



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.731509/2013-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.221 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrente M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

CSLL. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

CSLL. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às despesas referentes a multa fiscais; e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às despesas com amortização de ágio, nos termos do relatório e voto do relator, vencido, quanto a esta última matéria, o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, que votou por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Felipe Honório Rodrigues da Costa (Suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente). Ausente o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-076140, de 20 de maio de 2015, proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (fls. 205/216), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

O presente processo cuida de Autos de Infração, lavrados em 23 de dezembro de 2013, para exigência à Recorrente, na condição de sucessora por incorporação da pessoa jurídica ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, CNPJ nº 51.423.747/0001-93, de valores a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação ao ano-calendário de 2008 (fls. 3/12).

A acusação fiscal envolveu montantes que, embora adicionados na apuração do lucro real, não foram considerados na apuração da base de cálculo da CSLL, a saber, valores lançados nas contas contábeis “6251010006/6251010007/6251070006 Multas Não Dedutíveis”, “1351010001 Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos” e “1351010002 Amortização de Ágio na Aquisição de Ex-Minoritários”.

Após a ciência, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 159/191, na qual sustentou que:

- (i) IRPJ, e CSLL apresentam bases de cálculo distintas e que; por isso, as regras de indedutibilidade de despesas previstas na legislação aplicável ao imposto de renda não podem, sem previsão legal expressa, ser simplesmente “transportadas” para o campo de incidência da CSLL— entendimento, de resto, absolutamente consolidado no CARF;
- (ii) particularmente no que diz respeito a ágio, sobre investimentos e multas, não há qualquer dispositivo legal aplicável à CSLL que imponha a respectiva adição. à base de cálculo desse tributo, de sorte que o procedimento adotado pela impugnante não merece qualquer reparo;
- (iii) todo modo, ágio e multa indubitavelmente são despesas *necessárias*; do ponto de vista da atividade do empresário, de modo que (a) para desqualificar essa *óbvia* constatação, a autoridade fiscal haveria de ter indicado algum elemento probante que, no caso concreto, conduzisse a conclusão diversa e (b) ainda que, esse conceito tivesse relevância na apuração da base de cálculo da CSLL, a exigência para dedutibilidade das despesas estaria plenamente atendida.

Na decisão recorrida, consignou-se que o teor do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não impede a aplicação dos ajustes prescritos para o IRPJ à base de cálculo da CSLL, e que “as despesas para serem dedutíveis dessa última base têm que ser necessárias, normais e usuais (da mesma forma que na apuração do lucro real)”. Especificamente quanto ao ágio, foram declinadas justificativas contábil e econômica, para a sua adição à base de cálculo da CSLL.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INDEDUTIBILIDADE. A dedução de despesas, na apuração da base de cálculo da CSLL, não prescinde da demonstração de que elas são necessárias, normais e usuais à atividade da empresa, o que, a contrário senso, resta descaracterizado quando o próprio sujeito passivo toma tais despesas como indedutíveis na apuração do lucro real. O ágio, amortizado contabilmente, deve ser adicionado ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

CSLL. NORMAS DE APURAÇÃO. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Após a ciência da decisão, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 221/248, no qual, além de breves referências aos fundamentos da decisão recorrida, repete-se, em essência, o que já alegado na Impugnação.

O presente processo foi distribuído por sorteio a este Conselheiro, em 22 de julho de 2021.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 9 de junho de 2015 (fl. 2.248) e apresentou o Recurso Voluntário, em 9 de julho do mesmo ano (fl. 2.250), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradora da pessoa jurídica, devidamente constituída à fl. 2.071.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e II, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DO MÉRITO

No lançamento de ofício, foram apontados alguns valores que deveriam ter sido adicionados pela Recorrente às bases de cálculo da CSLL. Em todos os casos, a acusação fiscal se refere ao fato de que os montantes estariam relacionados com despesas desnecessárias às atividades da Recorrente. Passemos, então, à exposição da legislação que rege o tema, para, em seguida, analisar as alegações recursais relacionadas a cada parcela.

Em primeiro lugar, a regra básica que normatiza a dedução de despesas operacionais na apuração do IRPJ/CSLL é o art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), que estabelece os critérios da necessidade, usualidade e normalidade:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Conquanto existam distinções em relação às exclusões permitidas e adições determinadas nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, os critérios acima estabelecidos tem aplicação para ambos os tributos, já que as respectivas bases de cálculo surgem, dentre outras grandezas, a partir do confronto entre as despesas e receitas operacionais.

No Auto de Infração, é apontada a infração correspondente à falta/insuficiência de adições à base cálculo da CSLL, em relação às despesas contabilizadas nas seguintes contas contábeis:

- 6251010006/6251010007/6251070006 Multas Não Dedutíveis;
- 1351010001 Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos;"
- 1351010002 Amortização de Ágio na Aquisição de Ex-Minoritários"

Todos os valores acima apontados foram adicionados na apuração do Lucro Real, de modo que não se discute aspectos relacionados à dedutibilidade em geral de tais dispêndios. A controvérsia se refere, exclusivamente, à dedutibilidade em relação à CSLL.

Para a autoridade fiscal, faltando às referidas despesas o caráter de necessidade, ou seja, não sendo elas “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, nos termos do art. 299 do RIR/99 (cuja matriz legal é o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964), não poderiam ser deduzidas da apuração da CSLL, conforme *caput* do 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:** (Destacou-se)

A Recorrente, de outra parte, argumenta que “o IRPJ e a CSLL apresentam bases de cálculo distintas, de modo que as regras de indedutibilidade de despesas previstas na

legislação aplicável ao imposto de renda não podem, **sem previsão legal expressa**, ser simplesmente “transportadas” para o campo de incidência da CSLL”.

Assim, sustenta que não haveria, em relação às despesas com ágio sobre investimentos e multas, “nenhum dispositivo legal aplicável à CSLL que imponha a respectiva adição à base de cálculo”.

Pois bem, de fato, não há identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A disposição do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 (antes e após a redação conferida pela Lei nº 9.065, de 1995, respectivamente) deixa expressa a referida independência, na medida em que, ao mesmo tempo que atrela os regimes de apuração dos referidos tributos (“mesmas normas de apuração e de pagamento”), ressalva a manutenção de bases de cálculos já previstas, **com as alterações introduzidas pela nova Lei**:

~~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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.~~

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)

Por meio da Lei nº 9.249, de 1995, de outra parte, foram estabelecidas deduções, adições e exclusões permitidas ou determinadas, especificamente, em relação a cada um dos mencionados tributos, reforçando a independência entre as referidas bases de cálculo.

Tal fato, contudo, não afasta a conclusão exposta acima, no sentido de que, previamente às adições e exclusões determinadas pela legislação de cada tributo, é impositiva a observância das regras comuns relacionadas à apuração do lucro líquido do período, notadamente, para o caso sob apreço, aquelas concernentes às despesas operacionais.

3.2.1 Das multas fiscais

No caso das multas por infrações fiscais, a indedutibilidade como custos ou despesas operacionais foi estabelecida, ainda, no art. 41, §5º, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 41. [...]

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Neste sentido, tratando-se de disposição atinente aos custos ou despesas operacionais, é determinação aplicável tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Não é válida a alegação da Recorrente de que o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, não seria aplicável à CSLL. Conforme transcrição acima, tal aplicação é ressalvada, expressamente, no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. O que se diz ali é que, à parte do critério geral estabelecido no referido art. 47 (que trata da necessidade dos custos e despesas), são estabelecidas, especificamente, outras vedações à dedução.

Neste sentido, correta a autoridade fiscal quando apontou a indedutibilidade das despesas com multas fiscais na base de cálculo da CSLL, conforme, inclusive, decidiu esta Turma Julgadora em processo da Recorrente referente a anos-calendários subsequentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. ADIÇÕES. NORMA DIFERENCIADORA. AUSÊNCIA. MESMAS REGRAS ESTABELECIDAS PARA O IRPJ.

Inexistindo norma legal que prescreva tratamento diverso para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser aplicada a mesma disciplina jurídica estabelecida para a apuração do IRPJ, inclusive em relação às adições ao lucro líquido.

CSLL. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. (Acórdão nº 1302-006.092, de 09 de dezembro de 2021, Relator Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo)

Deve ser negado provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria, portanto.

3.2.2 Das despesas com amortização de ágio

Em relação à classe de despesa em epígrafe, a regra geral é a sua indedutibilidade para o IRPJ e para a CSLL, conforme Art. 13, inciso III, 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:

(...)

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; (Destacou-se)

Para alguns, tal dispositivo teria campo de atuação restrito, a saber as despesas de amortização relativos a bens móveis ou imóveis, não se aplicando aos investimentos.

De outra parte, é sabido que há regras específicas que cuidam do ágio relativo à aquisição de investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Em relação a estes, vige a neutralidade, em termos tributários, conforme prescrição do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, aplicável às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo que, para esta última, a referida neutralidade avulta, ainda, no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988:

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

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

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

Correta, portanto, a autoridade fiscal, quando aponta:

De tal modo que, os ganhos decorrentes da aquisição do investimento não devem compor o resultado tributável, as despesas de amortização do ágio pago por este investimento também não podem compor aquele resultado. De modo análogo, assim como as perdas oriundas do investimento adquirido não podem compor o resultado tributável, também as receitas decorrentes da amortização do deságio pago não devem compor tal resultado.

Este Colegiado, em diversas oportunidades, já reconheceu que a referida neutralidade se aplica às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Neste sentido, o recente Acórdão nº 1302-005.734, de 15 de setembro de 2021, de relatoria do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, cuja ementa, no que se refere ao tema em questão, é reproduzida a seguir¹:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

Por qualquer dos dois fundamentos, devem ser rejeitadas, portanto, as alegações da Recorrente, que defende que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978, somente seriam aplicáveis ao IRPJ; e que inexistiria disposição expressa que vede a dedução das despesas com ágio na apuração da CSLL.

À luz do exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

¹ Destaque-se que o referido Conselheiro relator ressaltou o seu entendimento pessoal, no sentido de que a vedação contida no art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995, já seria suficiente para impedir a dedução da despesa com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo