



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721237/2019-01
ACÓRDÃO	1101-001.374 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ITAUCARD S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

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.

DESPESAS COM PIS E COFINS. CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTOS. DESNECESSIDADE PARA DEDUTIBILIDADE.

Demonstrada a apuração dos tributos por meio de documentação contábil e fiscal hábil e idônea, resta autorizada sua dedutibilidade ainda que não retificada a DCTF.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar suscitada. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para permitir: i) a dedução de despesas relativa ao ágio já amortizado contabilmente; ii) afastar a glosa de despesas com PIS e COFINS, declaradas a maior na ECF, no valor de R\$ 540.613,74; por voto de qualidade, manter a infração referente à falta de adição de ágio gerado na incorporação societária, indedutível na base de cálculo da CSLL, no valor de R\$ 152.317.037,34; vencidos o Relator, e os Conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e José Roberto Adelino da Silva que davam provimento ao recurso em relação a este item. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls. 3122/3157, contra Acórdão da DRJ, efls. 3084-3114, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls. 2749/2783, contra auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), acrescidos de multa de ofício e juros de mora no valor de R\$ 7.079.838,17 (AI IRPJ de fls. 2659/2666), bem como redução da base de cálculo negativa da CSLL (AI CSLL de fls. 2719/2724), relativas ao ano calendário de 2014, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), às efls.2667/2709.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o relatório do Acórdão combatido, efls. 3084-3114:

(...)

Resumidamente, o presente lançamento decorre das seguintes infrações:

- 1) TVF 1 (fls. 2667/2718) => glosa, no valor de R\$ 27.778.738,96, da dedução de despesas relativa ao ágio já amortizado contabilmente na investidora e controlados na Parte B do LALUR, antes da incorporação da Fininvest e Unibanco Asset Management S.A. pela autuada. Esta infração deu origem a lançamento de IRPJ.
- 2) TVF 2 (fls. 2725/2735) => a falta de adição de ágio gerado na incorporação societária, indedutível na base de cálculo da CSLL, no valor de R\$ 152.317.037,34. Conforme o e-LALUR (disponível na ECF – 2014), este valor foi adicionado na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2014, mas não determinação da base de cálculo da CSLL. Esta infração deu origem a lançamento de CSLL.
- 3) TVF 3 (fls. 2736/2741) => glosa de despesas com PIS e COFINS, declaradas a maior na ECF, no valor de R\$ 540.613,74, em relação aos valores efetivamente recolhidos e declarados em DCTF, reduzindo as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

A ciência foi pessoal, e ocorreu em 30/12/2019, conforme atesta o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, de fls. 2743.

A impugnação foi apresentada em 28/01/2020, de fls. 2749/2783, com as seguintes alegações:

(TVF 1) Da glosa da dedução, após a incorporação da Fininvest e do Unibanco Asset Management S.A. pela impugnante, do ágio amortizado contabilmente antes da referida confusão patrimonial

1) Da prejudicialidade ao processo administrativo nº 16327.721032/2014-11

Esta matéria já é discutida nos autos do processo administrativo nº 16327.721032/2014-11, referente aos anos-calendário de 2009 a 2013, havendo prejudicialidade no presente julgamento, sob o risco de ocorrer decisões conflitantes.

O referido processo se encontra, atualmente, com o julgamento sobrestado pelo CARF.

Por conta da prejudicialidade e conexão, o presente julgamento deve ser, no mínimo, convertido em diligência para aguardar o julgamento do processo administrativo nº 16327.721032/2014-11, devendo ser aplicado, subsidiariamente, o artigo 313, V, “a” do CPC.

2) Da legalidade na amortização do ágio.

Houve reorganização societária entre o Itaú e Unibanco, podendo ser resumidamente descrita nas seguintes fases de absorção

I. Primeira Fase

a. O Banco Itaú realizou três operações de incorporações de ações de três empresas que constituíam o grupo Unibanco, apurando, nesta aquisição, um ágio de R\$ 17.888.806.039,31.

b. As ações do Banco Itaú (que haviam sido emitidas para os antigos acionistas do grupo Unibanco, em substituição das ações incorporadas pelo Banco Itaú) foram incorporadas pelo Banco Itaú Holding Financeira, controladora do Banco Itaú, que passou a deter 100% do capital desta controlada.

II. Segunda Fase

a. Após novas operações societárias, o Banco Itaú passou a ter diretamente 100% do capital do Unibanco.

b. Com a cisão parcial do Unibanco, deu-se a transferência para o Banco Itaú de alguns segmentos de negócios, que foram posteriormente transferidos para outras empresas do conglomerado.

c. Em especial, o segmento de financiamento (Fininvest) e de gestão de recursos (UAM) foram, mediante cisão do Banco Itaú, transferido para a impugnante (Banco Itaucard), que, na sequência, incorporou essas duas sociedades.

??Antes da incorporação, uma parte das parcelas do ágio pago, correspondentes ao Fininvest e UAM, já havia sido amortizada contabilmente, sem efeitos fiscais.

??Esse ágio contabilmente amortizado passou a ser fiscalmente amortizado após a incorporação.

??O lançamento decorre da glosa da dedução deste ágio amortizado fiscalmente, pois, na visão do autuante, não haveria previsão legal para esse procedimento.

??Destaca que não houve questionamento por parte do Fisco do valor do ágio e do Laudo de Avaliação por Segmento de Negócios do Unibanco.

??Aduz que o artigo 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 430 do RIR/99) foi parcialmente revogado pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, convivendo com estes dispositivos na parcela não atinente a ágio e deságio.

??Este dispositivo legal fala expressamente em **valor contábil** do investimento, e, à vista da interpretação lógica, sistemática e finalística, o ágio amortizado contabilmente deve compor o custo.

??O Parecer Normativo CST nº 51/79, ao tratar do que se deve entender por **valor contábil** do artigo 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77, ratifica este entendimento.

??A interpretação finalística, harmônica com a interpretação lógica e sistemática, confirma o entendimento de que, não obstante a lei fale textualmente em **valor contábil**, para regular os efeitos tributários na incorporação ou cisão da investida pela investidora, ou na fusão de ambas, considera-se no valor contábil o ágio amortizado contabilmente, pois este não foi fiscalmente deduzido até então.

??O sistema normativo quer que o ágio ou deságio, mesmo amortizado contabilmente, afete, em algum momento, a determinação do lucro real, sendo este o motivo de o Parecer Normativo CST nº 51/79 consagrar a interpretação de que, não obstante o artigo 34 fale em **valor contábil**, sem ressalva literal, o ágio amortizado contabilmente deve ser considerado, para efeito fiscal, na confusão patrimonial entre a investida e investidora.

??Discorda do acórdão citado no Termo de Verificação Fiscal, pois entende que a lei não garantiu a amortização do ágio ou deságio já amortizado contabilmente

apenas nos casos de alienação do investimento (hipótese do artigo 33 da do Decreto-Lei nº 1.598/77 – artigo 426 do RIR/99), nem antes, nem depois da Lei nº 9.532/97, pois estes dispositivos sequer mencionam **valor contábil**.

Reafirma que o ágio amortizado para fins contábeis se submete ao mesmo tratamento do ágio não amortizado contabilmente, para fins fiscais (amortização, segundo as regras do artigo 7º da Lei nº 9.532/97, visto sistematicamente com os artigos 25, 33 e 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Sustentar o contrário seria ilógico e injusto, contrariando a interpretação sistemática a teleológica.

A lei, ao permitir a amortização fiscal do ágio, em nenhum momento diz que se “perde” o ágio contabilmente amortizado.

O que mudou com a Lei nº 9.532/97 foi apenas o tratamento fiscal do ágio, mas, atendidos os requisitos dos artigos 7º e 8º, o ágio amortizado contabilmente continua sendo igualmente dedutível.

A transferência do investimento adquirido de terceiros com ágio não se deu a título singular, mas a título universal por cisão, com a transferência da Parte B do LALUR à sucessora.

Em situação absurda, se a incorporação ocorrer muito tempo após a aquisição, quando o ágio já tiver sido totalmente amortizado, a incorporadora perderia todo o valor do ágio, sendo preservada essa interpretação.

Não faz sentido a perda do valor da Parte B do LALUR em razão da demora para implementar a confusão patrimonial, sobretudo quando a Lei nº 9.532/97 não diz isso.

Também não faria sentido “deduzir” (excluir do lucro líquido, com baixa da Parte B do LALUR) o ágio amortizado contabilmente de uma vez, como perda de capital na investidora, com a cisão da investida.

Afirma que se pode não admitir a interpretação que somente com o art. 22 da Lei nº 12.973/14 que o ágio a ser fiscalmente amortizado passou a incluir o já amortizado contabilmente (em rigor, não mais se trata de amortização contábil, mas de “redução” por teste de recuperabilidade ou *impairment*).

Foi somente por conta da redação dada ao art. 21 da Medida Provisória 627/13 que o art. 22 da Lei 12.973/14 passou a ter a dicção atual, ou seja, que o ágio fiscalmente amortizável passaria a ser somente o não amortizado contabilmente; o artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 preservou, de modo expresso, correto, lógico e justo, a amortização fiscal do ágio “amortizado” contabilmente.

Finaliza concluindo que a interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 só permite concluir que o ágio amortizado contabilmente integra o tratamento dado ao ágio pelas referidas normas legais, sendo a interpretação dada pelo PN CST nº 51/79 permanece válida.

3) TVF 2 – Glosa da dedução das despesas de amortização do Ágio HGYSPE na base de cálculo da CSLL – Ausência de lei determinando a adição.

O artigo 57 da Lei nº 8.981/95 é claro ao manter a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, ou seja, a regra do IRPJ que determina

a adição da despesa de amortização de ágio ao lucro real não ser automaticamente aplicada à base de cálculo da CSL, sendo necessária expressa previsão legal.

Se o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 assegurasse a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, todas as regras posteriores a esta lei, que estenderem em caráter específico regras do imposto para a contribuição seriam inúteis.

Apenas com artigo 50 da Lei nº 12.973/2014 estendeu para a CSLL a regra da indedutibilidade do ágio.

Em síntese, nem o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, nem outro dispositivo legal vigente à época dos fatos autorizam a adição pretendida pela fiscalização.

Sequer se alegue que a possibilidade de dedução da despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL seria uma espécie de renúncia fiscal, que exigiria expressa autorização legal sob pena de ofensa ao artigo 111 do CTN.

Também não se sustenta que o artigo 44 da IN SRF nº 390/2004 possibilitaria a extensão do disposto na legislação pertinente ao IRPJ à CSLL.

Afirma que a amortização de que trata o artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95 é aquela congênere à depreciação e à exaustão de bens, e não se relaciona com a despesa de amortização de ágio.

Ratifica este entendimento pois o citado dispositivo é reproduzido no § 4º do artigo 324 do RIR/99, que se subordina ao seu caput, por que sua vez reproduz o artigo 58 da Lei nº 4.506/64, quando sequer existia a figura do ágio de investimento.

Este artigo se encontra na Seção III – Custos, Despesas Operacionais e Encargos, enquanto que o artigo 391 do RIR, que trata da despesa de amortização do ágio, se encontra na Seção IV – Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliadas pelo Valor do Patrimônio Líquido.

O artigo 7º da Lei nº 9.532/97 tem aplicabilidade para a CSLL na parcela do ágio não deduzida, que tem na amortização contábil do ágio tratamento distinto ao previsto para o lucro real.

O autuante afirma que o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 não tem aplicação ao ágio contabilmente amortizado após a confusão patrimonial entre investidora e investida. A seguir este raciocínio do autuante, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 jamais será inútil se o ágio tiver sido contabilmente amortizado antes da confusão patrimonial, por ser a mencionada amortização contábil dedutível para a CSLL.

Dessa forma, resta evidente que nem o art. 57 da Lei 8.981/95, nem o art. 13, III, da Lei 9.249/95, e tampouco o art. 44 da IN SRF 390/04 socorrem a pretensão fiscal relativa à glosa da dedução da despesa de amortização do ágio para a CSL, impondo-se seu cancelamento.

4) TVF 3 - Glosa da dedução de despesas de PIS e COFINS na base de cálculo do Lucro Real: IRPJ (autuação) e CSL (Redução de Base de Cálculo Negativa);

As despesas de PIS e COFINS do ano de 2014 foram as efetivamente registradas contabilmente conforme consta na ECF.

Em razão das soluções de Consulta nº 10 - SRRF06/Disit, de 29/01/2013 e nº 7008 - SRRF07/Disit, de 2/5/2016, reprocessou, em 2018, as bases de cálculo

mensais do PIS e da Cofins do ano de 2014, para compensar, **em 2018**, valores de PIS e de Cofins de 2014 **pagos a maior em 2014**.

¶¶ Ou seja, reconheceu em 2014 como despesas de PIS e de Cofins, valores a maior desses tributos, informados na ECF-2014 e efetivamente recolhidos. Daí a impugnante ter reconhecido contabilmente em 2018 como pagamentos a maior a compensar o valor recolhido e o valor correto, nos valores de R\$ 113.324,2 (COFINS) e R\$ 697.440,75 (PIS).

¶¶ Estes valores a maior de PIS e COFINS, reconhecidos contabilmente em 12/2018, foram oferecidos à tributação para o IRPJ e CSLL em 12/2018, com os devidos acréscimos de juros de mora.

¶¶ O reconhecimento contábil da receita, em contrapartida ao registro do ativo de pagamento a maior de PIS e de Cofins, deu-se por meio de crédito em conta de despesa (o que leva ao mesmo efeito para IR e CSL), como se pode observar no balancete.

¶¶ Não houve a retificação da maioria das DCTFs em razão de a impugnante ter ultrapassado o número de retificações possíveis.

¶¶ Cabe esclarecer que, mesmo que houvesse a retificação de todas as DCTF de 2014, o valor nelas declarado jamais seria igual ao da ECF- 2014. É que este, como visto e demonstrado, contém os valores contabilmente reconhecidos em 2014, que foram maiores que os devidos (e pagos), razão pela qual houve Dcomp em 2018 para a compensação dos pagamentos a maior, assim como o reconhecimento contábil da receita em 2018 (via redução da despesa de PIS e de Cofins)

¶¶ Em suma, ficou demonstrado que a autuação relativa à glosa da dedução de despesas de PIS e de Cofins deve ser cancelada.

É o relatório.

Nada obstante, o Acórdão recorrido, efls. 3084-3114, nos termos do voto condutor, rejeitou preliminarmente o pedido de sobrestamento e, no mérito, negou provimento à impugnação, mantendo a constituição do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 7.079.838,17, com multa de ofício e juros de mora, bem como redução da base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 152.857.651,08, todos relativos ao ano-calendário de 2014, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão para sobrestamento de julgamento de processo administrativo no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, mormente quando o processo anterior já foi julgado em primeira instância.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ÁGIO JÁ AMORTIZADO CONTABILMENTE NA INVESTIDORA. INDEDUTIBILIDADE APÓS INCORPORAÇÃO. CABIMENTO DA GLOSA DA EXCLUSÃO.

Não podem reduzir a base de cálculo do IRPJ os valores amortizados contabilmente do ágio na investidora, e controlados na Parte B do LALUR, após a incorporação do investimento, situação na qual não se aplica o disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, bem como afronta o princípio contábil do confronto das receitas e despesas.

DESPESAS COM PIS E COFINS. CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTOS. REQUISITO NECESSÁRIO PARA DEDUTIBILIDADE. CABIMENTO DA GLOSA DAS DESPESAS.

A dedutibilidade das despesas com tributos depende da devida constituição destes créditos tributários por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), não bastando a informação na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014

ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE NA INVESTIDORA. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. CABIMENTO DE LANÇAMENTO.

Os valores amortizados contabilmente do ágio pela investidora, decorrente de aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, devem ser adicionados na base de cálculo da CSLL, conforme determina a legislação tributária.

DESPESAS COM PIS E COFINS. CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTOS. REQUISITO NECESSÁRIO PARA DEDUTIBILIDADE. CABIMENTO DA GLOSA DAS DESPESAS.

A dedutibilidade das despesas com tributos depende da devida constituição destes créditos tributários por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), não bastando a informação na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, efls. 3122/3157, onde repisa e reafirma os argumentos já expostos na impugnação administrativa: entende que a demanda apresenta prejudicialidade com o processo 16327.721032/2014-11, pois “(...) Há prejudicialidade entre os presentes autos e os autos do processos administrativo mencionado, na medida em que se discute a mesma matéria de direito (dedução, após a incorporação da Fininvest e do Unibanco Asset Management, do ágio contabilmente amortizado antes desse evento) para períodos distintos (ACs 2009 a 2013 no PA nº 16327.721032/2014-11 e AC 2014 no presente PA), com consequente pedido de sobrestamento ou que o processo seja convertido em diligência para aguardar o julgamento do processo conexo.

No mérito, sustentou: a legalidade na amortização do ágio, para afastar a glosa da dedução, após incorporação da Fininvest e do UAM S/A pela Recorrente, do ágio amortizado contabilmente antes da referida confusão patrimonial); além disso, sustentou o equívoco, no tocante à CSL, da glosa da dedução das despesas de amortização de ágio pago na aquisição do CITIFINANCIAL e do banco CITICARD (ágio HGYSPE), pois tal procedimento seria legal e não haveria qualquer lei determinado a adição de CSLL; no mesmo caminho, sustentou a improcedência da glosa da dedução de despesas de PIS e COFINS na base de cálculo do lucro real: IRPJ (autuação) e CSL (redução de base de cálculo negativa), requerendo, por fim, a reforma integral da decisão de piso.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para análise e julgamento.

Ademais, consta a seguinte informação:

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Recorrente alega preliminarmente a existência de prejudicialidade deste processo em relação ao processo administrativo n. 16327.721032/2014-11, **na medida em que se discute a mesma matéria de direito** (dedução, após a incorporação da Fininvest e do Unibanco Asset Management, do ágio contabilmente amortizado antes desse evento) para períodos distintos (ACs 2009 a 2013 no PA nº 16327.721032/2014-11e AC 2014 no presente PA).

Aqui, em que pese ser um entusiasta da suspensão de processos quando identificada prejudicialidade externa, entendo que não é possível afirmar a configuração dessa situação quando se está diante de glosa de amortização do ágio em períodos distintos. Isso porque, embora o ideal fosse que a questão sempre tivesse a mesma decisão, evitando-se decisões conflitantes, não se vislumbra a prejudicialidade de uma decisão em relação à outra.

Acresce-se que, infelizmente, é normal que um mesmo ágio seja julgado em diversos processos e por vezes tenha decisões conflitantes, questão que deve ser resolvida com a apresentação do competente recurso especial.

Assim, **afasto a preliminar suscitada**.

No mérito, o presente lançamento decorre das seguintes infrações:

1) TVF 1 (fls. 2667/2718) => glosa, no valor de R\$ 27.778.738,96, da dedução de despesas relativa ao ágio já amortizado contabilmente na investidora e controlados na Parte B do LALUR, antes da incorporação da Fininvest e Unibanco Asset Management S.A. pela autuada. Esta infração deu origem a lançamento de IRPJ.

2) TVF 2 (fls. 2725/2735) => a falta de adição de ágio gerado na incorporação societária, indedutível na base de cálculo da CSLL, no valor de R\$ 152.317.037,34. Conforme o e-LALUR (disponível na ECF – 2014), este valor foi

adicionado na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2014, mas não determinação da base de cálculo da CSLL. Esta infração deu origem a lançamento de CSLL.

3) TVF 3 (fls. 2736/2741) => glosa de despesas com PIS e COFINS, declaradas a maior na ECF, no valor de R\$ 540.613,74, em relação aos valores efetivamente recolhidos e declarados em DCTF, reduzindo as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Como se verifica da acusação fiscal, glosou-se o valor do ágio amortizado, pois “não há previsão legal para o aproveitamento de ágio já amortizado contabilmente quando da extinção de participação societária em virtude de incorporação”:

O inciso III do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, é a matriz legal referenciada pelo Fiscalizado para justificar o cômputo, no cálculo do lucro real a partir de março de 2009:

Das despesas de amortização dos Ativos Intangíveis oriundos dos ágios do Fininvest e da UAM (conta COSIF nº 8.1.8.10.20-2 0007 DESP AMORT ÁGIO INC. INTANGÍVEL); e das exclusões dos ágios do Fininvest e da UAM que foram amortizados contabilmente, adicionados, controlados na Parte B do LALUR do Banco Itaú e, finalmente, transferidos para a Parte B do LALUR do Banco Itaúcard (em virtude da cisão parcial do Banco Itaú).

Entretanto, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, consolidado por farta jurisprudência, é de que:

"Não há previsão legal para a aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra "24•

Portanto, segundo o CARF, os valores dos ágios do Fininvest e da UAM que foram amortizados contabilmente, adicionados, controlados na Parte B do LALUR do Banco Itaú e, finalmente, transferidos para a Parte B do LALUR do Banco Itaúcard (em virtude da cisão parcial do Banco Itaú) não poderiam ter sido excluídos na determinação do lucro real do Banco Itaúcard, a partir de março de 2009.

A posição do CARF, em relação à matéria em exame, está sedimentada em sólida interpretação histórica e sistemática da legislação relativa aos efeitos tributários do ágio no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

Portanto, essa é a única motivação da glosa do ágio no caso concreto.

A Recorrente alega que a interpretação finalística (atenta aos objetivos visados pela norma legal), harmônica com a interpretação lógica e sistemática, confirma o entendimento de que, não obstante a lei fale textualmente em "valor contábil", para regular os efeitos tributários na incorporação ou cisão da investida pela investidora ou na fusão de ambas, considera-se no valor contábil o ágio amortizado contabilmente (que, portanto, não é mais ágio contábil). Qual a razão disto? A razão está em que ele **não foi fiscalmente deduzido até então.**

É por isso que o **PN (CST) 51/79 consagrou** a interpretação de que, **não obstante o art. 34 fale em “valor contábil”, sem ressalva literal, o ágio amortizado contabilmente deve ser considerado**, para efeito fiscal, **na confusão patrimonial** (incorporação, cisão ou fusão que envolva investidora e investida).

Tanto no âmbito do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77 como no do art. 7º da Lei 9.532/97, o cômputo no lucro real do valor do ágio contabilmente amortizado se faz mediante exclusão no Lalur. Dizer que é apenas na hipótese do art. 33 do Decreto-lei 1.598/77 que a lei permite computar o valor do ágio amortizado contabilmente na determinação do lucro real é ignorar a interpretação dada pela própria Receita Federal. O PN (CST) 51/79 reconhece que o valor contabilmente amortizado é computado na determinação do lucro real na hipótese do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77 – incorporação, fusão ou cisão entre investida e investidora.

Com efeito, **com razão a Recorrente.**

Esta questão foi recentemente objeto de escrutínio da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito do Processo Administrativo n. 16327.720777/2019-60, de relatoria do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, **em que se decidiu que 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:**

Pela clareza, peço vênica para transcrever voto do relator que com apresenta a questão controversa e sua resolução:

A despeito de posicionamentos do CARF a respeito da vedação de amortizar fiscalmente o ágio que já foi amortizado contabilmente, com a devida vênica 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 subseqüentes 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.

(...)

Mais recentemente, agora na Câmara Superior, acompanhei, no mesmo sentido, o voto do Ilustre Conselheiro Relator LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, no Acórdão nº 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.

A meu ver, os fundamentos acima aduzidos demonstram a razão da recorrente, razão pela qual os **incorporo ao meu voto e os adoto como razão de decidir para dar provimento ao recurso em relação a esta matéria.**

A **segunda acusação fiscal** diz respeito à dedução na apuração do lucro líquido, conforme Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE, o montante de R\$ 152.317.037,34, mas que foi adicionado na Linha 16 (Amortização de Ágio nas aquisições de Investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido), quando a apuração do Lucro Real, no ano-calendário de 2014. Entretanto, esta mesma adição não foi efetuada para determinação da base de cálculo da CSLL.

Intimado para prestar esclarecimentos, a então fiscalizada informou que para a CSLL, este valor de R\$ 152.317.037,34 seria dedutível na composição da base de cálculo, por falta de previsão legal determinando sua adição.

O Fiscal autuante entendeu que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 28 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 13, inciso III da Lei nº 9.249/95 e art. 391 do RIR/99 indicariam que as despesas de amortização de ágio são indedutíveis para efeito da apuração da base de cálculo da CSLL.

A recorrente sustenta que **caso se pudesse considerar que a regra do art. 57 da Lei 8.981/95 assegurava, em caráter geral e irrestrito, a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ**

e da CSLL, todas as regras posteriores à Lei 8.981/95, que estenderam em caráter específico regras de base de cálculo do IRPJ para a CSL, seriam inúteis.

Somente a partir da vigência dos arts. 2º e 50 da Lei 12.973/14, em 1/1/2015, é que o já citado artigo 25 do Decreto-Lei 1.598/77 passou a ser aplicável à CSL.

De fato, em julgamentos anteriores, já me manifestei contrariamente à tese defendida pelo recorrente, conforme decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO APLICÁVEL. Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte". DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN. Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. Na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Permitir o uso da empresa como "veículo", vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida "morrer" e deixar como herança a dedução do ágio. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de "passagem" funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como "passagem, veículo" não figura no rol das funções sociais da empresa. MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO. Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre

outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. **A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio. Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas (Acórdão 1201-005.577 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).**

Contudo, passei a adotar o entendimento distinto relativo à matéria, por aduzir que, no que concerne à CSLL, **até o advento da Lei 12.973/2014 que equiparou a base de cálculo da contribuição à base de cálculo do imposto**, as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 2º da Lei nº 7.689/88):

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. § 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Lei 12.973/2014

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

Com efeito, a própria IN 1700 indica que não existe equiparação plena entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, de outra forma seria desnecessárias as tabelas anexas.

Acrescente-se que o **art. 13, III, da Lei 9.249/95 (na parte que se refere à amortização) é reproduzido no § 4º do art. 324 do RIR/99**. Obviamente, o **§ 4º se subordina ao caput** (do art. 324 do RIR/99) e este reproduz o **art. 58, caput, da Lei 4.506/64**, que nada tem de ver com amortização de ágio: sequer existia a figura de ágio de investimento ao tempo da Lei 4.506/64.

Conforme bem aponta a recorrente, os **artigos que tratam da amortização de bens imateriais** e despesas incorridas que contribuem para a formação do resultado de mais de um período, registrados no ativo diferido (ágio não é bem imaterial, não é direito, e não é despesa já incorrida registrada no ativo diferido), **entre os quais o citado art. 324 do RIR/99** (e vai até o art. 329), **situam-se entre os artigos que tratam de depreciação** (arts. 305 a 323 do RIR/99) e **os artigos que tratam de exaustão** (arts. 330 a 334 do RIR/99). Cite-se, ainda, o art. 301, § 2º, do RIR/99, o qual prevê que o custo dos **bens adquiridos ou das melhorias realizadas**, cujo prazo de vida útil seja superior a um ano, **deve ser ativado para ser depreciado ou amortizado. Todos**

esses artigos estão na “Seção III – Custos, Despesas Operacionais e Encargos” (do Capítulo V do Subtítulo III do Título IV do Livro II do RIR/99).

Já o artigo que trata da indedutibilidade da **despesa de amortização de ágio é o art. 391 do RIR/99. Ele se encontra na “Subseção IV – Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido” da “Seção IV – Outros Resultados Operacionais” (do Capítulo V do Subtítulo III do Título IV do Livro II do RIR/99).**

Dessa forma, resta evidente que **nem o art. 57 da Lei 8.981/95, nem o art. 13, III, da Lei 9.249/95, e tampouco o art. 44 da IN SRF 390/04 socorrem a pretensão fiscal** relativa à glosa da dedução da despesa de amortização do ágio para a CSL.

Não se poderia, portanto, exigir da Recorrente a adição da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial na base de cálculo dessa contribuição.

Assim, altero meu entendimento adotado em julgamentos anteriores e **dou provimento ao recurso** nesta parte.

Quanto à **terceira acusação**, durante a ação fiscal, o auditor constatou que houve dedução, nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, de despesas relativas a tributos de PIS e COFINS, em valores superiores ao efetivamente declarado em DCTF.

Os valores deduzidos foram aqueles declarados na ECF de 2014. A seguir, o quadro comparativo:

ANO	PIS ECF	PIS DCTF	DIFERENÇA
2014	27.319.998,21	26.884.073,67	R\$ 435.924,54

ANO	COFINS ECF	COFINS DCTF	DIFERENÇA
2014	168.123.066,11	168.018.376,91	R\$ 104.689,20

Desta forma, o valor de despesa glosado é o somatório das diferenças, no montante de R\$ 540.613,74.

Em sua defesa, a autuada alega que o valor a ser considerado como dedução de despesas de PIS e COFINS seria aquele informado na ECF de 2014. Esclarece que, ao constatar ter recolhido pagamento a maior destas contribuições em um reprocessamento efetuado em 2018, teria apresentado Pedidos de Restituição. E, além disso, em observância às Soluções de Consulta nº 10 - SRRF06/Disit, de 29/01/2013 e nº 7008 - SRRF07/Disit, de 2/5/2016, teria oferecido à tributação estas receitas decorrentes do reconhecimento do direito creditório relativas aos pagamentos a maior de PIS e COFINS, nos montantes de R\$ 113.324,12 e R\$ 697.440,75, respectivamente, acrescidos dos juros.

Em outras palavras, a autuada afirma que teria direito à dedução dos valores de PIS e COFINS conforme escriturados e apurados em 2014, ainda que, posteriormente, tenha verificado que os valores devidos destas contribuições seriam menores. Justifica este entendimento nas soluções de consulta apresentadas, com a apresentação em 2018 dos pedidos de restituição e, ao

mesmo tempo, oferecimento da receita (em razão do reconhecimento do direito creditório destes pedidos) à tributação.

Sobre este ponto, verifica-se que a ausência de retificação da DCTF teria se mostrado como o embaraço para dedutibilidade dos tributos.

Contudo, a jurisprudência administrativa tem caminhado para afastar a exigência de formalidades quando há efetiva comprovação do direito, como ilustra a inteligência dos Pareceres Normativos n. 8/2014 e 2/2015, bem como a Súmula Carf n. 168.

No caso concreto, o contribuinte demonstrou que reconheceu em 2014 como despesas de PIS e de Cofins, valores a maior desses tributos. Esses valores reconhecidos como despesa de PIS e de Cofins em 2014 foram informados na ECF-2014 e efetivamente recolhidos (doc. 7 da Impugnação). Daí a Recorrente ter reconhecido contabilmente em 2018 como pagamentos a maior a compensar, e, pois, como receita tributável, a diferença entre o valor recolhido e o valor correto:

COSIF 8.1.9.30.00-3/0001 Conta: 8360.002.000.000-3 - Despesa de PIS				Reprocessamento		
Mês	PIS - Contábil ECF	DCTF	Diferença	Indevido a Maior	Reconhecimentos Contábil 12.2018	Per/Dcomp
jan	(1.242.570,56)	1.228.394,26	(14.176,30)	14.176,31	14.176,31	14.176,31
fev	(1.467.152,38)	1.455.066,95	(12.085,43)	12.085,43	12.085,43	12.085,43
mar	(2.095.680,63)	2.084.374,53	(11.306,10)	11.306,10	11.306,10	11.306,10
abr	(1.389.290,39)	1.378.282,13	(11.008,26)	11.008,26	11.008,26	11.008,26
mai	(1.692.964,48)	1.692.964,48	-	11.670,43	11.670,43	11.670,43
jun	(2.145.430,98)	2.145.430,98	-	12.554,08	-	-
jul	(1.814.493,91)	1.802.795,82	(11.698,09)	11.698,09	-	-
ago	(2.141.324,49)	1.990.846,26	(150.478,23)	6.978,51	6.978,51	6.978,51
set	(3.199.733,77)	3.199.733,77	-	14.511,71	14.511,71	14.511,71
out	(3.583.822,08)	3.513.970,49	(69.851,59)	10.497,74	10.497,74	10.497,74
nov	(3.958.117,38)	4.027.968,97	69.851,59	11.262,83	11.262,83	11.262,83
dez	(2.589.417,20)	2.364.245,03	(225.172,17)	9.836,80	9.836,80	9.836,80
Totais	(27.319.998,25)	26.884.073,67	(435.924,58)	137.586,29	113.334,12	113.334,12

COSIF 8.1.9.33.00-0/0001 Conta: 8364.001.000.000-1 - Despesa de Cofins				Reprocessamento		
Mês	COFINS - Contábil ECF	DCTF	Diferença	Indevido a Maior	Reconhecimentos Contábil 12.2018	Per/Dcomp
jan	(7.646.588,09)	7.559.349,27	(87.238,82)	87.238,82	87.238,82	87.238,82
fev	(9.028.630,03)	8.954.258,13	(74.371,90)	74.371,90	74.371,90	74.371,90
mar	(12.896.496,17)	12.826.920,17	(69.576,00)	69.576,00	69.576,00	69.576,00
abr	(8.549.479,31)	8.481.736,16	(67.743,15)	67.743,15	67.743,15	67.743,15
mai	(10.418.242,95)	10.418.242,95	-	71.818,04	71.818,04	71.818,04
jun	(13.202.652,18)	13.202.652,18	-	77.255,90	-	-
jul	(11.166.116,39)	11.094.128,14	(71.988,25)	71.988,25	-	-
ago	(13.177.381,45)	12.482.866,53	(694.514,92)	42.944,65	42.944,65	42.944,65
set	(19.690.669,38)	19.690.669,38	-	89.302,85	89.302,85	89.302,85
out	(22.054.289,70)	21.624.433,75	(429.855,95)	64.601,47	64.601,47	64.601,47
nov	(24.357.645,41)	24.787.501,36	429.855,95	69.309,70	69.309,70	69.309,70
dez	(15.934.875,05)	14.895.618,89	(1.039.256,16)	60.534,18	60.534,18	60.534,18
Totais	(168.123.066,11)	166.018.376,91	(2.104.689,20)	846.684,91	697.440,76	697.440,76

(*) e (**) referem-se a valores para os quais não foram solicitados Pedidos de Restituição, considerando que eles foram adimplidos via compensação (doc. 8 da Impugnação – Pedidos de restituição conforme acima).

Assim, como o reprocessamento das bases de cálculo de PIS e Cofins ocorreu em 2018, nesse momento houve o reconhecimento dos pagamentos a maior, com sua contabilização no ativo da Recorrente, conforme lançamentos contábeis abaixo (doc. 5 da Impugnação – controle contábil):

5	1909.001.000.000-8	PIS/PAGTO INDEVIDO OU A MAIOR	074831	074831	31/12/2018	PRINCIPAL PIS - REPROCESSAMENTO 2014	113.334,12	0,00
5	8064.002.000.000-9	PIS-EXERC. ANTERIOR	074831	074831	31/12/2018	PRINCIPAL PIS - REPROCESSAMENTO 2014	0,00	113.334,12
6	1909.002.000.000-6	COFINS/PAGTO INDEV. OU A MAIOR	074831	074831	31/12/2018	PRINCIPAL COFINS - REPROCESSAMENTO 2014	697.440,75	0,00
6	8060.012.000.000-2	COFINS/EXERC. ANTERIOR	074831	074831	31/12/2018	PRINCIPAL COFINS - REPROCESSAMENTO 2014	0,00	697.440,75
7	1909.001.000.000-8	PIS/PAGTO INDEVIDO OU A MAIOR	074831	074831	31/12/2018	JUROS PIS - REPROCESSAMENTO 2014	51.880,27	0,00
7	7423.003.000.000-8	PIS	074831	074831	31/12/2018	JUROS PIS - REPROCESSAMENTO 2014	0,00	51.880,27
9	1909.002.000.000-6	COFINS/PAGTO INDEV. OU A MAIOR	074831	074831	31/12/2018	JUROS COFINS - REPROCESSAMENTO 2014	319.263,21	0,00
9	7423.003.000.000-9	COFINS	074831	074831	31/12/2018	JUROS COFINS - REPROCESSAMENTO 2014	0,00	319.263,21

Contabilmente, o reconhecimento em conta de resultado se deu nas seguintes contas COSIF (e contas internas):

COSIF - 8.1.9.30.00-3 0000 - Despesas Contr. De Cofins
8360.012.000.000-2 Cofins/Exercício Anterior
COSIF - 8.1.9.33.00-3 0000 - Despesas Contr. De Pis
8364.002.000.000-9 Pis/Exercício Anterior

8.1.9.30.00-3 0000	DESPESAS DE CONTRIBUIÇÃO AO COFINS	(250.084.688,05)	54.463.194,58	1.998.644,61	(302.549.238,02)
8.1.9.30.00-3 0001	EXERCÍCIO CORRENTE	(238.005.658,16)	53.849.469,09	613.725,49	(291.241.401,76)
8360.000.000.000-7	DESP. CONTRIB. AO COFINS	(238.005.658,16)	53.849.469,09	613.725,49	(291.241.401,76)
8360.002.000.000-3	COFINS	(238.005.658,16)	53.849.469,09	613.725,49	(291.241.401,76)
8.1.9.30.00-3 0002	SUSPENSOS POR LIMINAR	(2.703.327,86)	613.725,49	0,00	(3.317.053,35)
8360.000.000.000-7	DESP. CONTRIB. AO COFINS	(2.703.327,86)	613.725,49	0,00	(3.317.053,35)
8360.014.000.000-8	COFINS LIMINAR-INDEUTIVEL	(2.703.327,86)	613.725,49	0,00	(3.317.053,35)
8.1.9.30.00-3 0004	COFINS DIFERIDO	(9.375.702,03)	0,00	6.586,40	(9.369.115,63)
8360.000.000.000-7	DESP. CONTRIB. AO COFINS	(9.375.702,03)	0,00	6.586,40	(9.369.115,63)
8360.010.000.000-6	COFINS DERIVATIVOS-IN 633	(5.988.853,87)	0,00	0,00	(5.988.853,87)
8360.021.000.000-3	COFINS S/ PVT TRADING	(3.386.848,16)	0,00	6.586,40	(3.380.261,76)
8.1.9.30.00-3 0999	OUTROS	0,00	0,00	1.378.332,72	1.378.332,72
8360.000.000.000-7	DESP. CONTRIB. AO COFINS	0,00	0,00	1.378.332,72	1.378.332,72
8360.012.000.000-2	COFINS/EXERC. ANTERIOR	0,00	0,00	1.378.332,72	1.378.332,72

8.1.9.33.00-0 0000	DESPESAS DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP	(39.827.454,36)	11.690.465,48	324.779,75	(51.193.140,09)
8.1.9.33.00-0 0001	EXERCÍCIO CORRENTE	(38.675.919,44)	8.750.538,73	99.730,39	(47.326.727,78)
8364.000.000.000-3	DESP. CONTRIB. AO PIS/PASEP	(38.675.919,44)	8.750.538,73	99.730,39	(47.326.727,78)
8364.001.000.000-1	PIS	(38.675.919,44)	8.750.538,73	99.730,39	(47.326.727,78)
8.1.9.33.00-0 0002	SUSPENSOS POR LIMINAR	(439.290,78)	99.730,39	0,00	(539.021,17)
8364.000.000.000-3	DESP. CONTRIB. AO PIS/PASEP	(439.290,78)	99.730,39	0,00	(539.021,17)
8364.008.000.000-6	PIS LIMINAR INDEUTIVEL	(439.290,78)	99.730,39	0,00	(539.021,17)
8.1.9.33.00-0 0004	PIS DIFERIDO	(1.523.551,58)	0,00	1.070,29	(1.522.481,29)
8364.000.000.000-3	DESP. CONTRIB. AO PIS/PASEP	(1.523.551,58)	0,00	1.070,29	(1.522.481,29)
8364.013.000.000-6	PIS DERIVATIVOS-IN 633	(973.188,75)	0,00	0,00	(973.188,75)
8364.017.000.000-7	PIS S/ PVT TRADING	(550.362,83)	0,00	1.070,29	(549.292,54)
8.1.9.33.00-0 0999	OUTROS	811.307,44	2.840.196,36	223.979,07	(1.804.909,85)
8364.000.000.000-3	DESP. CONTRIB. AO PIS/PASEP	811.307,44	2.840.196,36	223.979,07	(1.804.909,85)
8364.002.000.000-9	PIS-EXERC. ANTERIOR	811.307,44	2.840.196,36	223.979,07	(1.804.909,85)

Vê-se que o reconhecimento contábil da receita, em contrapartida ao registro do ativo de pagamento a maior de PIS e de Cofins, deu-se por meio de crédito em conta de despesa (o que leva ao mesmo efeito para IR e CSL), como se pode observar no balancete (doc. 6 da Impugnação).

A meu ver, portanto, **resta claro que crédito do Recorrente não pode ser prejudicado por uma questão formal quando restou demonstrado contabilmente a origem dos valores, que sequer foram contestados pela DRJ.**

Conclusão

Ante o exposto, entendo deve ser dado provimento ao recurso da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Redator designado.

2. Segundo o Relator, o art. 57 da Lei 8.981/95, nem o art. 13, III, da Lei 9.249/95, e tampouco o art. 44 da IN SRF 390/04 socorrem a pretensão fiscal relativa à glosa da dedução da despesa de amortização do ágio para a CSL.

3. Não obstante o substancioso voto do eminente Relator, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu em relação à matéria, conforme fundamentos a seguir.

Base de cálculo da CSLL. Despesa com amortização de ágio

4. O art. 248 da Lei 6.404/76, em sua redação original, estabelece que os investimentos em sociedades coligadas e sociedades controladas devem avaliados pelo patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial, de acordo com as normas que especifica. (MEP)

5. Em seguida, editou-se o Decreto-lei 1598/77 com vistas a “*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)*”, conforme consta em seu preâmbulo.

6. O art. 20 do referido Decreto-lei, como já visto, dispõe que o custo de aquisição do investimento avaliado pelo MEP deve ser desdobrado em patrimônio líquido e ágio, com o respectivo fundamento.

Art 20 - O contribuinte que **avaliar investimento** em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - **valor de patrimônio líquido na época da aquisição**, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

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

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras *a* e *b* do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

7. Como observa Schoueri¹, “o MEP apenas possibilita que se revele, em cada empresa participante do grupo, um lucro que, afinal, foi auferido uma única vez, no elo inferior da cadeia societária. [...] por esse motivo, que o resultado proveniente da equivalência patrimonial é *neutro para fins tributários*”. A neutralidade fiscal dos ajustes do MEP encontra-se no art. 23 do Decreto-lei:

Art. 23 - **A contrapartida do ajuste** de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real **as** contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País². (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

8. O Decreto-lei também estabelece, nos arts. 25 e 33, a neutralidade fiscal da amortização do ágio/deságio e dispõe que somente haverá efeitos fiscais quando da alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada. Veja-se:

Art. 25 - **As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento** em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - **ágio ou deságio** na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

9. Como se vê, o MEP e os respectivos registros, que incluem despesas de amortização de ágio, são neutros para fins fiscais; todavia, o ágio e deságio terão efeitos no caso de alienação ou liquidação do investimento.

10. Note-se que o ágio é desdobramento do investimento (art. 20) e sua neutralidade tributária - não amortização, exceto na hipótese de liquidação ou alienação do investimento - é decorrência da neutralidade da avaliação do investimento pelo MEP.

11. Nesse contexto, verifica-se, pois, que a regra geral é não dedução da amortização do ágio em decorrência da neutralidade fiscal, regra que se aplica tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 53-54.

² Note-se que no período da publicação do Decreto-Lei 1598/77 as pessoas jurídicas estavam submetidas ao princípio da territorialidade; assim, os ganhos ou perdas apurados no exterior não influenciavam a apuração do IRPJ/CSLL.

12. Pois bem. Em consonância com o Decreto-lei 1.598/77, a Lei 7.689/88 ao instituir a CSLL também estabeleceu a neutralidade tributária dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial nos itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º ao determinar a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Art. 2º **A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Grifo nosso).

13. A Lei 9.532/97, por sua vez, estabeleceu em seu art. 7º, III, que a pessoa jurídica poderá, de acordo com as regras que especifica, amortizar o ágio decorrente de rentabilidade futura na apuração do lucro real.

Art. 7º 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 art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

[...]

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de **lucro real**, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Grifo)

14. Interpretar de forma atomizada o dispositivo legal acima no sentido de o fato de a Lei mencionar "apuração do lucro real" significa ausência de base cálculo da CSLL significa desconsiderar todo o contexto da neutralidade da amortização do ágio em decorrência do MEP.

15. Como explicitado acima, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, tendo em vista que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade

da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio.

16. Nessa mesma linha o posicionamento do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior acerca da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL no Acórdão Carf nº 1302-001.170, de 11/09/2013:

Entendo **que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito [art. 2º, §1º, “c”, da Lei 7.689/88], os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL.** A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, **se assim não fosse, *contrario sensu*, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.**

Note-se que, **se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “*lato sensu*” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL**, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88). (Grifo nosso).

17. Como se vê, interpretar de forma contrária ao exposto acima, ou seja, de acordo com a pretensão da recorrente, significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

18. Acrescente ainda que o art. 13, III, da Lei nº 9.249/95, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo tratamento – é dizer a mesma norma de apuração – tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, veja-se:

Art. 13. **Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (Grifo nosso)

19. No mesmo sentido o art. 1º combinado com o art. 28, ambos da Lei 9.430, de 1996:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

20. Com base nos mandamentos legais acima, Instrução Normativa SRF nº 390/04, dispõe que se aplicam à CSLL as normas relativas à amortização e que o ágio decorrente de rentabilidade futura - quando apurado corretamente, o que não é o caso dos autos - poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à **apuração do resultado** ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

Art. 44. **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.

[...]

Art. 75. **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 **art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977**, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II do caput:

a) **podará ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;**

b) **deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de**

1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

21. Por fim, cumpre registrar que no Acórdão Carf nº 9101-004-562, de 03/12/2019, nos autos do processo nº 16682.721208/2012-16, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, conforme voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa também entendeu pela indedutibilidade da CSLL. Vejamos os seguintes trechos:

Assim, para além de a Lei nº 7.689, de 1988, apontar para a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que passou a integrar o patrimônio da autuada após a reorganização societária em comento.

[...] Assim, é este lucro contábil, no qual os efeitos da amortização deveriam ter sido neutralizados pela realização da referida provisão, que se presta como ponto de partida para a apuração da base de cálculo da CSLL, mostrando-se correto o ajuste procedido pela autoridade lançadora e a consequente redução da base negativa originalmente apurada.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte também no que se refere às exigências de CSLL.

22. Nestes termos, nego provimento à matéria.

Conclusão

23. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à exigência da CSLL no tocante ao ágio.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior