamento fiscal, exigidos pelo já mencionado artigo 142 do CTN.

De outro lado, comprova-se, nos Docs. 03 e 05, o recolhimento dos valores das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 6.958.325,04 e R\$ 2.505.717,01 para janeiro de 2017; R\$ 9.650.549,45 e R\$ 3.474.917,81 para fevereiro de 2017; R\$ 12.407.841,52 e R\$ 4.467.542,96 para março de 2017. Tais estimativas recolhidas deveriam ter gerado as deduções, na linha “(-) IRPJ a Pagar Declarado” da apuração constante do TVF, de R\$ 16.608.874,50 para as o cálculo do IRPJ devido como antecipação para o mês de fevereiro de 2017 e de R\$ 20.083.792,31 para o mês de março de 2017.

Assim, não restariam dúvidas de que o lançamento fiscal ora impugnado, ao eleger fato gerador equivocado e deixar de acumular as estimativas recolhidas pela Impugnante, deixou de cumprir seu requisito essencial de validade, de modo que deve ser decretada sua nulidade.

No mérito, defende que o resultado do processo de desmutualização da BM&F foi a criação de duas sociedades por ações com capital pulverizado (BM&F e Bovespa Holding), sem acionista controlador ou grupo de controle e com alto grau de governança corporativa, o que determinou a transparência, eficiência e isenção das decisões tomadas pelas administrações das bolsas na realização da reorganização societária que resultou na constituição da BM&FBOVESPA S.A. – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (“BM&FBOVESPA”), a qual é objeto do presente processo administrativo.

Explica que:

- No final de março de 2008, as administrações da BM&F e da Bovespa Holding decidiram propor a seus respectivos acionistas a integração das atividades das

duas bolsas, visando à eficiência administrativa, ao aproveitamento de sinergias e à potencialização do crescimento e da rentabilidade dos negócios desenvolvidos individualmente por BM&F e por Bovespa Holding.

- Após o exame das alternativas de estrutura propostas para viabilizar tal integração e dos estudos preparados para tal finalidade (por bancos de investimento contratados pelas administrações de cada uma das Companhias), os Conselhos de Administração da BM&F e Bovespa Holding aprovaram, em 17 de abril de 2008, a proposta de integração, a qual foi, posteriormente, submetida à aprovação dos acionistas de ambas as companhias.

- A reorganização societária para atingir esse objetivo foi realizada, portanto, com a operacionalização de uma nova sociedade por ações, com a adoção da denominação inicial de Nova Bolsa S.A. (“Nova Bolsa” – ora Impugnante), na qual seriam reunidas as bases de acionistas da Bovespa Holding e da BM&F.

- Além disso, a negociação entre as partes levou em conta a expectativa de rentabilidade futura da Bovespa Holding, apurada por meio do Laudo de Rentabilidade Futura (fls. 209/254) preparado pela Deloitte em 17/04/2008, com data-base em 31/12/2007 11 (anterior, portanto, à operação), devidamente aprovado, por meio do Protocolo e Justificação e Incorporação de Ações de Emissão da Bovespa Holding S.A. pela Nova Bolsa S.A. (fls. 194/203), em Assembleia Geral da BM&FBOVESPA.

- Com efeito, conforme se verifica do conjunto das operações realizadas pela Impugnante (análise do “filme”), fica evidente o propósito negocial no presente caso: a desmutualização das bolsas (BM&F e Bovespa), suas aberturas de capital e posterior consolidação em uma nova sociedade (atual Impugnante).

Defende que a operação sob exame foi aprovada com base no laudo de rentabilidade futura elaborado pela Deloitte que precificou as ações da Bovespa Holding com base no Fluxo de Caixa Descontado. Entretanto, o preço de aquisição não foi o indicado no laudo porque os acionistas possuem a prerrogativa de negociar as condições e os termos da operação. Assim, não se confundem a fundamentação econômica para aquisição de um bem com os critérios para precificação desse bem.

Isso significa que os acionistas da Impugnante, como adquirentes, cientes do potencial da Bovespa Holding para o futuro, aceitaram pagar um preço superior ao patrimônio líquido, mas optaram por restringir sua oferta a determinado patamar, qual seja, o valor que vinha sendo praticado pelo mercado nas negociações das ações da Bovespa Holding.

Quanto à incorporação de ações como forma de aquisição de participação societária, defende que a atribuição de valor para a aquisição das ações da Bovespa Holding, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura (limitada ao valor médio das ações no período de 30 dias), foi o critério de mensuração para fins de precificação do ativo adquirido, sendo este, portanto, o custo de aquisição a ser considerado para fins fiscais.

Acrescenta que não se trata de mera “técnica contábil” para registro do ativo “pelo valor daquilo que foi recebido”, mas sim do efetivo retrato do investimento após a incorporação de ações, com base no custo de aquisição daquele ativo, porquanto decorre do valor do negócio acordado entre as partes (entrega das ações da sociedade em troca do patrimônio incorporado).

Finaliza nessa questão pleiteando tratamento coerente eis que diversas corretoras sofreram autuações da Receita Federal para cobrança do ganho de capital correspondente à diferença entre o valor das ações da Bovespa Holding nelas registrado e o valor a elas atribuído na substituição por ações da impugnante.

Relativamente ao correto registro do fundamento econômico do ágio, aduz a inexistência de ordem na aplicação desses fundamentos antes da edição da Lei nº 12.973/20124. Entretanto, ressalta em caráter argumentativo que, mesmo no entendimentos de que a classificação do ágio apurado na aquisição de investimento em controlada, com base no fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura fosse apenas residual aos valores de mercado de bens do ativo e ao valor dos intangíveis individualizáveis, foi exatamente esse o critério que adotou.

No que tange à validade do Laudo, reclama que a legislação em vigor no momento do fato gerador não especifica que tipo de documento deve suportar o fundamento econômico. Reitera a diferença entre fundamento econômico e precificação para admitir que “os valores de negociação das ações em pregão de bolsa de valores” não se prestam ao cumprimento do quanto disposto no § 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na medida em que não correspondem a um demonstrativo do fundamento econômico do ágio, dizendo respeito tão somente ao critério pelo qual se estabeleceu o valor máximo da operação de aquisição das ações da Bovespa Holding.

Afirma que exigir que a negociação entre as partes reflita o laudo/demonstração (que deve ser contemporânea à negociação) significaria exigir que os instrumentos de negociação de participação societária sempre declarem que o preço está sendo firmado em razão da rentabilidade futura da investida, o que foge a qualquer racionalidade negocial e jurídica. No caso essa incongruência fica ainda mais evidente pois significaria exigir que a Nova Bolsa S.A., diante de um demonstrativo de rentabilidade futura que avaliou as ações da Bovespa Holding no intervalo de R\$ 20.724 milhões a R\$ 22.319 milhões, se recusasse a negociar qualquer preço menor, mesmo que a outra parte ficasse satisfeita em receber como preço o valor de R\$17,9 milhões, correspondente à média de negociação das ações nos últimos 30 dias.

Defende a inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível para o IRPJ.

Argui a impossibilidade de exigência da multa isolada após o término do ano-base e, com base no art. 112 do CTN, a não incidência de multas na hipótese de o julgamento ser-lhe desfavorável por votação não unânime.

Por fim, em conclusão, requer o recebimento, conhecimento e provimento da Impugnação, seja pela preliminar, seja pelo mérito, de modo que sejam cancelados integralmente

os autos de infração originários do presente processo administrativo e, por conseguinte, recompostos os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e, subsidiariamente, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários.

Em primeira apreciação, a instância de piso converteu o julgamento em diligência para que fossem dirimidas as diferenças encontradas na ECF e nos demonstrativos de apuração da exigência elaborados pela autoridade lançadora conforme Informação de fls. 1.847/1.861, com impacto principalmente no cálculo da multa isolada.

Foi prolatado o Relatório de Diligência Fiscal pelo qual a autoridade responsável pelo procedimento concluiu pela manutenção da apuração nos moldes realizados, eis que a alteração do cálculo da multa isolada nos termos requeridos pela recorrente implicaria em agravamento da exigência. Em manifestação sobre o Relatório, a autuada reitera os argumentos pela nulidade e aponta erros na apuração da autoridade diligenciadora.

Apreciando a impugnação, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 prolatou o Acórdão 107-023.304 pelo qual deu provimento parcial à demanda em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 03/07/2017

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA DATA DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL A precisa indicação na data da ocorrência do fato gerador é aspecto essencial na fixação da matéria tributável, constituindo vício substancial e insanável a consideração de data diversa, ensejando, por consequência, a nulidade da correspondente parte do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2017

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na incorporação de ações não há um custo de aquisição das ações que são entregues pelos acionistas para a empresa que tem seu capital aumentado com o patrimônio da subsidiária integral. Nesta operação não há transferência de recursos para terceiros ou geração de um passivo. Todo o valor correspondente às ações recebidas, mesmo com mais-valia, encontra-se no Patrimônio Líquido, pois se trata de uma forma de aumento de capital.

MULTA ISOLADA POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. INCORPORAÇÃO. METODOLOGIA DE CÁLCULO.

O cálculo da multa por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas deve levar em consideração que um novo período de apuração se inicia após o evento especial de incorporação.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2017 I

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO

As despesas de amortização de ágio, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estão sujeitas às mesmas regras de dedutibilidade aplicáveis à apuração do lucro real tributado pelo IRPJ.

MULTA ISOLADA POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

As multas isoladas por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas estão sujeitas às mesmas regras de apuração aplicáveis no cálculo do IRPJ.

Assim, o resultado do julgamento verificado na autuação daquele imposto estende-se para a CSLL, em face do nexo causal existente entre ambos.

Na decisão, a autoridade julgadora de primeira instância acolheu o argumento da defesa no sentido de que o Fisco não teria levado em consideração a incorporação da CETIP ocorrida em 03/07/2017 implicando na existência de dois períodos de apuração. Assim, entendeu como incorreta a data de 31/12/2017 como sendo a do fato gerador e excluiu da apuração a glosa no montante de R\$ 782.667.860,28 correspondente ao período de 01/01/2017 a 03/07/2017.

Também como decorrência desse equívoco, foi cancelada a exigência das multas isoladas apuradas no período de 04/07/2017 a 31/12/2017.

Dessa parte da decisão foi interposto recurso de ofício.

Quanto ao mérito da autuação, foi negado provimento à impugnação.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a este Colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória quanto à parcela mantida da autuação e pleiteando a manutenção da decisão na parte submetida a recurso de ofício.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Leonardo de Andrade Couto**, Relator

Recurso de Ofício:

A decisão recorrida acatou o pleito do sujeito passivo no sentido de que não teria sido observado que em 03/07/2017 houve a incorporação da CETIP S/A pela recorrente e, sendo assim, naquela data teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL devidos até então, nos termos

do art. 2º, § 3º, da Lei nº 9.430/96 e art. 31, § 1º, § 4º e § 6º; e no art. 239, § 8º, da IN RFB nº 1700/2017.

Conforme explicitado e demonstrado no voto condutor, houve de fato a transmissão de duas ECFs, uma abrangendo o período de apuração findo em 03/07/2017 e outra para o período de 04/07/2017 a 31/12/2017, sendo que a primeira indicava situação especial de incorporação na data de 03/07/2017. Houve, como decorrência legal, apuração de IRPJ e CSLL sobre os fatos geradores ocorridos entre 02/01/2017 e 03/07/2017.

Assim, para o fato gerador ocorrido em 31/12/2017, conforme indicado na autuação, o período abrangido seria de 04/07/2017 a 31/12/2017, devendo ser excluídas as parcelas amortizadas entre 02/01/2017 e 03/07/2017 perfazendo o montante de R\$ 782.667.860,28.

O equívoco perpetrado também impactou a apuração das estimativas e, por consequência, da multa isolada. Em 03/07/2017, a apuração dos valores devidos a título de estimativa iniciada em 02/01/2017 deveria ser “zerada” para reinício no dia seguinte. Sem essa cautela, a apuração efetuada a partir de 04/07/2017 e até 31/12/2017 foi distorcida com reflexos no cálculo da multa isolada.

No Relatório de Diligência que foi solicitada justamente para esclarecer esse ponto, foi registrado que o cálculo da multa na forma correria traria valores mais onerosos ao sujeito passivo. Essa constatação não elide o fato de a apuração estar incorreta e não pode prevalecer. Merece endosso a decisão recorrida nessa questão.

Do até aqui exposto, conduzo me voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário:

1) Arguição de nulidade:

Em preliminar, a recorrente sustenta a nulidade integral do lançamento em função dos erros na eleição do fato gerador e na apuração do crédito tributário. Quanto à exigência do IRPJ e da CSLL – lembrando que ainda não se discute o mérito – a arguição não merece prosperar. A primeira instância julgadora fez as exclusões cabíveis como consequência dos erros de apuração, com reflexo direto no período de 02/01/2017 a 03/07/2017 em relação ao qual a autuação foi cancelada. A indicação do fato gerador em 31/12/2017 é compatível com a exigência mantida.

No que tange à exigência da multa isolada que remanesceu após o Acórdão prolatado pela instância de piso, será avaliada em momento posterior deste voto.

2) Amortização do ágio na apuração do IRPJ:

Dentre os requisitos que teriam sido descumpridos pelo sujeito passivo, a decisão recorrida manteve a autuação com base em apenas um deles: a correta forma de aproveitamento da amortização fiscal do ágio. Foi desconsiderada a motivação do procedimento fiscal num

suposto incorreto registro do fundamento econômico do ágio com desobediência a uma suposta ordem na aplicação dos dispositivos que estabelecem esses fundamentos, na imprestabilidade do laudo e também na suposta ausência de fundamentação econômica.

Quanto ao requisito descumprido, tem origem no entendimento de que a incorporação das ações da Bovespa Holding pela recorrente, nos moldes efetuados, não poderia gerar ágio dedutível tendo em vista que não houve ônus financeiro pela adquirente.

A natureza jurídica da incorporação de ações para geração de ágio amortizável é matéria polêmica e não totalmente consolidada no âmbito deste colegiado.

Considero que a incorporação de ações pode sim gerar ágio amortizável.

Entretanto, como ocorre via de regra nas reorganizações societárias com geração de ágio, cada caso deve ser analisado dentro de suas características e particularidades.

Aqui, no entendimento da decisão recorrida, admite-se a existência do ágio, não havendo que se falar, conforme sustentado pela autoridade lançadora, em “ágio inexistente”. A impossibilidade de amortização teria origem no fato de o ágio ter sido suportado pelos acionistas da Bovespa Holding que tiveram ganho de capital sobre a diferença entre o valor das ações que detinham em comparação ao atribuído para aumento de capital na Nova Bolsa S/A.

O acórdão hostilizado bem estabeleceu a diferenciação entre uma alienação de investimento comum com ágio, onde os alienantes também apuram ganho de capital e o encargo é assumido pela sociedade adquirente com a situação aqui sob exame:

(...)

Porque a própria contabilização da operação demonstra que não houve saída de recursos da adquirente NOVA BOLSA S.A. Houve um aumento de capital de ações com outras ações da BOVESPA HOLDING S.A que contém, conforme entendimento da contribuinte, um ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Muito diferente é a aquisição de participação societária quando há transferência de recursos ou obrigações para terceiros. Neste caso há o registro no Ativo do Investimento segregado do ágio e, no crédito, o registro de um sacrifício de outro ativo e/ou criação de um Passivo. No Patrimônio Líquido, como a própria expressão indica, são registrados os valores que já pertencem aos sócios ou acionistas, sendo a diferença entre o patrimônio total da sociedade (ATIVO) e suas obrigações (PASSIVO CIRCULANTE e NÃO- CIRCULANTE).

O custo nestas operações de incorporação de ações está ligado à perda de influência e diluição no percentual de participação societária pelos sócios da NOVA BOLSA SA quando emitem ações para ingresso dos sócios da BOVESPA HOLDING S.A. Obviamente está se admitindo que é uma negociação entre partes independentes, sem acionistas controladores em comum, ou seja, uma operação que atende ao princípio arm's length. Caso contrário nem este custo haveria! De todo modo esse “custo” que seria representado por eventuais perdas como a

diluição do percentual de participação societária por parte dos sócios da NOVA BOLSA S.A, e pela menor participação relativa nos futuros lucros, é questão que afeta sócios e não mudam o fato de que, patrimonialmente, para a incorporadora, não há transferência de recursos para terceiros. Não se pode considerar terceiros aqueles que se tornaram sócios da NOVA BOLSA S.A com o ingresso das mesmas ações que em seu valor intrínseco contém ágio.

No acórdão 9101-002.758, a 1ª Turma da CSRF analisou o mesmo caso referente a fatos geradores anteriores e decidiu no sentido de mesmo revestido de formalidades previstas em lei, tais como a elaboração de laudo, a avaliação pela cotação de mercado e a aprovação em assembleia de acionistas, o valor das ações assim determinado não poderia ser considerado como custo de aquisição pois não estaria evidenciada a ocorrência de efetivo negócio com base nesse valor.

A mencionada decisão sustenta que a subsequente avaliação das ações incorporadas, a preços de mercado, não revela propósito negocial no contexto da transação, mormente porque inexistiu desembolso financeiro com supedâneo no valor encontrado, não implicou em criação ou extinção de direitos ou obrigações entre as partes e não repercutiu na participação societária dos alienantes das ações.

Sendo assim, por entender pertinentes as restrições supra elencadas, voto por negar provimento ao recurso quanto à amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ.

3) Dedução do ágio na base de cálculo da CSLL:

No que se refere à adição do ágio indedutível á base de cálculo da CSLL existe remansosa jurisprudência na CSRF explicitando a legitimidade do procedimento fiscal. Todas as decisões abaixo mencionadas são do corrente ano de 2024:

Acórdão 9101-007.001

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NO ÂMBITO DA APURAÇÃO DA CSLL.

Inexiste qualquer especificidade a ensejar resultado diferenciado na apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que reduziu indevidamente as bases tributáveis da Contribuinte.

Acórdão 9101-006.854

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

NÃO DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Não se admite a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL, em face da neutralidade tributária da equivalência patrimonial.

Acórdão 9101-006.864

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 CSLL.

NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas próprias normas que regem a exigência da referida contribuição.

Em relação ao Acórdão 9101-006.864 supra mencionado, transcrevo voto de lavra da ilustre ex- Conselheira Adriana Gomes Rego proferido no Acórdão 9101-002.310 e utilizado como referência pelo relator:

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição²⁴. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

(...)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)

mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"2 , não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301-001.067 (1a Turma Ordinária da 3a Câmara da 1a Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

(...)

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

(...)

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como atuada (acórdão nº 1302-001.170, 2a Turma Ordinária da 3a Câmara da 1a Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

(....)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário também em relação à CSLL.

4) Exigência da multa isolada no período de 02/01/2017 a 03/07/2017:

A decisão recorrida pelas razões já expostas cancelou corretamente a exigência da multa isolada para os fatos geradores ocorridos entre 04/07/2017 e 31/12/2017. Para o período de 02/01 2017 a 03/07/2017, fez apenas ajustes na apuração em função dos argumentos de defesa.

Fato relevante a ser considerado neste item é o cancelamento pela instância de piso da autuação do IRPJ e da CSLL para o período sob exame. Ora, se foi cancelada a glosa de amortização do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, cai por terra a apuração dos valores supostamente devidos a título de estimativa em decorrência da irregularidade não mais existente em termos formais. Por conseguinte, não pode prevalecer a multa isolada eis que não mais existente a base de cálculo dessa penalidade.

Por esse motivo, acolho as razões de defesa nesse item e voto por cancelar a exigência da multa isolada para o período de 02/01/2017 a 03/07/2017.

Ficam prejudicadas os demais argumentos de defesa em relação à multa isolada. Quanto à impossibilidade de exigência de multas em caso de dúvida é questão já dirimida pela previsão legal de cancelamento da penalidade em caso de votação por voto de qualidade, nos termos da lei nº 14.689/2023.

Em resumo do meu posicionamento, voto por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada referente ao período de 02/01/2017 a 03/07/2017.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto