



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

Processo nº 16327.721298/2013-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.119 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria ÁGIO/DESMUTUALIZAÇÃO
Recorrente ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2008, 2009, 2010, 2011

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

COFINS. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. ALIENAÇÃO DAS AÇÕES RECEBIDAS EM SUBSTITUIÇÃO DE TÍTULOS DA ASSOCIAÇÃO CIVIL. MANUTENÇÃO DO TRATAMENTO CONTÁBIL E FISCAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento das ações da CETIP S/A pelos detentores dos títulos da associação civil que lhe *precedeu* configurou mera sucessão de ativos, não devendo haver câmbio no tratamento contábil e fiscal a que se sujeitam.

A classificação de um ativo como não circulante relaciona-se à sua finalidade e à intenção da companhia quando da sua aquisição. As circunstâncias extraordinárias com que, ulteriormente, foram obtidas as ações da CETIP S/A, ainda que posteriormente alienadas, não evidenciam qualquer pretensão de *revenda e distribuição* como trata a Resolução CMN nº 2.624/99.

Os títulos da associação civil sempre se prestaram para viabilizar o desempenho de operações típicas da atividade do contribuinte, sendo a desmutualização evento externo e alheio à gestão e ao controle da companhia autuada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

PIS. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. ALIENAÇÃO DAS AÇÕES RECEBIDAS EM SUBSTITUIÇÃO DE TÍTULOS DA ASSOCIAÇÃO CIVIL. MANUTENÇÃO DO TRATAMENTO CONTÁBIL E FISCAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento das ações da CETIP S/A pelos detentores dos títulos da associação civil que lhe *precedeu* configurou mera sucessão de ativos, não devendo haver câmbio no tratamento contábil e fiscal a que se sujeitam.

A classificação de um ativo como não circulante relaciona-se à sua finalidade e à intenção da companhia quando da sua aquisição. As circunstâncias extraordinárias com que, ulteriormente, foram obtidas as ações da CETIP S/A, ainda que posteriormente alienadas, não evidenciam qualquer pretensão de *revenda e distribuição* como trata a Resolução CMN nº 2.624/99.

Os títulos da associação civil sempre se prestaram para viabilizar o desempenho de operações típicas da atividade do contribuinte, sendo a desmutualização ocorrida evento externo e alheio à gestão e ao controle da companhia atuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à adição das despesas com ágio na base de cálculo da CSLL, vencidos o Conselheiro relator e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento nesta matéria. Designado o Conselheiro Evandro Correa Dias para redigir o voto vencedor; ii) por maioria de votos, dar provimento para afastar a tributação de PIS e de COFINS, vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva e Paulo Mateus Ciccone, que negavam provimento; iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário acerca dos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1283 a 1320), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 1236 a 11276) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 1143 a 1188), rejeitando a Impugnação apresentada (fls. 1198 a 1230).

O processo versa sobre exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009, 2010 e 2011, acompanhadas de multa ofício (75%) e juros de mora, lavradas em face da empresa ITAU UNIBANCO HOLDING S.A..

As acusações fiscais que sustentam as Autuações são de **1)** ausência de adição de despesas de amortização de valor de ágio na base cálculo da CSLL, nos anos-calendário 2008 a 2011, **2)** ausência tributação do resultado positivo (ganho de capital) auferido quando do recebimento de ações, em face da desmutualização da CETIP, ocorrida no ano-calendário de 2008 e **3)** exclusão indevida das bases de cálculo do PIS e da COFINS do valor de alienação das ações da CETIP S/A, no ano-calendário de 2011.

Já durante a fiscalização, a ora Recorrente informou que, em relação às despesas de ágio, estas *foram adicionadas ao lucro real por conta do disposto no artigo 391 do RIR. Por outro lado, no que concerne à CSLL, tais despesas não foram adicionadas por inexistência de previsão legal.* (fls. 1176)

No que tange aos valores referentes à desmutualização da CETIP, informou que não tributou tais valores pois, *para fins de IRPJ e CSLL, no momento da desmutualização, por ter corrido mera substituição de títulos por ações, não havendo ganho tributável no momento. Em relação ao PIS/COFINS, não tributamos por se tratar de alienação e bem do ativo permanente.* (fls. 1179)

Em suma, assim descreveu-se e fundamentou-se as infrações:

Infração 1 - Despesas de Ágio - Base de Cálculo CSLL

Não há mais espaço para divergir do entendimento desta Fiscalização para dar ouvidos aos argumentos do fiscalizado ante a expressa exteriorização do entendimento a ser seguido pelos órgãos de administração tributária federal de que as despesas com amortização de ágio são indedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, conforme art. 391, do RIR/99, e art. 44, da IN SRF nº 390/2004;

Nem se alegue que a amortização a que se refere o art. 44, da IN SRF nº 390/2004 não é aquela decorrente do ágio na aquisição de investimentos.

Referido artigo se encontra na Subseção I — Da Depreciação, Amortização e Exaustão, da Seção VI Das Despesas Operacionais, do Capítulo VI Do Resultado Ajustado.

Do mesmo modo, o art. 391, do RIR/99, que ampara, como já vimos, para o IR, a indedutibilidade da amortização do ágio, se encontra na Seção IV Outros Resultados Operacionais, do Capítulo V, do RIR/99, destinado à apuração do Lucro Operacional;

A interpretação contida no art. 44, da IN SRF nº 390/2004 é a que melhor se coaduna com os demais comandos relativos à amortização do ágio. Se assim não o fosse, não faria sentido o tratamento tributário especial dado pelo art. 7º, da Lei nº 9.532/97 (art. 386, do RIR/99). É que referido dispositivo legal permite que se deduza, em cinco anos, a amortização do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão e se encontra regulamentado no art. 75, da IN SRF nº 390/2004. Na hipótese de possível alegação de a amortização do ágio já houver sido descontada na apuração da CSLL a norma restaria completamente despicienda, já que referido ágio já teria, no mais das vezes, sido completamente amortizado, não havendo espaço para a dedução, como possibilita a lei, nos casos de reorganização societária (fusão, cisão, incorporação).

(extraído do relatório da DRJ - fl. 1241)

Infração 2 - Desmutualização da CETIP - IRPJ e CSLL

O objetivo da desmutualização da CETIP Associação, consubstanciada através de cisão parcial de seu patrimônio e simultânea subscrição de ações da CETIP S.A., foi o de transferir as atividades compreendidas no objeto social da associação civil sem fins lucrativos CETIP, para outra entidade, organizada sob a forma de sociedade anônima, à CETIP S.A. os títulos patrimoniais da CETIP detidos pelos associados apresentavam dois aspectos distintos: O primeiro, de conteúdo patrimonial, refletia o valor da participação dos associados no capital da CETIP;

O segundo, de natureza, operacional, permitia a eles o chamado "Direito de Acesso", ou seja, dava-lhes o direito de operar na CETIP;

Conforme acima, indicado, "Por meio da Desmutualização, os direitos patrimoniais dos antigos associados foram desvinculados dos Direitos de Acesso, e convertidos em participações acionárias. Assim, desde a Desmutualização as atividades da CETIP passaram a ser desenvolvidas por uma sociedade por ações com fins lucrativos.";

Com a desmutualização, ocorreu a separação entre o conteúdo operacional do título e os direitos patrimoniais, que passaram a estar corporificados em ações da CETIP S.A.;

As condições iniciais para a desmutualização foram estabelecidas em documento societário "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da

CETIP CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO" lavrado em 14 de Abril de 2008;

Caberia a cada detentor de título representativo do patrimônio da CETIP, a subscrição de um número de ações de emissão da CETIP S/A. Por sua vez, este número de ações foi determinado com base nos valores patrimoniais contábeis de cada título patrimonial, apurado no balancete de 31 de março de 2008 da CETIP, conforme item "V" do referido Protocolo, assim transcrito:

QUANTIDADE DE TÍTULOS NA CETIP ASSOCIAÇÃO	VALOR PATRIMONIAL CINDIDO (R\$) POR TÍTULO	NÚMERO DE AÇÕES NA CETIP S. A. POR TÍTULO
496	406.650,00	406.650

Regularmente intimado a prestar informações a respeito de sua participação no processo de desmutualização da CETIP Termos de Intimação Fiscal nº 01 de 24 de maio de 2013 informou, através de expediente resposta recepcionados nesta DEINF em 02 de agosto de 2013 que à época da desmutualização era detentora de 01 título de associado da CETIP Associação de número 0041, adquirido pelo próprio fiscalizado em 22 de setembro de 1999 pelo valor de R\$ 142.563,45, sendo a razão social à época "Banco Francês e Brasileiro S.A.", posteriormente "Banco Itaú Holding Financeira S.A." e atualmente Itaú fiscalizado Holding S.A.;

Em relação à alienação das ações recebidas, a contribuinte informou que foram alienadas em julho de 2011 à empresa Ice Overseas Limited (doc. 08), gerando um lucro na alienação de R\$ 12.456.438,23, o qual foi informado nas linhas 67 e 70 da ficha 06 da DIPJ 2012, ano-calendário 2011 (doc. 09);

Em relação à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, informou que "Não tributamos, para fins de IRPJ e CSLL, no momento da desmutualização, por ter ocorrido mera substituição de títulos por ações, não havendo ganho tributável no momento. Em relação ao PIS/COFINS, não tributamos por se tratar de alienação de bem do ativo permanente." ;

No ato da desmutualização o fiscalizado efetivamente subscreveu 406.650 (...) ações da CETIP S.A. para cada título patrimonial, ações estas reclassificadas em 31/07/2008 em seu Ativo Permanente INVESTIMENTOS na conta 2.1.5.10.20.1 "AÇÕES E COTAS" "CETIP S.A" pelo custo de R\$ 406.650,00 divididos entre as contas internas 2150.019.000.0004 "CETIP S.A." R\$ 400.888,27 e 2502.013.000.0002 "CETIP S.A. DELTA IPC" R\$ 5.761,73;

A informação de que o custo de aquisição do título patrimonial foi igual a R\$142.563,45 em setembro de 1999, o procedimento de não oferecimento do ganho de capital à tributação do IRPJ/CSLL bem como a indicação do custo de R\$ 400.888,27 como valor atualizado do título da CETIP no momento da desmutualização são julgados incorretos por esta fiscalização, conforme demonstrado a seguir;

Na Solução de Consulta COSIT nº 10, de 2007, fica claro que, no processo de desmutualização, aplica-se o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, o qual determina que deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens recebidos a título de devolução de patrimônio de instituição isenta e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do patrimônio, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;

O entendimento da Receita Federal do Brasil é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para os seus associados, com a subsequente subscrição de ações da CETIP S.A, pois, ao serem subscritas as ações da nova sociedade, a interessada, então Banco Francês Brasileiro, deixa de se qualificar como associada e passa a ser sócia da CETIP S.A., Empresa que ostenta finalidade de lucro;

A associação CETIP, efetivamente devolve a parte cindida de seu patrimônio aos associados, na forma de ações da CETIP S.A.. Dessa forma, o valor a ser tributado é o representado pela diferença entre o valor recebido pelo fiscalizado, na forma de ações da CETIP S. A. e o valor por ela entregue para a formação do patrimônio da CETIP Associação, ou seja, o acréscimo patrimonial decorrente de um ativo mantido pela sociedade empresarial e que se realiza com a desmutualização, evidenciando renda tributável a teor do artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN.

(...)

Cabe ressaltar que esta atualização monetária não se deve confundir com a atualização do valor patrimonial do título lançada em contrapartida a conta de reserva e sujeita a tributação por ocasião de sua realização;

Conforme já acima exposto, em 31 de março de 2008, o valor patrimonial de cada título patrimonial da CETIP Associação era de R\$ 406.650,00: ocorre que no Protocolo de Justificação firmado em 14 de abril de 2008, em seu itens 3.1.1 e 3.1.2 (transcritos abaixo), já havia, sido esclarecido que a variação patrimonial positiva no período entre a aprovação e a efetiva cisão seria objeto de repartição no mesmo percentual da cisão entre as parcelas cindida e a cindenda;

Dando efetividade ao processo realizaram-se em 29 de maio de 2008 Assembléias Gerais Extraordinárias tanto na CETIP Associação como na CETIP S.A., corroborando-se os termos do Protocolo bem como a data de 1º de julho de 2008 para a desmutualização;

Entre a data do balanço do Protocolo 31 de março de 2008 – e efetivação da cisão - 01 de julho de 2008- a Associação

continuou suas atividades normais, tendo o patrimônio sofrido variação positiva nesse período;

Conforme demonstrativos CETIP ASSOCIAÇÃO KPMG Demonstrações Financeiras 30.06.08 e 2007 ver página 28, último parágrafo e CETIP S.A. KPMG Demonstrações Financeiras 01.07.08 —ver Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido pág. 5 se verifica que a devolução de capital — que coincide com o patrimônio inicial da CETIP S.A foi de R\$ 220.452.594,00 R\$ 201.698,400,00 mais R\$ 18.754.194,00 , que por sua vez dá um valor individual para cada um dos 496 associados igual a RS 444.460,67;

Este valor de R\$ 444.460,67 foi o efetivamente auferido pelo fiscalizado por cada título patrimonial em 01 de julho de 2008 e não R\$ 379.504,81 conforme indicado em seus registros contábeis — posição de 31 de maio de 2008.

(extraído do relatório da DRJ - fls. 1241 a 1244)

Infração 3 - Desmutualização da CETIP - PIS E COFINS

A receita bruta auferida pela venda foi igual a R\$ 12.863.438,23, do qual foi deduzido o custo de R\$ 406.650,00, resultando em um lucro na venda de R\$ 12.456.788,23;

Análise da DACON relativa ao período de apuração julho de 2011 apresentada pelo fiscalizado indica que este valor foi excluído da base de cálculo do PIS/COFINS linha 06 das fichas 08B respectivamente por ter sido considerada como proveniente de "VENDAS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE Lucros na Alienação de Investimentos;

Cabe ressaltar que conforme acima mencionado o fiscalizado classificou estas ações em seu ativo permanente COSIF 2.1.5.10.20.1;

Esta fiscalização reputa como incorreta esta exclusão, uma vez que com a desmutualização da CETIP as ações subscritas foram contabilmente classificadas incorretamente no ativo permanente, sendo que de acordo com as determinações legais e societárias a classificação correta seria no circulante.

(...)

Os bancos múltiplos são instituições financeiras privadas, ou públicas que realizam as operações ativas, passivas e acessórias das diversas instituições financeiras, por intermédio das seguintes carteiras: comercial, de investimento e/ou de desenvolvimento, de crédito imobiliário, de arrendamento mercantil e de crédito, financiamento e investimento. Essas operações estão sujeitas às mesmas normas legais e regulamentares aplicáveis às instituições singulares correspondentes às suas carteiras. A carteira de desenvolvimento somente poderá ser operada por banco público,

o banco múltiplo deve ser constituído com, no mínimo, duas carteiras, sendo uma delas, obrigatoriamente; comercial ou de investimento, e ser organizado sob a forma de sociedade anônima. As instituições com carteira comercial podem captar depósitos à vista. Na sua denominação social deve constar a expressão "Banco"(Resolução CMN 2.099, de 1994);

Dentre as carteiras possíveis para os bancos múltiplos se destaca por ser de nosso interesse a carteira de investimentos, cujas operações levadas a efeito pelos Bancos de Investimentos devem seguir disposições legais e regulamentares em vigor, quais sejam, as disciplinadas pela Resolução CMN 2624/1999, excerto transcrito à fl. 1184;

Para as pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, integrantes do Sistema Financeiro nacional, entre as quais se inclui o fiscalizado, a norma legal que rege a exigência das contribuições em questão é a Lei nº 9.718/98, que estabelece a base de cálculo nos artigos 2º e 3º;

Já foi devidamente esclarecido que o evento denominado desmutualização apresenta como característica essencial a existência de DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO de entidade isenta (associação civil), não sendo possível falar-se em mera SUBSTITUIÇÃO de títulos por ações;

A contrapartida da operação de desmutualização da CETIP se deu através da subscrição das ações emitidas por sociedade empresarial CETIP S.A;

A simples verificação da regulamentação a que estão sujeitas as carteiras de investimentos dos. bancos múltiplos, regidas pelas disposições aplicáveis aos bancos de investimento Resolução CMN 2624/1999 já transcrita à fl. 1184 — já caracteriza a impossibilidade de classificação das ações subscritas em seu Ativo Permanente;

O artigo 1º da citada Resolução determina que a aquisição de participações societária pelos Bancos de Investimento são "operações de participação societária de caráter temporário";

Em caso de subscrição, o inciso IV do seu parágrafo 2º determina que ela seja "para revenda";

Esta subscrição de ações por Bancos de Investimento se caracterizam como de natureza operacional, por estarem explicitamente previstas em seu objeto social;

A venda de ações constitui uma das receitas obtidas com operações usuais típicas de um banco múltiplo com carteira de investimentos;

Tais receitas constituem o próprio faturamento dessas instituições, sendo reconhecidas como operacionais pelo próprio Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional — Cosif (conta 7.1.5.20.003 Rendas de Títulos de Renda

Variável, do grupo 7.1 Receitas Operacionais) e, portanto,,tributadas pelo PIS e pela Cofins;

O Cosif também estabelece em seu capítulo 1, Normas Básicas, Seção 17 — Receitas e Despesas, item 3, que as rendas obtidas tanto com as operações ativas, como com a prestação de serviços, ambas referentes a atividades típicas, regulares e habituais da instituição financeira, são classificadas como operacionais, conforme trecho a seguir: "3 As rendas operacionais representam remunerações obtidas pela instituição em suas operações ativas e de prestação de serviços, ou seja, aquelas que se referem a atividades típicas, regulares e habituais, (destacou-se)";

No âmbito tributário, o faturamento corresponde à receita bruta de vendas de mercadorias e de serviços, compreendendo a totalidade das receitas operacionais da pessoa jurídica. As receitas operacionais são aquelas desenvolvidas em conformidade com o objeto social da pessoa jurídica. No caso dos bancos múltiplos, a venda de ações constitui uma das receitas decorrentes das operações típicas e usuais da empresa;

No mesmo sentido, acrescente-se que a legislação fiscal fixou, a exemplo dos artigos 40, 41 e 43, da Lei 4.506/64, e artigo 11, do Decreto-lei nº 1.598/77, que o lucro operacional da pessoa jurídica é o resultado das atividades normais da empresa, ou seja, as que constituem seu objeto. Se assim é, o conceito operacional está vinculado ao conceito de atividade normal, típica da empresa, consoante estabelecida em seus estatutos. Portanto, a receita operacional, de onde se extrai o lucro operacional, decorre necessariamente das atividades típicas da empresa. Assim, os ingressos decorrentes das atividades típicas das instituições financeiras constituem receitas operacionais, sujeitas à tributação do PIS e da Cofins;

O fiscalizado classificou as ações subscritas no curso do processo de desmutualização em seu ativo permanente. Pretendeu, com isso, excluir a receita obtida com a venda das ações em tela da tributação do PIS e da Cofins, com base no art.3º, §2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98;

Todavia, para a classificação das contas deve ser observado o art. 179 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas);

Concluindo e em vista todo o acima exposto entendemos que a classificação correta para tais ações, de acordo com o plano de contas COSIF é a seguinte:

1.0.0.00.007

Circulante e Realizável a Longo Prazo

1.3.0.00.004

Títulos e Valores Mobiliários

1.3.1.00.007

Livres 1.3.1.20.001

Títulos de Renda Variável

1.3.1.20.104

Ações de Companhias Abertas

Portanto, as referidas ações são classificadas no Ativo Circulante e não no Permanente, não sendo passível de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas decorrentes alienação destas ações, pelo que se lavra o presente Auto de Infração.

(...)

Por ser banco múltiplo sujeita-se a tributação do PIS e da COFINS nos moldes da Lei nº 9.718/1998 (art. 8º, I, da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, I, da Lei nº 10.833/2003);

Os artigos 2º e 3º da referida Lei estabelecem que as citadas contribuições devem ser calculadas com base no faturamento das pessoas jurídicas, faturamento este que corresponde a sua receita bruta;

A base de cálculo do lançamento, já considerada a dedução do custo de aquisição das ações verificado por esta fiscalização, da ordem de R\$ 444.460,67 e não de R\$ 406.650,00 como escriturado pelo fiscalizado e a receita bruta auferida de R\$ 12.863.438,23, é de R\$ 12.418.977,56., período de apuração julho de 2011.

(extraído do relatório da DRJ - fls. 1245 a 1248)

Intimada do lançamento de ofício, a ora Recorrente apresentou regularmente Impugnação, questionando todas as matérias tratadas, alegando:

3.2. Sob o tópico “II.1 – DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSL – FALTA DE VEDAÇÃO NORMATIVA – LEGALIDADE (INFRAÇÃO Nº 01)”, a impugnante defende ser indiscutível o direito de a Impugnante computar/deduzir referidas despesas da base de cálculo da CSLL, por ausência de vedação legal nesse sentido, lembrando que a base de cálculo da CSLL é o Lucro Líquido e não o Lucro Real, de forma que as adições, deduções e exclusões possíveis para a apuração da base de cálculo da CSLL são diversas daquelas previstas para o IRPJ. Nesse diapasão argumenta que:

É fato que tanto a base de cálculo do IRPJ como da CSLL deriva do lucro contábil mais ajustes fiscais. Todavia, há que se ressaltar que os ajustes fiscais são determinados pela legislação aplicável a cada tributo, respectivamente, haja vista configurarem espécies tributárias distintas, sujeitas, portanto, a regramento próprio;

Isso implica deduzir que determinada adição prevista na legislação do IRPJ não poderá, automaticamente, ser considerada adição na base de cálculo da CSLL se a legislação a esta aplicável assim também não dispuser;

Ao determinar que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda", evidentemente, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, está se referindo à sistemática de recolhimento, a saber: anual (por estimativa ou levantamento de balancetes de suspensão ou redução) ou trimestral, bem como aos regimes de apuração pela receita bruta (lucro presumido), lucro arbitrado ou lucro real, mas nunca à base de cálculo ou alíquota;

Há que se entender que o referido art. 57 não pretende equiparar a base de cálculo dos dois tributos, posto que, expressamente, determina "...mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor";

Não fosse assim, as leis posteriores que dispuseram sobre a indedutibilidade de despesas ou custos e a tributação de rendimentos ou lucros na apuração do lucro real não precisariam mencionar expressamente que se aplicam também na determinação da base de cálculo da CSLL;

Quando o legislador quis estender à CSLL os ajustes previstos para a base de cálculo do IRPJ, ele o fez expressamente, como, por exemplo, no que diz respeito às provisões, inexistindo, porém, qualquer norma legal que determine a adição das despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL;

Não restam dúvidas de que a CSLL tem base de cálculo própria prevista expressamente em lei específica (art. 2º da Lei 7.689/88), a qual não pode ser alterada senão por norma legal expressa, específica e direcionada. Logo, não prospera a assertiva constante na presente autuação, no sentido de que à CSL devem ser aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ;

A teor do que determina o primado da legalidade e na esteira de como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem decidido: "somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito de IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal" (Acórdão 10705.150, 7ª Câmara / 1º Conselho de Contribuintes), reportando-se também mais adiante após referir-se ao princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da constituição Federal) a ementa dos acórdãos 130100197, 120100830, 1102000875, 1201000285, 10322.749, e 107.07315;

O próprio Fisco já entendeu que o IRPJ e a CSLL possuem bases de cálculo diferentes, ao assim se posicionar no Boletim Central Extraordinário nº 21/93, da COSIT, que apesar de versar sobre o artigo 7º o da Lei 8.541/92, tal entendimento ("mutatis mutandis") tem plena eficácia à situação ora posta: " Os

tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos de IRPJ, por força do art. 7º da Lei nº 8.541/92, serão adicionados para efeitos da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro? Não."

Esse entendimento foi, inclusive, incorporado ao MAJUR, de tal modo que ao tratar das adições ao Lucro Real o MAJUR apresentava orientação para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa, nos termos do malfadado §1º, art. 41 da Lei 8.981/95. Todavia, quanto às adições à base de cálculo da CSL, o MAJUR não repetiu a mesma orientação e tampouco a DIPJ tinha linha específica para tanto;

Uma vez esclarecido que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são, inegavelmente, distintas, é possível concluir que, nos termos da legislação que rege a matéria, tem-se que a CSLL é apurada tomando-se por base o lucro contábil, antes da provisão para o imposto de renda e para a CSLL, ajustado pela:

- 1. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*
- 2. adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;*
- 3. adição do valor das provisões não dedutíveis na 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 receitas;*
- 6. exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base;*
- 7. adição das despesas indedutíveis a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.249/95;*
- 8. adição de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 21 da MP nº 2.15835/01);*
- 9. adição do valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (art. 60 da Lei nº 9.532/97);*
- 10. exclusão do valor das provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*
- 11. adição do valor de ajustes decorrentes de métodos de preços de transferências;*

Não existe qualquer determinação legal para a indedutibilidade das amortizações contábeis do ágio escriturado pela Impugnante

na base de cálculo da CSLL, diversamente do que se verifica na legislação do imposto de renda, razão pela qual foi legítima a dedução efetuada;

Ao contrário do que pretende a fiscalização, resta evidente não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSLL, as disposições contidas no art. 391 do RIR/99, que textualmente veda o compute das contrapartidas da amortização de ágio para fins de aferição do lucro real, sendo de rigor, o cancelamento do lançamento ora impugnado sob esse aspecto, pois não subsistem as razões e motivos que o sustentam.

3.3. Sob o tópico “II.2 DA DESMUTUALIZAÇÃO E DA INOCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO E DEVOLUÇÃO PATRIMONIAL IRPJ E CSLL ANO-BASE 2008 (INFRAÇÃO Nº 02)”, a contribuinte, após tecer breve histórico das etapas envolvidas no processo de desmutualização da CETIP contrapõe-se ao entendimento da autoridade fiscal no sentido de que a impugnante teria deixado de tributar o ganho auferido no valor de R\$ 440.460,88 (art. 17 da lei nº 9.532, de 1997), alegando que:

Com o processo de desmutualização, operado por cisão parcial e incorporação, a antiga CETIP transformou-se em sociedade anônima, o que foi deliberado em suas respectivas Assembléias e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários, conforme mencionado. Ocorreu a cisão parcial do patrimônio da antiga CETIP e incorporação da parcela cindida em nova sociedade, a CETIP S.A.;

A partir deste primeiro equívoco, incorreu o Fisco em dois outros: (i) considerar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL seria o do momento da cisão das associações; e (ii) considerar que o valor a ser adotado como custo de aquisição não seria o valor contábil, ou seja, o valor acrescido das atualizações do patrimônio, mas somente o valor de custo inicial;

O art. 2.033 do Novo Código Civil prevê expressamente a aplicação da transformação, cisão, incorporação e fusão às pessoas jurídicas elencadas no artigo 44 do mesmo Código, onde se incluem as associações, razão pela qual não há que se falar em ausência de previsão legal para a desmutualização. Portanto, de acordo com a lei o processo de desmutualização realizado pela antiga CETIP, com a cisão e incorporação por que passou a entidade;

O que ocorreu foi a transformação societária da entidade para a forma de sociedade anônima, conforme preceituam os artigos 1.113 do Novo Código Civil e 1º da Instrução Normativa do Diretor Nacional do Registro do Comércio DNRC nº 88/2001. Com a cisão parcial e a incorporação realmente não se deu a dissolução da sociedade, que ensejaria a devolução de patrimônio aos associados, houve apenas a transferência do patrimônio da associação à nova sociedade, ocorrendo, relativamente aos ex-associados, mera substituição do

investimento que possuíam na associação pelo investimento que passaram a ter nas novas sociedades anônimas;

O efeito, para os ex-associados, da cisão parcial e da incorporação foi o de troca das posições societárias de sociedade antiga para a nova, ocorrendo mera substituição patrimonial eis que mantido o investimento anterior (títulos patrimoniais) na nova sociedade (agora sob a forma de ações), reportando-se a considerações tecidas por Modesto Carvalhosa;

Como não houve dissolução da antiga CETIP, também não houve devolução dos títulos representativos do patrimônio dos ex-associados (atuais acionistas), cujo valor devesse ser comparado com o custo de aquisição de tais títulos. É manifestamente inaplicável, portanto, o artigo 17 da Lei nº 9.532/97, inexistindo acréscimo patrimonial apto a gerar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro;

A troca dos títulos da CETIP pelas ações da nova sociedade anônima não gerou evento (acréscimo patrimonial) passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ou seja, não há cabimento a afirmação da ocorrência do fato gerador de tais tributos, em razão da total ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de qualquer renda;

Se por remota hipótese não for reconhecida a ausência de ganho de capital no processo de desmutualização, é certo que o suposto ganho seria de R\$ 301.928,73 (R\$ 406.650,00 R\$ 104.721,27) e não R\$ 444.460,67, tal como considerado pela autoridade fiscal;

Durante a fase de fiscalização, a Impugnante informou, como custo de aquisição do título em questão, o valor de R\$ 142.563,45, que estava registrado em sua contabilidade.

Tal valor foi desconsiderado pelo autuante, sob o fundamento de que citado custo deveria se referir, pelo menos, a setembro de 1999, data da segunda via do título adquirido pelo Banco Francês e Brasileiro S/A, atual Itaú Unibanco Holding;

Por intermédio do Livro Diário ora juntado a estes autos (doc. 02 – fl. 1228/1230), verifica-se que o valor do título da CETIP, registrado no ativo da Impugnante (conta 2140.300, COSIF 2.1.4.10.30.1) era de R\$ 104.721,27, o qual deve ser considerado para fins de se apurar eventual ganho de capital.

3.3.1. Quanto ao tratamento fiscal da atualização dos títulos objeto da desmutualização, a impugnante entende que, por força da Portaria do MF nº 785, de 1977, o eventual ajuste do valor de investimento por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido da investida, respectivamente, em decorrência de lucro ou prejuízo, não é computado na determinação do lucro real. E a autuação teria desconsiderado esse tratamento fiscal, porque nenhuma tributação cabia sobre a atualização do valor dos títulos de participação na CETIP. Reportando-se à Solução de Consulta COSIT nº 13, de 1997, argumenta que a Receita

Federal, ao referendar a Portaria do Ministro da Fazenda, reconheceu não haver ganho de capital na operação de substituição dos títulos por ações de empresa formada a partir da cisão da entidade. Conclui a impugnante que o tratamento de não-incidência quando das desmutualizações ocorridas em 2008 deflui da orientação dada pela referida Solução de Consulta nº 13, de 1997.

3.3.1.1. Ainda quanto ao tratamento fiscal alega que, por meio da Solução de Consulta nº 10, de 2007, as autoridades fiscais veicularam um posicionamento diverso, pois, segundo o ato, no processo de desmutualização teria havido devolução de capital de instituição isenta e, assim, eventual diferença entre o valor dos títulos e o das ações deveria ser tributada, com base no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Entende que esse novo entendimento caracteriza modificação de critério jurídico e, assim, somente poderia ser aplicado a fatos geradores posteriores à publicação do ato normativo (art. 146 do CTN).

3.3.1.2. Conclui não ter havido ganho de capital sujeito à tributação, consoante normas expressas das autoridades fiscais e, mesmo que fosse procedente a alteração do critério jurídico, o novo entendimento só poderia aplicar-se a anos-calendário futuros e registra que não houve a devida realização contábil de tal receita pela Impugnante, assim como as reservas (PL) contabilizados desde a aquisição também não.

3.3.2. Também alega que na hipótese de não serem aceitos os argumentos apresentados, que parte do lançamento teria sido alcançada pela decadência, visto que somente seriam passíveis de autuação os supostos acréscimos patrimoniais verificados em razão da valorização dos títulos patrimoniais convertidos em ações, valorização essa verificada nos últimos cinco anos. Partindo de suas premissas, entende a impugnante que o prazo decadencial para o Fisco Federal efetuar o lançamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre referidas valorizações ao longo do tempo começaria, para a valorização verificada a cada ano, no próprio ano da valorização, quando verificados, pois, o acréscimo patrimonial e o consequente fato gerador dos tributos. Defende, pois, que os valores eventualmente devidos a título de IRPJ e de CSLL referentes a fatos geradores anteriores a 01 de janeiro de 2008, inclusive, são inexigíveis, visto que quando da lavratura do auto de infração ora impugnado, cuja ciência ocorreu em 18/11/13, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública lançá-los.

(...)

3.4. No que concerne à “EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS DA RECEITA OBTIDA COM A ALIENAÇÃO DAS AÇÕES DA CETIP S/A EFETIVADA EM JULHO DE 2011”, a impugnante, inicialmente, após breve resumo da operação de desmutualização, assevera que os títulos patrimoniais que a Impugnante possuía foram baixados de outros investimentos do ativo permanente e, posteriormente,

essas ações foram vendidas à empresa Ice Overseas Limited, sendo que o resultado não operacional verificado foi decorrente do lucro obtido nesta alienação e que a receita auferida com a alienação dessas ações foi excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, eis que decorrente de alienação de ativo permanente. Nesse diapasão, argumenta que:

a Receita Federal autuou a Impugnante por considerar que as ações por elas recebidas em substituição aos títulos que possuía no patrimônio da CETIP deveriam estar registradas no seu ativo circulante, no lugar do permanente, como efetivamente realizado (art. 179 da Lei nº 6.404/76);

que o raciocínio desenvolvido pela fiscalização parte da premissa equivocada de que teria havia "aquisição" de ações das sociedades anônimas criadas após o processo de desmutualização;

não se identifica nas operações de desmutualização aporte de capital pela Impugnante ou por qualquer outra associada. O que houve foi a mera substituição dos títulos por ações, decorrente da operação societária de reestruturação da CETIP que consistiu na sua cisão, com versão da parcela de seu patrimônio para a CEITP S/A.;

a cisão seguida de incorporação leva à sucessão universal, transferindo-se todos os direitos, obrigações e responsabilidades dos negócios da cindida para a incorporadora, que se mantém intactos quanto ao direito material que representam;

Não se verifica no processo de desmutualização a intenção de as corretoras se desfazerem de seus ativos antigos (títulos). Repita-se: foram recebidas ações de valores idênticos aos títulos da CETIP, que já estavam contabilizados na conta "títulos patrimoniais".

Assim, o mesmo tratamento contábil e tributário deve ser a elas aplicado, sem a necessidade de reclassificação contábil dos ativos, como equivocadamente entendeu a autoridade administrativa:

Porque a classificação de um ativo em conta do ativo permanente deve se basear na intenção da sociedade, de permanência ou de negociação, no momento da aquisição;

Com relação aos títulos patrimoniais da CETIP, posteriormente transformados em ações das sociedades anônimas criadas no processo de desmutualização, é patente que a intenção da Impugnante, quando da compra, era a de permanecer com tais ativos;

A orientação trazida no item 8 do Parecer Normativo nº 03/80 reforça que o procedimento contábil adotado pela Impugnante foi corretamente observado. Isso porque na situação vertente ocorreu apenas uma substituição de títulos patrimoniais, sendo que o registro de tais bens em conta do ativo circulante seria

notoriamente equivocado, diante da ausência de qualquer intenção de negociação em caráter mercantil;

Ainda que houvesse intenção de alienação, o que não foi cogitado pela autoridade fiscal, o citado Parecer Normativo nº 03/80 dispõe que "a simples pretensão da pessoa jurídica no sentido de alienar bens destinados à utilização na exploração do objeto social ou na manutenção das atividades da empresa não autoriza (...) a exclusão dos elementos correspondentes registrados em contas do ativo permanente (...).";

Resta demonstrado que foi correta a classificação das ações recebidas em conta de ativo permanente, e não de circulante, visto que no processo de desmutualização da CETIP ocorreu uma mera substituição de títulos patrimoniais por ações, reportando-se a ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.

3.4.1. Entendendo que as ações da CETIP S/A recebidas e posteriormente alienadas encontravam-se registradas em conta do ativo permanente, defende, por corolário, a aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718, de 1998, o qual, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS (receita bruta), autoriza a exclusão da receita bruta da venda de bens do ativo permanente.

3.4.2. Também defende a impugnante que a receita proveniente da alienação das ações da CETIP S/A não compõe o seu faturamento, posto que a receita advinda da alienação das ações da CETIP S/A não se caracteriza como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, conceito de faturamento empregado no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, fundamento de validade da Lei nº 9.718/98. Argumenta, ainda, que na situação vertente, a alienação das ações detidas pela Impugnante não foi realizada na exploração do seu objeto social, tal como indevidamente afirma a autoridade fiscal e assevera que o que ocorreu foi a venda de ativos próprios que haviam sido adquiridos para a realização de sua atividade, e não para negociação.

3.4.2.1. Pondera que ainda que se admita, a título da argumentação, que as ações em comento deveriam ter sido contabilizadas no ativo circulante, fato é que mesmo assim as respectivas receitas não estariam compreendidas no conceito de faturamento, pois não guardam relação com a sua atividade empresarial.

3.4.2.1. Também lembra que o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, pretendido pelo parágrafo I, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, com a inclusão de receitas não operacionais, já foi afastado pelo Supremo Tribunal Federal, por manifestada inconstitucionalidade (RE's nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084) (revogação do referido § 1º pela lei nº 11.941, de 2009) o que restringe o conceito de faturamento para efeitos de sua incidência às receitas operacionais.

3.5. Por fim, a interessada defende a não incidência de juros sobre a multa de ofício. Reportando-se ao caput do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, argumenta que “Se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício. Se a multa de ofício estivesse compreendida na referência (feita pelo caput do art. citado) aos débitos de tributos e contribuições, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o § 3º do artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício”.

3.5.1. Segundo a contribuinte, o art. 164 do CTN estaria a confirmar tal conclusão, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. A mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN e, assim, por consequência, também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 1º do art. 161 do CTN.

3.5.2. Reportando-se a ementa do acórdão nº 9101000.722, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (já sob a estrutura do CARF) que afirma estender-se a entendimentos firmados em outros acórdãos do CARF, conclui a impugnante que não cabem juros sobre a multa. Se, (...), fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à Taxa Selic, limitados a 1%.

(extraído do relatório da DRJ - fls. 1248 a 1254)

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 8ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO1, que julgou totalmente procedente o lançamento, rejeitando a *defesa* oposta. Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

INSTITUIÇÃO ISENTA. TÍTULOS PATRIMONIAIS. RESERVA DE ATUALIZAÇÃO AINDA NÃO TRIBUTADA. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Em face da entrega dos títulos patrimoniais da CETIP pela contribuinte, em devolução de capital, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da reserva de atualização desses títulos que não sofreram tributação do imposto.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o

valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. PRAZO PARA GUARDA. PRAZO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Não há prazo decadencial previsto relativamente à averiguação da veracidade dos registros contábeis, mormente em relação ao custo de aquisição de bens envolvidos em operações que acarretem modificação no patrimônio do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011 CSLL. DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE

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.

INSTITUIÇÃO ISENTA. TÍTULOS PATRIMONIAIS. RESERVA DE ATUALIZAÇÃO AINDA NÃO TRIBUTADA. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Em face da entrega dos títulos patrimoniais da CETIP à contribuinte, em devolução de capital, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, o valor da reserva de atualização desses títulos que não sofreram tributação do imposto.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à incidência da CSLL, computando-se na determinação de sua base de cálculo, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. PRAZO PARA GUARDA. PRAZO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Não há prazo decadencial previsto relativamente à averiguação da veracidade dos registros contábeis, mormente em relação ao custo de aquisição de bens envolvidos em operações que acarretem modificação no patrimônio do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/07/2011

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS BRUTA (OPERACIONAL). OBJETO SOCIAL. VENDA DE AÇÕES.

A base de cálculo da contribuição é a receita bruta, nos termos da legislação de regência. Tendo a interessada como objeto social a exploração de atividades que envolvem a subscrição para revenda de títulos e valores mobiliários, considera-se como receita bruta (operacional) aquela proveniente da venda de ações, inclusive das ações da CETIP S/A que foram recebidas pela contribuinte em decorrência de processo de desmutualização da CETIP.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2011

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS BRUTA (OPERACIONAL). OBJETO SOCIAL. VENDA DE AÇÕES.

A base de cálculo da contribuição é a receita bruta, nos termos da legislação de regência. Tendo a interessada como objeto social a exploração de atividades que envolvem a subscrição para revenda de títulos e valores mobiliários, considera-se como receita bruta (operacional) aquela proveniente da venda de ações, inclusive das ações da CETIP S/A que foram recebidas pela contribuinte em decorrência de processo de desmutualização da CETIP.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1283 a 1320), reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando, especificamente, as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1326 a 1356), demonstrando a correção do lançamento e afirmando não ser devida a reforma do Acórdão recorrido, trazendo jurisprudência sobre os temas em debate.

Posteriormente, foi apresentado petitório (fls. 1359 a 1374) comunicando a adesão da Contribuinte ao Programa de Parcelamento da Lei nº 11.941/2009, quitando nos seus termos os débitos de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2008, referentes à *desmutualização* da CETIP, renunciado seu direito recursal parcialmente. A Recorrente ainda apresenta nova petição, reafirmando tal manobra (fls. 1379 a 1409).

Processado o feito, foi proferido r. despacho (fl. 1411) pelo I. Presidente deste E. CARF determinando a remessa dos autos à Unidade Local (DICAT) para que se procedesse à segregação dos débitos liquidados, permitindo a continuidade do julgamento das demais matérias.

Em cumprimento a tal determinação, a Fiscalização proferiu r. despacho (fls. 1418 a 1420), excluindo a parcela do crédito tributário pago, afirmando, textualmente, que *permaneceu, no entanto, a discussão quanto à dedutibilidade do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL, bem como exigibilidade de PIS e COFINS, atualmente em fase de julgamento do Recurso Voluntário*, remetendo-se o feito novamente a este E. Conselho.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como se observa do relatório, houve a desistência parcial do direito recursal da Contribuinte, especificamente em relação ao IRPJ e à CSLL devidos em razão do acréscimo patrimonial percebido após a desmutualização da CETIP (*Infração 2*), pela subscrição de ações. Por sua vez, a Unidade Local, atendendo a r. despacho do I. Presidente deste E. CARF, procedeu ao desmembramento dos débitos debatidos nesta demanda.

Assim, tal matéria mostra-se, agora, objeto alheio e estranho ao presente processo, restando prejudicadas todas as alegações relacionadas.

Posto isso, verifica-se a ausência de temas preliminares (existe alegação *subsidiária* de decadência no Recurso Voluntário, mas expressamente atinente ao IRPJ e à CSLL já liquidados), estando o presente julgamento adstrito **A**) a ausência de adição do valor das despesas com ágio na base cálculo da CSLL, dos anos-calendário 2008 a 2011 (*Infração 1*) e **B**) a exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS do valor da alienação das ações da CETIP S/A, efetuada no ano-calendário de 2011 (*Infração 3*).

Pois bem, em relação a matéria referente à adição das despesas com ágio na base de cálculo da CSLL, primeiro é importante esclarecer que nenhum aspecto da operação societária que deu origem a tal dispêndio foi questionada ou mesmo a sua materialidade como despesa efetivamente incorrida.

Não se mencionam os aspectos e circunstâncias da gênese do ágio percebido. Nesse sentido, a única e exclusiva referência à operação em que ocorreu a despesa em tela no TVF é está módica alusão à documentação apresentada pela Contribuinte (que foi plenamente aceita, sem qualquer óbice ou indagação técnica, diga-se):

Regularmente intimado a esclarecer o procedimento adotado – Termo de Intimação Fiscal nº 01 – e após solicitar prorrogação de prazo em 16 de junho de 2013, apresentou documentação em papel e meio magnético e esclarecimentos solicitados através de expedientes resposta recepcionados nesta DEINF em 12 de julho e 02 de agosto de 2013, a saber:

- LALUR e LACS dos anos-calendário 2008 e 2009;
- Documentação societária originária nos anos-calendário 2008 e 2006 relativa à formação dos ágios amortizados, relativas a operações societárias envolvendo o fiscalizado e as sociedades nacional – Banco Itaú S.A – e estrangeiras-URUGUAI: ACO Ltda., BankBoston Uruguay S.A., OCA Casa Financeira S.A., OCA S.A. e Boston Directo S.A.- e CHILE: BKB Chile Holdings Inc.;
- Planilha demonstrativa da escrituração contábil do ágio na data de sua formação;
- Demonstrativo recolhimento IRPJ/CSLL AC 2008 e 2009.

(fls. 1176)

Diante disso, resta claro que, diferentemente de muitos outros casos julgados por essa C. 1ª Seção de Julgamento, o motivo para a exigência fiscal em face da Contribuinte não é qualquer vício ou irregularidade na formação, na quantificação ou no registro do ágio.

Na verdade - e muito claro fica no TVF - que toda a motivação e fundamentação do lançamento é de Direito, inclusive construída em *resposta* à posição da Empresa diante do questionamento fiscal sobre a ausência de adição de tal dispêndio na base tributada pela Contribuição em referência. Confira-se:

Questionado quanto à não adição destas despesas na base de cálculo da CSLL informou:

"Com relação ao embasamento legal, ressaltamos que as despesas com amortização de ágio foram adicionadas ao lucro real por conta do disposto no artigo 391 do RIR. Por outro lado, no que concerne à CSLL, tais despesas não foram adicionadas por inexistência de previsão legal."

Tendo-se verificado as mesmas situações para os anos-calendário 2010 e 2011, elaborou-se nova intimação – Termo de Intimação Fiscal nº 02 de 30 de setembro de 2013- atendida em 21 de outubro e 13 de novembro de 2013, mediante a apresentação em meio magnético dos mesmos documentos e informações solicitados na intimação anterior, inclusive em relação ao embasamento legal, conforme segue:

"Informa-se ainda que as despesas com amortização de ágio foram adicionadas no Lucro Real com base no artigo 391 do RIR, por sua vez, relativamente a base de cálculo não houve inclusão por falta de previsão legal."

(fls. 1176)

E foram as seguintes as razões jurídicas para a exação fiscal em tela, a seguir integralmente colacionadas:

Para deslinde da matéria trazemos o embasamento legal relativo à matéria em análise, art. 57, da Lei nº 8.981/95 e 13, III, da Lei nº 9.249/95:

"Lei nº 8.981/95"

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

"Lei nº 9.249/95"

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;"

A IN SRF nº 390/2004 dispõe que para se apurar a base de cálculo da CSLL, deve-se utilizar dos mesmos procedimentos adotados para cálculo do lucro real, conforme seu art. 44:

"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 arts. 104 a 106."

Assim, não há mais espaço para divergir do entendimento desta Fiscalização para dar ouvidos aos argumentos do fiscalizado ante a expressa exteriorização do entendimento a ser seguido pelos órgãos de administração tributária federal de que as despesas com amortização de ágio são indedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, conforme art. 391, do RIR/99, e art. 44, da IN SRF nº 390/2004.

Nem se alegue que a amortização a que se refere o art. 44, da IN SRF nº 390/2004 não é aquela decorrente do ágio na aquisição de investimentos. Referido artigo se encontra na Subseção I – Da Depreciação, Amortização e Exaustão, da Seção VI – Das Despesas Operacionais, do Capítulo VI – Do Resultado Ajustado. Do mesmo modo, o art. 391, do RIR/99, que ampara, como já vimos, para o IR, a indedutibilidade da amortização do ágio, se encontra na Seção IV – Outros Resultados Operacionais, do Capítulo V, do RIR/99, destinado à apuração do Lucro Operacional.

E, de fato, a interpretação contida no art. 44, da IN SRF nº 390/2004 é a que melhor se coaduna com os demais comandos relativos à amortização do ágio. Se assim não o fosse, não faria sentido o tratamento tributário especial dado pelo art. 7º, da Lei nº 9.532/97 (art. 386, do RIR/99). É que referido dispositivo legal permite que se deduza, em cinco anos, a amortização do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão e se encontra regulamentado no art. 75, da IN SRF nº 390/2004. Na hipótese de possível alegação de a amortização do ágio já houver sido descontada na apuração da CSLL a norma restaria completamente despicinda, já que referido ágio já teria, no mais das vezes, sido completamente amortizado, não havendo espaço para a dedução, como possibilita a lei, nos casos de reorganização societária (fusão, cisão, incorporação).

Do exposto, procede-se ao lançamento no que tange à apuração da CSLL devida.

(fls. 1176 e 1177)

Diante da insurgência da Recorrente contra tal fundamento em sede de Impugnação, a DRJ *a quo* endossou tal posicionamento fiscal, em suma, afirmando que:

5.4. Quanto à questão da necessidade de adição da despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, peço licença para transcrever parte do voto proferido pela julgadora Adriane Terumi Futigami, em acórdão da 10ª. Turma desta mesma Delegacia de Julgamento:

(Início da Transcrição)

“A impugnante alega que o lançamento deve ser cancelado por falta de previsão legal para a adição do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL.

Em relação às despesas com amortização de ágio, o art. 391 do RIR/99, abaixo reproduzido, determina que as mesmas não devem ser computadas na determinação do lucro real, salvo na determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento:

(...)

Por sua vez, o art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, e o art. 28 da Lei nº 9.430/96 estabelecem que devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ:

(...)

Especificamente no que tange à amortização de ágio, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 38, 44 e 75:

Instrução Normativa SRF 390/2004:

(....)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que a legislação relativa à CSLL adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no que concerne à sua amortização.

Portanto, conclui-se que a adição das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL encontra amparo na legislação que rege a matéria.

(...)

“10.1.1 Ainda que assim não fosse, a despeito do entendimento firmado nos julgados administrativos colacionados, segundo os quais não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição das despesas com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, é de reconhecer exatamente o contrário. Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do

legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido ou o resultado contábil do período de apuração torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

10.1.2 Também seria desnecessário a existência de um comando legal que autorize a exclusão, por exemplo, dos resultados positivos de participação societária e da amortização do deságio de investimentos relevantes, na determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente por adoção do artigo 57 da Lei 8.981/95 em questão, que, no caso, decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos referidos ganhos à margem da incidência tributária. Em sentido contrário, como a legislação do IRPJ determina a adição dos resultados negativos de participação societária e dos valores referentes à amortização de ágio de investimentos relevantes na determinação do lucro real, objetivando igualmente a que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, em conformidade com a intenção do legislador de mantê-los distanciados da tributação das aludidas operações, agora pelo lado da redução da base imponible.

*10.1.3 É esse também o entendimento da Administração Tributária já de longa data, conforme se constata da Decisão SRRF/8ª nº 333, de 2000, publicada no DOU de 20/03/2001, na qual a Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal da SRF, em processo de consulta concluiu que “(...) a amortização do ágio decorrente de investimento avaliado pelo patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL. O valor amortizado deverá ser controlado para fins de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento”. **(final da transcrição)***

5.6. Não é demais lembrar que a autoridade fiscal deve se basear na legislação tributária vigente, à qual deve obedecer de acordo com o princípio da hierarquia, que orienta a atuação da Administração Pública.

Como se observa, tanto a Fiscalização como a DRJ *a quo* adotaram posição interpretativa na qual, alicerçada centralmente no art. 57 da Lei nº 8.981/95, estariam as despesas de ágio abrangidas na suposta *extensão*, promovida por tal dispositivo, das regras de *apuração e pagamento* do IRPJ à formação da base de cálculo da CSLL.

Frise-se que o art. 13 da Lei nº 9.249/95, inciso III, mencionado no lançamento de ofício, não é invocado pela DRJ e, por sua vez, aquele N. Órgão de Julgamento lança mão, pela primeira vez nos autos, do art. 28 da Lei nº 9.430/96, para reforçar a suposta

coincidência desse aspecto do cálculo da base da CSLL devida com as regras de apuração do IRPJ.

Essas *Autoridades* valeram-se também de normativo infralegal (Instrução Normativa SRF nº 390/2004) para a confirmação de tal posição adotada, inclusive ressaltando-se no v. Acórdão a vinculação da DRJ às normas *internas* da Receita Federal do Brasil.

Ao seu turno, a Recorrente mantém sua posição apresentada desde a Ação Fiscal, de ausência de previsão legal para tal adição, agora lhe imposta, aprofundando-se tecnicamente em tal demonstração.

Feita tal análise do caso em tela, temos que tal assunto não é novo neste E. CARF e nem nessa C. 2ª Turma Ordinária, havendo inúmeros julgados sobre o tema.

Em primeiro lugar, é certo que a base de cálculo dos tributos deve ter respaldo em Lei propriamente dita, não podendo prevalecer exação que representa incremento de oneração fiscal do contribuinte em normativo que amplia conteúdo legal ou lhe contraria.

Assim, entende-se dispensável uma análise aprofundada da Instrução Normativa nº 390/2004 como fundamento do lançamento de ofício, devendo o julgamento se focar nas previsões do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e outros dispositivos legais, que própria e devidamente arrimaram a exação e a sua manutenção, até o presente momento processual.

Ainda que em termos *práticos*, financeiros e econômicos, a CSLL possa ser encarada como um *adicional* do IRPJ, para todos os fins legais e jurídicos, trata-se de tributo próprio, até de espécie diversa do Imposto sobre a Renda, devendo-se sempre se atribuir toda a autonomia e individualidade aos seus *critérios de incidência*.

E tanto assim é que o art. 2º¹ da Lei nº 7.689/88 trata da base de cálculo desse tributo sem qualquer utilização objetiva ou *remissão* direta a aspectos quantitativos ou materiais da legislação IRPJ, trazendo previsões próprias de ajustes sobre o *resultado do período-base* para a sua obtenção efetiva.

¹ 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:
 - 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.

§ 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.

Mesmo que, com o passar dos anos, desde a sua instituição, o Legislador tenha adotado, por muitas vezes, técnica de promoção do *aplainamento* de alguns elementos da base de cálculo da CSLL com a do IRPJ, ainda assim é necessário que haja a expressa e individual determinação de inclusão de elementos que lhe incrementam.

Assim, o entendimento de que quando o art. 57 da Lei nº 8.981/95 reza que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas* estaria, de forma eficaz e adequada, prevista a obrigação do contribuinte adicionar despesas de ágio à base de cálculo da Contribuição em referência, faz cair por terra essa sua individualidade, posto que residi em tal raciocínio, praticamente, uma extensão geral e automática das regras de *quantificação* do lucro real à base da CSLL.

Entende-se que a menção feita pelo Legislador a *apuração e pagamento* pode até diretamente se relacionar ao critério temporal dessa Contribuição, referente à sazonalidade do vencimento da obrigação tributária, mas, certamente, não aos seus critérios materiais e quantitativos.

Nesse sentido, existe *ressalva* no próprio texto da norma expressamente preservando a independência da base de cálculo e das alíquotas da CSLL. Confirma-se:

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

Lembre-se também que a *interpretação extensiva* e a analogia somente têm espaço quando a Lei for omissa e, em esfera tributária, não pode representar aumento da tributação sofrida pelo contribuinte ou outros ônus fiscais.

Como derradeiro e fundamental acréscimo às razões de decidir, colaciona-se ementa e trechos do Acórdão nº 9101-002.310, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com voto vencedor do I. Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo, publicado em 08/06/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a

nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

(...)

O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Cumpre ressaltar que, outro poderia ser o meu entendimento, caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na descon sideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99, o que também não é o caso dos presentes.

A questão, portanto, como aqui se verifica, não se refere a considerações probatórias relativas a meras comprovações de despesas, mas sim, exclusivamente, de adequada compreensão do regramento legal especificamente aplicável à matéria.

Pois bem.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2º da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou: (...)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou: (...)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

(...)

Desta forma, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

Ainda, evitando-se eventual omissão, como antes abordado, o fundamento legal do inciso III², do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mencionado no lançamento de ofício, não foi sequer citado pela DRJ, caracterizando o abandono de tal argumento para a manutenção do crédito tributário ou, quando menos, a omissão sobre tal critério jurídico.

Já o art. 28 da Lei nº 9.430/96³, é trazido no v. Acórdão pela primeira vez na demanda, não constando tal fundamentação legal nas Autuações ou no TFEV, revelando-se inovação jurisdicional.

Apesar disso, esgotando o tema, primeiramente as expressões *despesas de depreciação, amortização e outros gastos* a que se refere o primeiro dispositivo trazido no TVF (art. 13 da Lei nº 9.249/95), claramente, não são dirigidas às *despesas de ágio*, tratando apenas de valores percebidos pela utilização, emprego e *exploração* de bens materiais do ativo não circulante.

E a segunda norma, invocada pela DRJ (art. 28 da Lei nº 9.430/96), certamente não dá margem à adição das despesas agora sob análise na base de cálculo da CSLL, vez que os artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei nº 9.430/96 tratam de matérias alheias ao tratamento fiscal do ágio.

Diante disso, é imperioso o cancelamento integral da *Infração 1* da Autuação combatida pela Contribuinte.

No que tange à *Infração 3*, atinente à exclusão procedida das bases de cálculo do PIS e da COFINS do valor de alienação das ações da CETIP S/A, no ano-calendário de 2011, a Fiscalização alega que teria havido legítima subscrição primária de ações, o que descaracterizaria a mera *substituição* de ativo patrimonial, como então antes mantido quando tal instituição tinha natureza da associação civil.

Por tal fato, em face do objeto social da Recorrente e sua natureza de *Banco Múltiplo*, após o evento da desmutualização, não poderiam tais ações terem permanecido no *ativo permanente*, devendo ter sido mantidas no ativo circulante.

² 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;

³ 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, 26, 55 e 71, desta Lei. (redação vigente à época dos fatos geradores)

E, partindo de tal premissa, desenvolve:

A simples verificação da regulamentação a que estão sujeitas as carteiras de investimentos dos bancos múltiplos, regidas pelas disposições aplicáveis aos bancos de investimento - Resolução CMN 2624/1999 já transcrita neste item - já caracteriza a impossibilidade de classificação das ações subscritas em seu Ativo Permanente.

Melhor explicando, o artigo 1º da citada Resolução determina que a aquisição de participações societária pelos Bancos de Investimento são “operações de participação societária de caráter temporário”.

Em caso de subscrição, o inciso IV do seu parágrafo 2º determina que ela seja “para revenda”.

Por fim e não menos importante, esta subscrição de ações por Bancos de Investimento se caracterizam como de natureza operacional, por estarem explicitamente previstas em seu objeto social.

A venda de ações constitui uma das receitas obtidas com operações usuais típicas de um banco múltiplo com carteira de investimentos.

Tais receitas constituem o próprio faturamento dessas instituições, sendo reconhecidas como operacionais pelo próprio Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – Cosif (conta 7.1.5.20.00-3 Rendimentos de Títulos de Renda Variável, do grupo 7.1 – Receitas Operacionais) e, portanto, tributadas pelo PIS e pela Cofins.

O Cosif também estabelece em seu capítulo 1 – Normas Básicas, Seção 17 – Receitas e Despesas, item 3, que as rendas obtidas tanto com as operações ativas, como com a prestação de serviços, ambas referentes a atividades típicas, regulares e habituais da instituição financeira, são classificadas como operacionais, conforme trecho a seguir:

“3 - As rendas operacionais representam remunerações obtidas pela instituição em suas operações ativas e de prestação de serviços, ou seja, aquelas que se referem a atividades típicas, regulares e habituais (destacou-se)”.

Portanto, no âmbito tributário, o faturamento corresponde à *receita bruta* de vendas de mercadorias e de serviços, compreendendo a totalidade das *receitas operacionais* da pessoa jurídica. As *receitas operacionais* são aquelas desenvolvidas em conformidade com o objeto social da pessoa jurídica. No caso dos bancos múltiplos, a venda de ações constitui uma das receitas decorrentes das operações típicas e usuais da empresa.

No mesmo sentido, acrescenta-se que a legislação fiscal fixou, a exemplo dos artigos 40, 41 e 43, da Lei 4.506/64, e artigo 11, do Decreto-lei 1.598/77, que o *lucro operacional* da pessoa jurídica é o resultado das *atividades normais* da empresa, ou seja, as que constituem seu objeto. Se assim é, o conceito *operacional* está vinculado ao conceito de *atividade normal, típica* da empresa, consoante estabelecida em seus estatutos. Portanto, a *receita operacional*, de onde se extrai o *lucro operacional*, decorre necessariamente das atividades típicas da empresa. Assim, os ingressos decorrentes das atividades típicas das instituições financeiras constituem *receitas operacionais*, sujeitas à tributação do PIS e da Cofins. Confirmam-se os dispositivos citados:

(...)

Conclui-se que as receitas geradas pelas atividades típicas dos bancos múltiplos constituem receita operacional, e, portanto, incluem-se na receita bruta ou faturamento definido como base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9.718/98. Assim, ao vender ações da CETIP S.A. o fiscalizado efetivamente exerceu uma atividade típica de seu ramo de atuação e prevista em seu objeto social, obtendo receitas operacionais tributadas pelo PIS e Cofins.

(fls. 1176)

A DRJ *a quo* chancela a argumentação fiscal do lançamento de ofício e conclui que *o posicionamento adotado pela autoridade fiscal (de considerar a receita da venda de ações como receita operacional da contribuinte) guarda correspondência com a definição de receita bruta contida nos julgamentos citados, qual seja: "soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais"*.

A Recorrente, de outro lado, alega, desde a sua Impugnação, que correta a classificação de tais bens como *ativo permanente*, independentemente do evento da

desmutualização, não podendo ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS os valores percebidos em tal operação de alienação.

Diante disso, temos que este tema, igualmente àquele anteriormente enfrentado, não é novo nesse E. CARF, sendo analisado tanto na C. 3ª Seção, como nesta C. 1ª Seção de Julgamento.

Conforme apresentado, no entender da Fiscalização, considerando que a Recorrente é Instituição Financeira, que possui em seu escopo empresarial *típico* e regulamentado a transação de *participações societárias de caráter temporário*, a sua participação na CETIP teria se extinguido e as ações recebidas, obrigatoriamente, deveriam ter sido tratadas como (novo) objeto de revenda, dando caráter operacional ao produto da sua alienação.

Entende-se aqui que não procede esta fundamentação do lançamento de ofício, assistindo razão à postura e à arguição da Recorrente.

Isso pois, o que se operou, na verdade, foi uma *sucessão* de um ativo, em sentido de *substituição*, o qual a Contribuinte há muito detinha, sem qualquer intenção de alienação, devidamente registrado em seu *ativo permanente*.

Dentro da própria jurisprudência dessa C. 1ª Seção, fortemente arrimada em normas contábeis, societárias e tributárias, é certo que o propósito da aquisição e da posterior manutenção de ativo da companhia é o elemento determinante para a sua classificação contábil como ativo não circulante ou circulante.

Na presente situação, é pacífico e inquestionável que, quando primeiro obteve-se os títulos da CETIP, enquanto associação civil, não havia qualquer intenção *mercantil*. A Recorrente detinha tal participação para permitir que esta operasse na referida instituição - era, então, bem destinado à viabilização de parte das suas atividades típicas.

E, por sua vez, a *desmutualização* (que deu causa direta e exclusiva à *entrega* das ações aos associados) foi evento externo e alheio à gestão e ao controle da Recorrente. A *entrada* dessas *novas* ações não deu-se por deliberação dos sócios dessa Instituição Financeira autuada.

As circunstâncias de obtenção de tais ações, ainda que posteriormente vendidas, são *excepcionais* e muito diferentes daquelas inerentes ao corriqueiro trânsito comercial de ações e papéis transacionados por um *Banco Múltiplo* ou outra Instituição Financeira.

Inclusive, a aplicação da Resolução CMN nº 2.624/99 (norma exarada pelo Banco Central do Brasil) para determinar a natureza das ações recebidas como ativo circulante é extremamente questionável, posto que não trata de forma específica da ocorrência factual efetivamente verificada no caso concreto, claramente regulando a obtenção ordinária de participação societária para alienação, com intuito exclusivamente *transacional*, e expressamente refere-se, no mesmo art. 2º, inciso VI, invocado pelo Fisco para tanto, à atividade de participar do processo de emissão, subscrição para revenda e distribuição de títulos e valores mobiliários.

Ora, os termos *para revenda e distribuição* remetem à intenção e à razão da participação na emissão e subscrição de novas ações - e não ao destino *final* das participações. Como demonstrado, a participação da Contribuinte deu-se em razão exclusiva desta, *anteriormente*, possuir título da associação civil.

E o fato de ter se tratado de processo de *subscrição primária de ações* da CETIP S/A não desconfigura a situação de substituição de um ativo do *permanente* por outro, diferentemente daquilo arguido pela Fiscalização; afinal, esta foi a via societária, juridicamente adequada e eleita para a entrega de tais ações.

Ainda que a atividade típica da Recorrente compreenda e abranja a aquisição, a negociação e a alienação de ações, nem toda ação que esta possui automaticamente deverá ser classificada como ativo circulante e a sua alienação como receita operacional. *Mutatis mutandi*, o mesmo (ou muito semelhante) ocorre com empresas de objeto imobiliário que vendem imóveis até então empregados como sede ou em funções administrativas; e assim como empresas de revenda de computadores e material de informática que, ao decidir trocar as máquinas e acessórios utilizados pelos seus funcionários, vendem-nos.

Observando historicamente a trajetória dos ativos, do ponto de vista da Sociedade autuada, está-se diante de verdadeira *transmutação* desses títulos de entidade sem fins lucrativos, devida e corretamente registrada no *ativo permanente*, em participações societárias em sociedade anônima.

Nesse sentido, o próprio termo *operacional* compreende todo o ciclo de um determinado ativo na companhia, desde a aquisição até a alienação. Assim, não podem ser objetivamente ignoradas as circunstâncias extraordinárias da obtenção de tais ações e principalmente o propósito da aquisição dos títulos originais da CETIP - ainda que ulteriormente tenha resultado no recebimento de ações.

Sobre o tema, e precisamente tratando do Parecer Normativo CST nº 3, de 04/02/1980 (*norma* própria da Administração Tributária), confira-se trecho do voto vencido do I. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, constante do Acórdão nº 3401-003.867, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste E. CARF, publicado em 09/08/2017:

18. De outro lado, a intenção de vender ativo permanente não o torna automaticamente circulante – raciocínio, diga-se, que não se justificaria sequer diante da postura mais liberal ou do ponto vista mais lasso de contabilidade. Esta, aliás, é a orientação expressa que se depreende da leitura do Parecer Normativo CST nº 3, de 04/02/1980, que negou a possibilidade da transferência de ativos ao circulante pela simples pretensão de serem destinados à venda:

“(…) a simples pretensão da pessoa jurídica no sentido de alienar os bens destinados à utilização na exploração do objeto social ou na manutenção das atividades da empresa não autoriza, para os efeitos da legislação do imposto de renda, a exclusão dos elementos correspondentes registrados em contas do ativo permanente, devendo a cifra respectiva continuar integrando aquele agrupamento até a alienação, baixa ou liquidação do bem” – (seleção e grifos nossos).

19. *A expectativa da contribuinte de, com determinado ativo, obter um benefício futuro, ademais, não é suficiente para deslocá-lo para uma classificação diversa, afinal, como preleciona Edison Carlos Fernandes, essa é justamente a característica de qualquer ativo, seja ele circulante ou não: "(...) a evidência econômica de uma operação ou de um evento somente será reconhecida em conta de ativo se for provável a respectiva geração de benefícios futuros; a contrario sensu, os gastos ou desembolsos que não representarem suficiente probabilidade de geração de benefícios futuros, deverão ser reconhecidos como despesa". Toma-se, assim, como necessária referência, ainda, o Pronunciamento Técnico CPC nº 27, que considera ativo imobilizado o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. Neste sentido, "(...) correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens". Não é, portanto, um evento posterior que classifica o ativo, de maneira retrospectiva.*

20. *Assim, inexistente justificativa plausível para que se proceda a uma reclassificação fiscal unicamente decorrente da consciência (posterior) de que, em um segundo momento, o IPO foi exitoso: como se disse mais acima, poderia não ter sido. Logo, há de se estabelecer um segundo desdobramento importante: não é a isolada expectativa de liquidez que serve de critério para a classificação contábil. A base da contabilização deve se dar não pelo destino efetivo de um ativo, mas pela "intenção" da sociedade (causa objetiva) no momento da aquisição. No caso presente, os títulos da Bovespa e as ações da CBLC se verificam como indispensáveis à realização do objeto social da contribuinte e, por isso, foram adquiridos com o desígnio de permanência. Assim, o circulante demanda o congraçamento da intenção (expectativa de venda) no ato do reconhecimento com o critério objetivo de se estar diante de um ativo de liquidez imediata destinado à venda no contexto e uma operação mercantil e, não por outro motivo, aplica-se ao presente caso a exclusão prevista no inciso IV, § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.*

E também, nessa mesma linha aqui defendida por este Conselheiro, restou decidido no recente Acórdão nº 1401-002.157, proferido pela C. 1ª Turma dessa mesma 4ª Câmara, de votação unânime e relatoria do I. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, publicado em 02/04/2018:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2007

PIS. COFINS. DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS. ALIENAÇÃO DAS AÇÕES RECEBIDAS. VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F dos associados foram somente substituídos por ações da Bovespa Holding S.A e da BM&F S.A, havendo simples “troca” dos ativos - em devolução e dissolução patrimonial, e não “aquisição” das referidas ações que demandem nova reclassificação contábil. As ações substituídas pelos títulos recebem o mesmo tratamento fiscal e contábil a que eles estavam sujeitos.

A classificação como ativo permanente deve ser observada no momento da sua aquisição, e o investimento original não foi realizado com o fim de se obter ganho por sua venda. Era um ativo permanente porque adquirido originariamente com o objetivo de dar participação à entidade e trazer desenvolvimento de suas atividades; e que foi trocado por outro ativo, e que se colocado à venda, não perde a característica de um ativo permanente.

Em razão disso, não há o que se falar em incidência de PIS e COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2007

PIS. COFINS. DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS. ALIENAÇÃO DAS AÇÕES RECEBIDAS. VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F dos associados foram somente substituídos por ações da Bovespa Holding S.A e da BM&F S.A, havendo simples “troca” dos ativos - em devolução e dissolução patrimonial, e não “aquisição” das referidas ações que demandem nova reclassificação contábil. As ações substituídas pelos títulos recebem o mesmo tratamento fiscal e contábil a que eles estavam sujeitos.

A classificação como ativo permanente deve ser observada no momento da sua aquisição, e o investimento original não foi realizado com o fim de se obter ganho por sua venda. Era um ativo permanente porque adquirido originariamente com o objetivo de dar participação à entidade e trazer desenvolvimento de suas atividades; e que foi trocado por outro ativo, e que se colocado à venda, não perde a característica de um ativo permanente.

Em razão disso, não há o que se falar em incidência de PIS e COFINS.

Posto isso, restam também afastados os fundamentos do lançamento de ofício sobre tal matéria, devendo ser cancelado o crédito tributário referente a *Infração 3* das Autuações em tela.

Caso vencido nas matérias de mérito, cabe analisar a legalidade da cobrança de juros, indexados pela Taxa Selic, incidentes sobre as multas, contra a qual se insurge a Recorrente.

Em relação a tal tema, por unanimidade, esta C. 2ª Turma há muito acompanha o atual entendimento da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que professa ser devida tal postura fiscal, inclusive com a correta eleição da Taxa SELIC.

O trecho a seguir do Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra esse posicionamento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(...)

*Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:*

(Acórdão nº 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão nº 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão nº 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Sem necessidade de maiores aprofundamentos em relação a esse tema específico, reforçando tal posição demonstrada, confira-se trecho da ementa do recente Acórdão nº 9101-003.222, da C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como voto vencedor do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, publicado em 05/03/2018:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional. (...)

Por fim, ainda em relação à taxa adotada, incide ao caso o claro teor da Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

O mesmo entendimento foi adotado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.073.846/SP, de 25/09/2009, de relatoria do Exmo. Min. Luiz Fux, sob a dinâmica do art. 543-C do Código de Processo Civil vigente à época.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão Recorrido, para cancelar o crédito tributário remanescente do lançamento de ofício.

Caso vencido quanto à integralidade do provimento do Recurso Voluntário, voto por negar provimento ao afastamento da incidência de juros sobre as penalidades, indexados pela Taxa SELIC.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Evandro Correa Dias, Redator Designado.

Abordo neste voto a inclusão de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a respeito dos quais diverjo dos entendimentos tão bem expostos pelo i. Conselheiro Relator, com a devida vênia.

Em síntese, a recorrente alega que não há previsão legal para inclusão na base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio.

A matéria é disciplinada pelo o artigo 391 do RIR, o qual reproduz o artigo 25 do Decreto-lei nº 1.598/77:

“Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426.

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).”

A Autoridade Fiscal entendeu que a referida norma é aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL em virtude do artigo 57 da Lei nº 8.981/95:

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.”

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que a legislação relativa à CSLL adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no que concerne à sua amortização.

Verifica-se que a autoridade fiscal, também, fundamentou o lançamento no art. 13, III, da Lei n. 9.249/95.

Desta feita, urge transcrever o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995:

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:

I- de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que

trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável, (Vide Lei 9.430, de 1996)

II- das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica,

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º,

VII - das despesas com brindes

Assim, se a lei fala em "independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964" é porque mencionado artigo passa a ser considerado, também, para efeito de base de cálculo da CSLL, e o mesmo é a base legal do art. 299 do RIR/99, dispondo:

Art 47, São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa,

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da

legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

- a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;*
- b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.*

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

Conforme a interpretação explicitada pelo RIR/99, a norma do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, é ampla o suficiente para tutelar a dedutibilidade da amortização de “bens e direitos”, tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL. Nesse sentido, merece nota o voto do i. Conselheiro Luís Flávio Neto, no acórdão nº 9101002.549, de 07.02.2017:

"No entanto, no presente caso, a autoridade fiscal fundamentou o lançamento também no o art. 13 da Lei n. 9.249/95 (efl.67). O referido enunciado legal possui a seguinte redação, com destaque ao seu caput e inciso III:

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;

(...)

Note-se que o legislador ordinário dirigiu-se tanto à CSLL quanto ao IRPJ, por meio de enunciado capaz de gerar dúvidas quanto à sua extensão. Tratar-se-ia de norma geral, pertinente a quaisquer “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros”, inclusive “quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis”? Ou tratar-se-ia de norma muito mais restrita, cuja materialidade alcançaria apenas despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens?

Para este julgamento administrativo, é necessário considerar que o Regulamento do Imposto e Renda (Decreto n. 3.000/99, “RIR/99”) assumiu uma posição a respeito, como se observa da interpretação explicitada pelo seu art. 324, § 4º, que tutela a dedutibilidade de amortizações tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL:

Subseção IV. Amortização

Dedutibilidade

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Conforme a interpretação explicitada pelo RIR/99, a norma do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, é ampla o suficiente para tutelar a dedutibilidade da amortização de “bens e direitos”, tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.”

No caso sob julgamento, a amortização se refere a ágio reconhecido pelo Método de Equivalência Patrimonial, adotado em face de investimento em outras empresas (“direitos”). É necessário reconhecer que o ágio em questão pertence ao gênero dos sacrifícios suportados pela pessoa jurídica que, embora possam contribuir para os seus resultados, não são “intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”.

Portanto, conclui-se que a adição das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL encontra amparo na legislação que rege a matéria.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto negar provimento ao recurso voluntário, quanto à ausência de adição de despesas de amortização de valor de ágio na base cálculo da CSLL, nos anos-calendário 2008 a 2011,

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias