



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.722652/2010-87
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.936 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006, 2007

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADES E DISTINÇÕES DO LUCRO REAL. DELIMITAÇÃO LEGAL PRÓPRIA. REGRAS DE AJUSTE DIVERSAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO OU REMISSÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO AO CÔMPUTO E DE DETERMINAÇÃO DE ADIÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A base de cálculo da CSLL é autônoma e legalmente delimitada por normas próprias, somente se verificando *identidades* com a apuração do Lucro Real quando, expressamente, assim for determinado pela legislação.

Diferentemente do Lucro Real (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), inexistente previsão legal para que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não sejam computadas no cálculo base de cálculo da CSLL e tampouco encontra-se determinações próprias para a *adição* dos valores de ágio percebido em aquisição de participações societárias. Assim, a amortização *contábil* do ágio reduz a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2 da Lei nº 7.689/88.

A norma do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 confere o mesmo tratamento do IRPJ à CSLL exclusivamente no que tange aos trâmites de apuração, vencimento e dinâmica de pagamento, expressamente ressaltando a manutenção jurídica de seus próprios critérios quantitativos - quais sejam, base de cálculo e alíquota - que devem ser tratados individualmente, em legislação própria.

A monta do dispêndio representado pelo ágio pago na aquisição da participações societárias é elemento *extraído* no *desdobramento* do custo, sendo rubrica que tem tratamento e reflexos distintos dos valores de avaliação de investimentos, sujeitos ao controle pelo Método de Equivalência Patrimonial.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NÃO ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.936 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10480.722652/2010-87

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007 decorrentes das seguintes infrações:

a) Despesas não comprovadas: despesas contabilizadas como Resultado Não Operacional (cód. 3.6), Despesas Não Operacionais (cód.3.6.2) e Compart. Desp. Intercompany – Não Operacionais (conta 441016), todas deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2007. Segundo a autoridade fiscal, intimada a comprová-las, o Contribuinte não logrou êxito em confirmá-las;

b) Despesas não dedutíveis: i) Contribuições e donativos; ii) Juros Correção Monetária - Multas s/obrigações; (iii) Multas não dedutíveis; (iv) Ordenados (Gratificação a Administradores) [CSLL recurso da PGFN]; (v) Amortização Ágio - Bahia; e (vi) Amortização Ágio – Lusitana [CSLL - recurso do Contribuinte].

Permanece em litígio as infrações indicadas no parágrafo anterior identificadas por “iv” (relativamente à CSLL no Recurso Especial da PGFN) e “v” e “vi” referente à repercussão da amortização de ágio nas bases de cálculo da CSLL (Recurso Especial do Contribuinte).

O início do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da PGFN (fls. 3628-3633) descreve bem o teor do acórdão recorrido e dos acórdãos em embargos que o integraram:

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face do Acórdão nº **1301-00.977**, prolatado pela 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara, que possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ**

Exercício: 2007, 2008

Ementa:

DESPESAS RATEADAS. DEDUTIBILIDADE.

Para que despesas rateadas entre um grupo de empresas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais às atividades das

empresas, e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustado.

CSLL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. NORMA EXPRESSA.

NECESSIDADE.

Despesas indedutíveis na determinação do lucro real não são, necessariamente, indedutíveis na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Em homenagem ao princípio da legalidade, glosas de despesas na apuração da base de cálculo da CSLL devem estar devidamente lastreadas em normas legais autorizadoras da providência.

A simples alegação de erro na denominação do dispêndio, desprovida de elemento de comprovação, não tem o condão de afastar a imputação feita pela autoridade fiscal. Em outra vertente, se a despesa relaciona-se a ágio incorrido na aquisição de participação societária, em virtude da neutralidade fiscal das normas decorrentes do denominado método de equivalência patrimonial, sua eventual amortização contábil não pode gerar efeito nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DESPESAS RATEADAS.

Não comprovado que as despesas atribuídas ao sujeito passivo por rateio entre empresas do grupo correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, tem-se por não comprovada a legitimidade do lucro líquido tomado como ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL.

MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFASTAMENTO.

A aplicação da multa de 75% nos casos de lançamento de ofício está prevista em lei (Lei nº 9.430/96, art. 44), não podendo ser afastada pelo julgador administrativo.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a glosa das despesas a que se refere o item 2 dos autos de infração, salvo a glosa das despesas com ágio que fica mantida, nos termos do voto do Redator designado. Vencido, unicamente neste ponto, o conselheiro Relator Valmir Sandri que afastava a glosa de outras despesas em maior extensão.

Em 06/12/2012, a Fazenda Nacional opôs EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, fls. e-3579/3582, alegando existência de CONTRADIÇÃO entre a parte dispositiva do acórdão e o seu voto condutor.

Em virtude da oposição dos embargos, a 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara prolatou o acórdão n.º 1301-001.317, fls. e-3587/3590, no qual resta consignada a seguinte ementa:

VÍCIO DO ACÓRDÃO - OMISSÃO - CONTRADIÇÃO

Constatado ter sido omitida informação, na redação do acórdão, de que o cancelamento da glosa se referia unicamente à CSLL, resultando em contradição entre a decisão e o voto, acolhem-se os embargos para sanar o vício.

Diante do acolhimento dos embargos opostos pela Fazenda Nacional, a parte dispositiva do acórdão n.º 1301-00.977 passou a ser a seguinte:

*ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, **para excluir da matéria tributável relativa à CSLL** os valores correspondentes à falta de adição à base de cálculo das despesas indedutíveis a que se refere o item 2 dos autos de infração, salvo a glosa das despesas com ágio que fica mantida, nos termos do voto do Redator designado. Vencido, unicamente neste ponto, o conselheiro Relator Valmir Sandri que afastava a glosa de outras despesas em maior extensão. [grifos do despacho]*

Em 06 de maio de 2014, a Fazenda Nacional opôs novos EMBARGOS (fls. e-3593/3596), por meio do qual assinalou:

[...]

Consta do termo de encerramento da ação fiscal que os lançamentos decorreram de glosa de despesas não comprovadas (item 2.2.2) e de falta de adição de despesas não dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (itens 2.1.1 e 2.2.1).

*Em sede de apreciação dos Embargos de Declaração opostos pela União a Eg. Primeira Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF acolheu os Embargos para rerratificar a parte dispositiva do Acórdão n.º 1301- 00.977, para **excluir da matéria tributável relativa à CSLL os valores correspondentes à falta de adição à base de cálculo das despesas indedutíveis referentes a: juros/correção monetária, multas sobre obrigações, multas não dedutíveis e ordenados (gratificação a administradores).***

Mencionado acórdão então passou a ter a seguinte redação:

*Não obstante, o dispositivo do acórdão está em patente contradição com o voto e consequentemente com o Auto de Infração. O dispositivo do acórdão confirma o afastamento da glosa sobre "valores correspondentes a **falta de adição à base de***

cálculo das despesas indedutíveis a que se refere o item 2 dos autos de infração " , quando, na realidade, s.m.j., deveria se referir ao item 1.

*O item 1 do Auto de Infração refere-se à falta de adição das despesas indedutíveis: **juros/correção monetária, multas sobre obrigações, multas não dedutíveis, ordenados (gratificação a administradores)** e amortização de ágio. [grifos dos embargos]*

Em sessão realizada em 03 de maio de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara prolatou o acórdão n.º 1301-001.998, cuja ementa transcrevo abaixo.

VÍCIO DO ACÓRDÃO. CONTRADIÇÃO

Constatado contradição na redação da parte dispositiva do acórdão embargado e o auto de infração, de que os valores correspondentes a falta de adição à base de cálculo das despesas indedutíveis a que se refere ao item 2 dos autos, quando na realidade se trata do item 1 dos autos, acolhem-se os embargos para saneamento do vício.

Retificada a parte dispositiva do acórdão n.º 1301-00.977 por meio do acórdão n.º 1301-001.998, a Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial suscitando divergência em relação à seguinte matéria: indedutibilidade de despesas da base de cálculo da CSLL.

*Conforme restará demonstrado, o Colegiado a quo divergiu da decisão tomada por outra Câmara do CARF em relação à indedutibilidade de despesas da base de cálculo da CSLL, em clara ofensa ao que dispõe os **art. 57 da Lei n.º 8.891/91 e art. 47 da Lei n.º 4.506/64.***

*No caso, o acórdão recorrido afastou a indedutibilidade das despesas com **juros/correção monetária, multas sobre obrigações, multas não dedutíveis, ordenados (gratificação a administradores)** por entender que as despesas indedutíveis para o IRPJ não se estendem automaticamente para a apuração da CSLL.*

A Turma, em suma, apesar de reconhecer que as despesas glosadas eram indedutíveis para o IRPJ, excluiu-as da base de cálculo da CSLL, por entender que, diferentemente do que ocorre em relação ao IRPJ, não há previsão legal para considerar tais despesas indedutíveis da base de cálculo da contribuição. [grifos do Recurso Especial]

Para comprovar o dissenso foram indicados, como paradigmas, os Acórdãos n.ºs 1202-001.056 e 1202-001.141.

Vejamos suas ementas, naquilo que importa ao presente exame:

Acórdão n.º 1202-001.056

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
- IRPJ**

Exercício: 2005, 2006

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

À luz do art. 299 do RIR/99, são indedutíveis as despesas que não estejam estreitamente vinculada as atividade da empresa e a manutenção de sua fonte produtora, sendo admitidas somente aquelas usuais ou normais aos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica.

A redução do lucro operacional com despesas decorrentes de empréstimo repassado a terceiro sem qualquer contrapartida e sem ter relação com as atividades da mutuária não se justifica, por não se basear em um negócio jurídico real e efetivo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2005, 2006

**DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.
INDEDUTIBILIDADE.**

A indedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias também da base de cálculo da CSLL decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. Se a despesa não é necessária, não pode ser considerada como despesa operacional quando da apuração do resultado do exercício. Caso tenha reduzido o resultado indevidamente, deve ser adicionada, tanto para a apuração do IRPJ quanto da CSLL.

Acórdão nº 1202-001.141

**PAGAMENTOS DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A
DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE
DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ E
CSLL.**

Evidenciado que os diretores da autuada exerciam atividades de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, cabível o enquadramento no art. 303 do RIR/99, que prevê a indedutibilidade dos valores com despesas de gratificações e participações no resultado atribuídas aos mesmos na apuração do lucro real. A indedutibilidade dessas despesas é também aplicável na apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL.

Observo que o acórdão ao recorrido pronunciou-se pela insubsistência da glosa de despesas relacionadas a MULTAS, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - MULTAS S/OBRIGAÇÕES e ORDENADOS (GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES), com base no argumento de que, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, dentre os ajustes ao lucro líquido previstos na legislação de regência, os dispêndios em referência não foram contemplados, isto é, a legislação relativa à CSLL não contém norma que determine a adição dos valores correspondentes a esses gastos, ao lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição.

É importante notar que a glosa promovida pela autoridade fiscal teve por suporte, no caso das multas e acessórios, o disposto no § 5º do art. 344 do RIR/99, e, no que tange à gratificação de administradores, o preconizado pelo art. 303 do mesmo diploma regulamentador, abaixo reproduzidos.

[...]

Art. 344. *Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

Art. 303. *Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).*

Vê-se, pois, que o juízo acerca da indedutibilidade dos dispêndios na determinação da base de cálculo da CSLL amparou-se em normas específicas que tratam do imposto de renda pessoa jurídica, decorrendo de tal circunstância o provimento, nesta parte, do recurso voluntário interposto pela contribuinte, eis que inexistente norma de igual teor direcionada para a contribuição em questão.

Decorre de tal constatação que o primeiro dos paradigmas trazido pela Recorrente não se presta para comprovar o dissídio jurisprudencial, eis que o acórdão nº 1202001.056 diz respeito à aplicação da norma geral de dedutibilidade estampada no art. 299 do RIR/99 e trata de dispêndio que não guarda relação com os alcançados pelo acórdão recorrido.

Como bem assinala o fragmento abaixo reproduzido, extraído do acórdão nº 1202-001.056 e que também foi transcrito na peça recursal sob

análise, a glosa de despesa tratada no citado no acórdão "*não foi motivada por disposições específicas da legislação do IRPJ*". No presente processo, como já demonstrado, estamos diante de glosa de despesa na apuração de CSLL amparada em norma específica de IRPJ.

[...]

A decisão de primeira instância exonerou o crédito de CSLL, por considerar que as despesas não necessárias estipuladas no Regulamento do Imposto sobre a Renda não dão causa para autuação daquela contribuição.

Todavia, discorda-se daquela decisão, visto que a glosa das despesas não foi motivada por disposições específicas da legislação do IRPJ. *A glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas financeiras consideradas desnecessárias. Nesse caso, sua indedutibilidade também da base de cálculo da CSLL decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. [grifos do despacho de admissibilidade]*

Relativamente ao segundo paradigma (acórdão nº 1202-001.141), penso que ele efetivamente comprova a divergência, especificamente em relação à GRATIFICAÇÃO DE ADMINISTRADORES, sendo despicando o aprofundamento da análise, vez que a própria ementa do julgado faz referência expressa ao citado dispêndio e ao art. 303 do RIR/99.

Com essas considerações, conclui-se que restaram atendidos PARCIALMENTE os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial, devendo ser dado seguimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional tão somente em relação à GLOSA DE DESPESA RELATIVA A GRATIFICAÇÕES DE ADMINISTRADORES.

Intimado acerca do Recurso Especial interposto pela PGFN e do Despacho que o admitiu, o Contribuinte ofertou Contrarrazões de fls. 3709-3716, requerendo, preliminarmente, o não conhecimento do Apelo uma vez que os paradigmas colacionados simplesmente afirmaram que o art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/64 estabeleceria que não serão considerados no lucro operacional as despesas com as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes e administradores, de modo que o ponto de partida da determinação da base de cálculo da CSLL (resultado do exercício) não poderia ser afetado por essas rubricas. Concluiu, assim, que haveria ausência de identidade fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas. No mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

O Sujeito Passivo manejou ainda o Recurso Especial de fls. 3861-3876, o qual foi admitido parcialmente, somente em relação aos efeitos da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 3979-4002, cujos principais trechos reproduzo a seguir:

I - Identificação das matérias de divergência suscitadas no Recurso Especial

Primeira matéria - dedutibilidade das despesas com amortização de ágio, na apuração da base de cálculo da CSLL

[...]

II - Dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial

Tempestividade

Em 20/12/2018 o sujeito passivo tomou ciência, por via eletrônica (Domicílio Tributário Eletrônico - DTE), do acórdão de embargos n.º 1301-003.350, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem a efls. 3856. Seguiu-se o prazo de 15 (quinze) dias para recurso, com término em 04/01/2019. O Recurso Especial do contribuinte foi interposto tempestivamente em 04/01/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada a efls. 3858.

Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial

Primeira matéria- art. 57 da Lei n.º 8.981/95; art. 2.º, §1.º, alínea "c" da Lei n.º 7.689/88.

[...]

Acórdãos paradigma - aspectos formais

Primeira matéria

Acórdão n.º 9101-002.310 – CSLL anos-base 2004 a 2007 - processo 12898.001543/2009-12 - sessão de 03/05/2016

Acórdão n.º 1302-001.954 – IRPJ e reflexos, anos-base 2009 e 2010 - processo 16327.720663/2014-13 – sessão de 10/08/2016

[...]

III – Exame da admissibilidade do Recurso Especial

[...]

Primeira matéria - dedutibilidade das despesas com amortização de ágio, na apuração da base de cálculo da CSLL

Primeiramente, examinamos o entendimento do acórdão recorrido acerca da matéria. Reproduzem-se os trechos pertinentes do acórdão de recurso voluntário n.º 1301- 00.977 e daquele que o integrou, acórdão de embargos n.º 1301-003.350.

Da ementa do acórdão de recurso voluntário n.º 1301-00.977:

“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A simples alegação de erro na denominação do dispêndio, desprovida de elemento de comprovação, não tem o condão de afastar a imputação feita pela autoridade fiscal. Em outra vertente, se a despesa relaciona-se a ágio incorrido na aquisição de participação societária, em virtude da neutralidade fiscal das normas decorrentes do denominado método de equivalência patrimonial, sua eventual amortização contábil não pode gerar efeito nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL." [grifos do despacho]

Do relatório do acórdão de recurso voluntário nº 1301-00.977:

"De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal, o lançamento decorreu de glosa de despesas não comprovadas e de falta de adição de despesas não dedutíveis na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

As despesas tidas como não comprovadas correspondem a (...).

*As despesas imputadas como **não dedutíveis** correspondem a: (i) Contribuições e donativos; (ii) Juros Corr Mon - Multas s/obrigações; (iii) Multas não dedutíveis; (iv) Ordenados (Gratificação Administradores); (v) **Amortização Ágio - Bahia;** (vi) **Amortização Ágio - Lusitana.***

(...)

Quanto à segunda infração (despesas consideradas não dedutíveis) [o sujeito passivo] alegou que:

(...)

(b) As despesas relativas às contas: 410901 - Multa não dedutível; 430406 -Ágio Bahia; 430403 - Ágio Lusitana e 410001 - Gratificação a Administrador, por falta de amparo legal, não poderiam ter sido consideradas indedutíveis para fins de apuração da CSLL. já que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, determina, de forma expressa, a manutenção da base de cálculo daquela exação. [destaques do despacho]

Do voto vencedor do acórdão de recurso voluntário nº 1301-00.977:

"O ilustre Conselheiro Relator pronunciou-se pelo acolhimento parcial das razões trazidas pela autuada em sede de recurso, de modo que julgou improcedentes as glosas efetuadas a título de DESPESAS INDEDUTÍVEIS na determinação da base de cálculo da CSLL (...).

Excetuada a relacionada à amortização de ágio, o Colegiado acompanhou o entendimento do relator (...).

No que tange à **despesa com AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO**, o Colegiado também acompanhou o pronunciamento do Relator **no sentido de que** o argumento de que houve mera intitulação equivocada do dispêndio não poderia ser acolhido, vez que a alegação foi trazida sem qualquer elemento de comprovação.

Nesse diapasão, a amortização em questão foi recepcionada como relacionada à aquisição de participação societária, em que, ressalvada a excepcionalidade trazida pelas disposições do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, somente pode ser considerada para efeito de determinação **do ganho ou perda de capital**, conforme disposto no art. 426 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Ressaltou-se, ainda, que, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as normas derivadas do denominado **método de equivalência patrimonial** têm caráter de neutralidade, motivo pelo qual as contrapartidas da amortização contábil do ágio não podem afetar as correspondentes bases de cálculo.

Por tais razões, decidiu o Colegiado pela manutenção da glosa das despesas com amortização de ágio. [destaques do despacho]

Do voto condutor do acórdão de embargos nº 1301-003.350:

"(...) colo os argumentos trazidos pela DRJ, quando manteve os lançamentos embargados para que façam parte do acórdão recorrido:

'31. No tocante à amortização do ágio, acresça-se que a sua adição independentemente do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, e do art. 44 da IN SR 390, de 2004, além de uma justificativa contábil, tem uma justificativa econômica. Contábil porque a escrituração dos eventos relacionados a investimento avaliados pela equivalência patrimonial é feita no sentido de deixar os ganhos, ou perdas, à margem da incidência tributária - assim é que o resultado positivo da avaliação se constitui em exclusão na determinação do resultado ajustado da CSLL, e o ágio é controlado no Lalur, para efeito apenas de ganho de capital quando da alienação do investimento, sendo deduzido integralmente quando isso acontece.

32. Econômica porque quando se adquire um investimento por uma quantia superior ao seu valor patrimonial (por qualquer fundamento), antevê-se uma lucratividade, que, com efeito, não sofrerá tributação. Considerando que a contrapartida da amortização, lançada como despesa, afeta o resultado do período, nada mais coerente que se faça o ajuste fiscal, por meio da adição do valor deduzido, para contrabalançar o benefício. [destaques do despacho]

Com base nos excertos acima, identificam-se os fundamentos e conclusões da decisão recorrida:

1º fundamento - o argumento do sujeito passivo, de que teria havido erro no título da despesa, foi mera afirmativa, desacompanhada de qualquer elemento de comprovação.

1ª conclusão - considera-se que a despesa corresponde ao respectivo título; no caso, amortização de ágio na aquisição de participação societária.

2º fundamento - despesa com amortização de ágio pago na aquisição de participação societária só pode ser computada - no cálculo da base tributável - para apuração de ganho ou perda de capital, ou seja, apenas quando ocorra a baixa da participação societária (p. ex. alienação), nos termos do art. 460 do RIR/99; única exceção é o art. 7º da Lei nº 9.532/1997, não aplicável no caso (incorporação)

3º fundamento - a adição da amortização do ágio, para fins tributários, independe do art. 57 da Lei 8.981 e da IN SRF 390/2004, e tem justificativas contábil e econômica (explicitadas no voto).

4º fundamento - o método de equivalência patrimonial pressupõe a neutralidade para fins tributários; por este motivo, as contrapartidas da amortização do ágio (relativo a participações societárias avaliadas por equivalência patrimonial) não podem afetar as bases de cálculo de tributos.

2ª conclusão - a indedutibilidade da amortização do ágio, para fins tributários, decorre do próprio método de equivalência patrimonial, logo a despesa também é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

No contexto do recurso em exame, são relevantes apenas: 2º, 3º e 4º fundamentos e 2ª conclusão.

Fixado o entendimento do acórdão recorrido, passamos ao exame da divergência suscitada.

A Recorrente alega divergência nos seguintes termos:

"A fiscalização e a DRJ invocam o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 como fundamento para estender à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ. Com isso, entenderam que, se a amortização do ágio foi adicionado para efeito do lucro real, também deveria ter sido para apuração da base de cálculo da CSLL. Nesse ponto, o acórdão recorrido manteve o lançamento e a decisão de primeira instância (...):

(...)

(...) mesmo tendo sido reconhecido que a base de cálculo da CSLL é própria, e que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não pode ser aplicado como fundamento para estender à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ, a Turma Julgadora manteve o lançamento na parte envolvendo a amortização do ágio para os fins de apuração da

CSLL.

O inusitado é que a fundamentação para tanto é precária, tanto que isso foi reconhecido no Despacho de Admissibilidade dos Embargos de Declaração opostos pela Recorrente e no Acórdão 1301-003.350, acolhidos para sanar a obscuridade da primeira decisão. Não obstante, mesmo acolhidos os Embargos de Declaração, a relatora manifestou que seu entendimento particular seria em linha com o do recorrente (dedutibilidade) e isso prejudicou a fundamentação da decisão recorrida (pela indedutibilidade).

De toda forma, o certo é que o tema central em lide é de fácil percepção (necessidade de adicionar a amortização do ágio para efeito de apuração da CSLL) e a divergência também o é: enfrentando exatamente o mesmo tema (necessidade de adicionar a amortização do ágio para efeito de apuração da CSLL) esta c. Câmara Superior decidiu pela dedutibilidade, conforme Acórdão 9101-002.310 (doe. 02).

(...)

A divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma é evidente. O simples cotejo das ementas já é suficiente para demonstrar, analiticamente, a divergência. Seguem as ementas lado a lado para melhor visualização:

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. (...) Em outra vertente, se a despesa relaciona-se a ágio incorrido na aquisição de participação societária, em virtude da neutralidade fiscal das normas decorrentes do denominado método de equivalência patrimonial, sua eventual amortização contábil não pode gerar efeito nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.	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 n 8,981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade

	com a base de cálculo do IRPJ.
--	--------------------------------

Não obstante, tendo sido transcrito trecho do voto condutor do acórdão recorrido, a Recorrente, por cautela e para ênfase, transcreve trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

(...)

(...) em reforço, segue outro precedente em linha com o acórdão paradigma já apresentado e que, portanto, também diverge do acórdão recorrido no que tange à dedutibilidade da amortização do ágio em relação à CSLL (doc. 03):

(...)

Ou seja, também em divergência ao acórdão recorrido, a decisão acima concluiu pela dedutibilidade da amortização do ágio e esse é o entendimento que deve prevalecer no caso concreto."

Apresentada a divergência, cabem algumas considerações.

A recorrente sugere que o acórdão recorrido *reconheceu* que a base de cálculo da CSLL é própria e que o art. 57 da Lei 8.981/95 não pode ser aplicado para estender à CSLL as normas de apuração do IRPJ, *mas que, apesar disso*, manteve o lançamento na parte relativa ao ágio. Tal sugestão não corresponde aos fatos e não representa o entendimento do colegiado *a quo*. O acórdão recorrido não "reconhece" nada do que afirma a recorrente.

É fato que o acórdão nº 1301-00.977 (ora recorrido) acolheu a decisão anterior (DRJ) e manteve a glosa da amortização do ágio, na apuração da base de CSLL; contudo, manteve a glosa por entender que a neutralidade tributária decorre das próprias normas que regem o método de equivalência patrimonial, e que a adição, para efeitos tributários, tem justificativa contábil e econômica. Aliás, o acórdão de recurso voluntário foi integrado pelo acórdão de embargos do sujeito passivo (nº 1301-003.350), o qual, aclarando obscuridade, apenas esclareceu o entendimento do acórdão nº 1301-00.977, inserindo na decisão os fundamentos expostos na decisão antecedente (da DRJ), que afinal haviam sido adotados pelo acórdão de recurso voluntário.

A propósito, observa-se que a Recorrente destaca posicionamento pessoal da Relatora dos embargos, afirmando que tal posicionamento (pela dedutibilidade) *"prejudicou a fundamentação da decisão recorrida (pela indedutibilidade)"*. Cumpre ressaltar que a afirmativa da Recorrente é alheia à finalidade regimental do recurso especial, vez que não propõe divergência jurisprudencial entre colegiados, nem guarda relação com a divergência de fato suscitada. Apenas a título de comentário, e a fim de que não reste dúvida quanto à decisão vigente neste estágio do contencioso administrativo, registre-se que a manifestação da Relatora dos embargos (expressa em uma só frase) é individual, e que o acórdão

afinal prolatado nos embargos (decisão colegiada) apenas aclarou obscuridade, sem efeitos modificativos; vale dizer que apenas esclareceu o entendimento do acórdão de recurso voluntário, permanecendo a decisão embargada íntegra e inalterada.

Em que pesem as afirmativas inverídicas formuladas no recurso (já comentadas), é certo que a decisão recorrida diverge dos paradigmas, quanto à dedutibilidade da despesa com amortização de ágio, para efeito de apuração da base de CSLL.

Passamos ao exame dos paradigmas.

O primeiro paradigma é o acórdão nº 9101-002.310. Transcrevem-se trechos relevantes para exame da divergência.

Do voto vencedor do paradigma nº 9101-002.310:

"Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal, bem como a Ilustre Relatora, entenderam que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea "c", da Lei n 7.689/99.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa, nada tendo à ver com o MEP.

Ou seja, o que se está aqui a tratar, não é de elementos fáticos probatórios, mas tão somente da existência ou não de base para que o Fisco, ao exigir a adição de despesas com amortização para fins da apuração do Lucro Real, assim também o faça/exija para a CSLL.

(...)

(...) 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.

(...)

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."

Consideramos demonstrada a divergência frente ao primeiro paradigma, acórdão nº 9101-002.310.

Passamos ao segundo paradigma, acórdão 1302-001.954, com a transcrição dos trechos julgados relevantes.

"[O] entendimento da DRJ está registrado no seguinte trecho do acórdão recorrido, a seguir transcrito:

'(...) No caso ora em análise, o Banco Bradesco adquiriu ações do Banco BEC e as utilizou para integralização de capital na Oregon, empresa que não tinha atividades operacionais, conforme informado pela fiscalização. Em seguida, a impugnante incorporou a totalidade das ações da Oregon, que se tornou sua

subsidiária integral. Dias depois, a impugnante, Alvorada Cartões, Crédito, Financiamento e Investimento S.A., incorporou a Oregon, tornándose detentora da participação societária no Banco BEC. Dois meses depois, a impugnante incorporou o Banco BEC e passou a deduzir as despesas com amortização do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

Verifica-se que a operação inicial (aquisição de ações do Banco BEC pelo Banco Bradesco) foi efetuada entre partes independentes, tendo o adquirente efetivamente pago nas aquisições valor superior ao patrimônio líquido, decorrendo daí um ágio. A regra especial prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97 somente poderia ser aplicada se a absorção patrimonial tivesse ocorrido entre eles.

Entretanto, foram realizadas outras operações societárias entre empresas do Grupo Bradesco que tiveram como resultado a transferência da participação societária no Banco BEC para a impugnante.

(...)'

O fundamento central em que se baseou a DRJ para negar provimento à impugnação, portanto reside no entendimento de que a falta de autorização legal expressa para a transferência de ágio para a recorrente, na forma como apresentada, impede a dedução dos valores de ágio originalmente pagos pelo Bradesco, na aquisição do controle societário do BEC.

(...)

Passo, assim, à análise das razões de decidir da DRJ e das razões de defesa da recorrente (...).

(...)

Nesse caso concreto, entendo que, não afastou a possibilidade de amortização do ágio (art. 386, Dec. nr. 3.000/99) as movimentações realizadas pelo Grupo Bradesco. Isso porque, no "filme" específico analisado, houve efetivamente o pagamento de ágio pelo Bradesco na participação do processo de privatização do BEC.

Outro fator observado, que pode igualmente assegurar a possibilidade de amortização do ágio, refere-se ao fato de que a recorrente já era subsidiária integral do Bradesco na data da aquisição com ágio das ações do BEC.

(...)

Finalizando essa análise, verifico que não há divergência em relação ao entendimento da recorrente de que não há vedação legal para as transferências de participação societária,

acompanhadas do ágio, realizadas no presente caso, e a consequentemente dedução das despesas com amortização do ágio, após a incorporação do BEC pela recorrente, em conformidade com os excertos dos acórdãos retro citados.

Assim, com base em todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para considerar devida a amortização de ágio em questão.

(...)

Amortização do Ágio na CSLL

(...)

*A recorrente sustenta que não há previsão legal para tanto, pois o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (**numerus clausus**), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, citado pelo Agente Fiscal no TVF), não indicou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.*

As razões da recorrente ainda se baseiam no entendimento de que os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Salienta que, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo o que não ocorre para o caso específico. Concluiu no sentido de que não deveria prosperar o entendimento da DRJ ao consignar que a legislação relativa à CSLL adotou as mesmas regras previstas ao IRPJ.

Vejo que, assiste razão à recorrida e considero válidas as conclusões de que (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos em lei; (ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira, até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, em relação à CSLL, o ágio é dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

Com base em tais fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para que não haja adição das despesas de ágio na base de cálculo CSLL." [destaques do despacho]

Embora a situação fática apreciada no segundo paradigma tenha características específicas, ausentes no presente processo (transferência de ágio entre empresas do mesmo grupo), consideramos que tais diferenças não foram determinantes para o entendimento do paradigma, no que tange à necessidade de adição à base de cálculo da CSLL. Neste ponto, o paradigma simplesmente entende que a despesa com amortização do ágio é dedutível na apuração da base da CSLL, e que não há previsão legal para a exigência de sua adição.

Assim sendo, consideramos demonstrada a divergência entre o acórdão recorrido e o segundo paradigma.

Intimada acerca do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de Admissibilidade, a PGFN apresentou Contrarrazões de fls. 4120-4133, aduzindo, em apertada síntese:

- preliminarmente, requer o não conhecimento do recurso, pois: o Contribuinte não teria demonstrado a similitude dos casos concretos cotejados; acórdãos recorrido e paradigmas não guardariam similitude fática; o escopo do recurso especial de divergência seria uniformizar teses jurídicas, o que não teria ocorrido no caso concreto, não havendo tese a ser uniformizada porque a matéria já estaria pacificada no âmbito da 1ª Turma da CSRF; se a glosa da dedução de amortização de ágio já teria sido mantida, não haveria utilidade no recurso que busca sua apuração na base de cálculo da CSLL;
- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

1.1 RECURSO ESPECIAL DA PGFN

O Recurso Especial é tempestivo.

Conforme relatado, o Contribuinte foi intimado acerca do Despacho de Admissibilidade que admitiu parcialmente o Apelo Fazendário e, em suas Contrarrazões, ofereceu resistência ao conhecimento desse recurso, aduzindo que os paradigmas colacionados simplesmente afirmaram que o art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/64 estabeleceria que não serão considerados no lucro operacional as despesas com as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes e administradores, de modo que o ponto de partida da determinação da base de cálculo da CSLL (resultado do exercício) não poderia ser afetado por essas rubricas. Concluiu, assim, que haveria ausência de identidade fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas. No mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

Não assiste razão ao Contribuinte.

O citado art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/64 é justamente a base legal do art. 303 do RIR/99, fundamento utilizado pela autoridade fiscal para exigência de IR, e com base no art. 57 da Lei nº 8.981/95, também à CSLL. Tal exegese foi acatada no único paradigma admitido no Despacho de Admissibilidade, mas foi refutada no acórdão recorrido em que entendeu-se que tal indedutibilidade somente se limitada à apuração do lucro real, não havendo aplicação automática desse dispositivo na apuração da CSLL, que possui legislação específica quanto à determinação de sua base de cálculo.

Nesse contexto, não sequer que se falar em arcabouços fáticos distintos entre os acórdãos paragonados, uma vez que, não havendo discussão quanto a tratar-se de gratificações ou participações atribuídas a administradores, trata-se de evidente divergência na interpretação da legislação tributária.

Desse modo, voto POR CONHECER do Recurso Especial da PGFN.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

A PGFN foi intimada acerca do Apelo do Contribuinte e do Despacho que o admitiu parcialmente e apresentou Contrarrazões questionando o conhecimento do recurso.

No que diz respeito à amortização de ágio e seu cômputo na determinação da base de cálculo da CSLL, alega a PGFN que:

- o Contribuinte não teria demonstrado a similitude dos casos concretos cotejados;
- os acórdãos recorrido e paradigmas não guardariam similitude fática;
- o escopo do recurso especial de divergência seria uniformizar teses jurídicas, o que não teria ocorrido no caso concreto, não havendo tese a ser uniformizada porque a matéria já estaria pacificada no âmbito da 1ª Turma da CSRF;
- se a glosa da dedução de amortização de ágio já teria sido mantida, não haveria utilidade no recurso que busca sua apuração na base de cálculo da CSLL.

Não lhe assiste razão.

Como bem delineado no Despacho de Admissibilidade, tanto no acórdão recorrido, quanto no paradigma, não há discussão quanto à existência do ágio, e tampouco sobre a existência de norma específica que determina a adição do ágio amortizado à apuração da base de cálculo do IRPJ quando não preenchidos os requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Em consequência, a ausência de similitude fática poderia certamente causar embaraços ao conhecimento do recurso especial de divergência caso seu objeto fosse a exigência de IRPJ.

Mas o Apelo do Contribuinte diz respeito tão somente à suposta inexistência de base legal para a indedutibilidade (ou adição) do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL. E, nesse ponto, os acórdãos paragonados divergem frontalmente.

Nesse sentido, os fundamentos dos acórdãos recorrido e paradigmas se contrapõem no que diz respeito à possibilidade, ou não, do cômputo de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, quer reduzindo o resultado contábil do período, ou, se reduzido, mediante adição do ágio amortizado na determinação da base de cálculo dessa contribuição.

No que diz respeito à suposta inexistência de divergência atual sobre a matéria, apontada pela PGFN, não é pressuposto regimental para conhecimento de recurso especial, exceto se acórdão recorrido adotasse entendimento estampado em Súmulas do CARF, nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, o que não é o caso.

Por fim, com a devida vênia, não faz sentido a afirmação da PGFN de que a manutenção da glosa de amortização de ágio já seria suficiente para manter a exigência de CSLL. Ora, o acórdão recorrido deixou claro seu entendimento no sentido de que não haveria base legal, em qualquer hipótese, da dedução de ágio amortizado na apuração da base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, o acórdão paradigma entende que não haveria previsão legal para adição do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL, uma vez que não haveria identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL, e, havendo dispositivo legal que vedasse, via de regra, a dedutibilidade de amortização de ágio na apuração do lucro real, tal vedação não poderia ser aplicada de forma automática à CSLL.

Vê-se, assim, que a toda evidência, o acórdão paradigma reformaria o entendimento firmado no acórdão recorrido, o que, indubitavelmente, confirma que o Contribuinte logrou êxito na demonstração da divergência em relação a essa matéria.

Assim, sendo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL – GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES – BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Sobre o tema, este colegiado já firmou entendimento no sentido contrário à pretensão fazendária, conforme muito bem fundamentado no Acórdão nº 9101-002.788, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura:

Sobre a extensão de regras do IRPJ na apuração da base de cálculo da CSLL, transcrevo excerto do Acórdão nº 9101-002.396, do Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que:

xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.

É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional — que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL — e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.

(...)

Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:

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:

[...]

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Precisamente nesse contexto, para as despesas do caso concreto há expressa previsão legal para estender à CSLL as regras de dedutibilidade do IRPJ. A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é a matriz legal do art. 299 do RIR/99.

E, no caso concreto, as despesas de natureza específica (como a do art. 304 do RIR/99), **em tese**, submetem-se às normas gerais previstas para as despesas dispostas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Para serem dedutíveis, devem ter os **atributos de usualidade, necessidade e normalidade**, além de outros requisitos especiais a depender do tipo do dispêndio. E, se o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 dispõe que não dedutíveis despesas que não preencham tais atributos, a despesas do caso concreto devem ser adicionadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, recentemente, foi editada pela Receita Federal a IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 que dispõe, dentre outros assuntos, sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas.

A instrução normativa apresenta no "ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO", uma tabela no qual consta uma relação de ajustes ao lucro líquido e a aplicabilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No que concerne à infração em debate, consta na linha 85:

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
85	Participações nos Resultados e Gratificações	Os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.	Sim	Não	

Trata-se precisamente do direito tratado no caso concreto.

E o órgão encarregado pela administração dos tributos de competência da União manifestou-se expressamente, com base no art. 100 do CTN, ao expedir ato normativo, norma complementar de lei, no sentido de que, ao contrário do aduzido pela Fiscalização, não cabe adição à base de cálculo da CSLL os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

[...]

Portanto, **para o caso concreto, em que há manifestação expressa e direta sobre a matéria, pelo órgão responsável pela administração dos tributos de competência da União**, entendo que devo me render ao comando expresso na instrução normativa.

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a autuação relativa à CSLL.

2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E SEUS EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL [VOTO VENCIDO]

Em síntese, a Recorrente alega que o lançamento que a decisão recorrida deve ser reformada, pois não se sustentariam os seus fundamentos quanto à suposta ausência de previsão legal para a indedutibilidade do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

Divirjo de tal entendimento.

Conforme já me pronunciei, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

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) [grifos do precedente]

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente

esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o “*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*”. Veja-se:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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

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

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

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

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

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]

[...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, *verbis*:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

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).

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

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

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

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

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

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição¹. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

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

(...)

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios

financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

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

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

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

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por

ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"², não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

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

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão "decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração" dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da

² 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 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.

equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.**

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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

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

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

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

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

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

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

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

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o

resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)

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

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

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

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Assim sendo, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER dos Recursos Especiais, e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da PGFN, e negar PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Fl. 34 do Acórdão n.º 9101-005.936 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10480.722652/2010-87

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado.

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no que tange ao mérito do Recurso Especial da Contribuinte, em relação ao tema do tratamento do ágio pela legislação própria da CSLL, registro, a seguir, a posição vencedora em julgamento.

Tratamento do Ágio na apuração da CSLL

Como se observa do voto vencido, a conclusão do I. Relator para negar provimento ao *Apelo* da Contribuinte foi, em resumo, de que *em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.*

Pois bem, antes de tudo, é da **maior** importância registrar que a *materialidade*, a *existência* e a *realidade* das operações que deram origem ao ágio deduzido não estão, agora, sob debate, sendo tema que nessa C. Instância especial mostra-se incontroverso na lide, a qual apenas versa sobre a aplicabilidade e o alcance de normas legais para a devida fundamentação da glosa de dispêndios com ágio percebidos, da base de cálculo da CSLL.

A questão do tratamento do ágio pela legislação própria da CSLL não é nova, havendo vasta jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF e, mais recentemente, dessa C. 1ª Turma da CSRF, sendo de amplo conhecimento dos habituais e recorrentes operadores do contencioso administrativo tributário federal.

Para este Conselheiro, a resolução da matéria é relativamente simples e não demandas grandes *incursões* exploratórias jurídicas, conforme antes já manifestado no v. Acórdão nº 1402-003.119, proferido ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 26/07/2018.

E, muito recentemente, já no âmbito desta C. 1ª Turma da CSRF, na condição de Relator do v. Acórdão nº 9101-005.773, exarado em sessão de 09 de setembro de 2021 e,

também do v. Acórdão nº 9101-005.865, proferido em sessão de 10 de novembro de 2021, a mesma posição foi adotada e, derradeiramente, prevaleceu.

É certo que uma das maiores controvérsias sobre a instituição e a incidência da CSLL sempre foi a *proximidade* de sua base de cálculo com o Lucro Real - sobre o qual o IRPJ recai, dentro da sua mais tradicional modalidade de apuração.

Porém, principalmente após as alterações promovidas nas estruturas da *regra matriz* dessa Contribuição Social, ainda no início dos anos 1990, restou clara a preocupação do Legislador federal em esclarecer a precisa delimitação de sua base quantitativa de incidência, assim como as *identidades* e *disparidades* com a base tributável do IRPJ.

Em resumo, temos que, inicialmente, a Lei nº 7.689/88 instituiu em seu art. 2º que a base de cálculo da CSLL seria o *valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*.

Logo depois, foi editada a Lei nº 8.034/90, que além de promover alterações na legislação do IRPJ, referentes a incentivos fiscais de comércio exterior e desenvolvimento regional, no seu art. 2º melhor deu *forma* e concretude à base impositiva dessa *nova* Contribuição Social de 1988, determinado expressamente para o seu cálculo a *adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base e do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda*.

Na mesma esteira, de maneira bastante *simétrica*, também fixou-se lá, textualmente, a determinação de exclusão *do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita e do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, não dedutíveis da determinação do Lucro Real, que tenham sido baixadas no curso de período-base*.

Posteriormente, inclusive já dentro de um cenário bastante amadurecido de embates judiciais, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei nº 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei nº 9.065, a qual determinou no seu art. 57 que *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.

Claramente, aqui, vê-se uma confirmação da aproximação da dinâmica de apuração, vencimento e pagamento da CSLL e do IRPJ - mas ressalvada, expressamente, a manutenção de seus próprios critérios quantitativos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, veiculados em legislação própria.

Ainda no mesmo ano, foi publicada a Lei nº 9.249/95, a qual, apesar de estabelecer mais *coincidências* pontuais na obtenção da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, paradoxalmente, tratou-as, manifestamente, de forma independente, individual e autônoma, firmando que:

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;

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.

1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

(destacamos)

O próprio voto vencido não se vale do art. 13, acima colacionado, como fundamento para a manutenção da exigência de adição do ágio. Mas, mesmo assim, registre-se que não há dúvidas que a dedução fiscal sob investigação não está registrada nas hipóteses específicas de tal dispositivo.

Acima de qualquer questionamento, resta certo que não existe identidade jurídica pressuposta entre o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL, pois, simplesmente, assim não determinou o Legislador no art. 2º da Lei nº 7.689/88 ou em qualquer outra regra delineadora dos critérios material (ou até do *tatbestand*) e quantitativo, próprios dessa Contribuição Social em comento.

Além disso, mesmo considerando que ambas bases tributáveis têm origem *aritmética* nos primordiais *resultados* contábeis percebidos pelas entidades, todos os ajustes, adições e exclusões devem ser expressamente trazidos em legislação própria, pertinente,

textualmente direcionada à CSLL – ou, da mesma forma, apenas ao IRPJ. Nesse sentido, confira-se o comentário do Professor Ricardo Mariz de Oliveira³ sobre o tema:

Tal como com relação ao IRPJ, a base de cálculo da CSL é o lucro líquido apurado contabilmente segundo a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, o qual funciona apenas como ponto de partida para determinação dessa base de cálculo, pois a partir dele é que são feitos os ajustes de acréscimos de débitos contábeis fiscalmente indedutíveis e as exclusões de créditos contábeis não tributáveis, além de outros ajustes prescritos ou autorizados pela lei tributária. (...)

Quanto aos ajustes no lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSL, já vimos acima que são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ se aplica à CSL.

Quando a Lei nº 9.532/97 trouxe a regulamentação da dedução do ágio fundamentado em rentabilidade futura, não houve qualquer prescrição de seu alcance à CSLL, inclusive mencionando o art. 7º, expressamente, o termo *Lucro Real*. No mais, o resto da legislação relativa a esta Contribuição Social é também silente em relação a tal modalidade de *dispendio* incorrido nas aquisições societárias.

Aqui podem ser erigidas diversas leituras e interpretação sobre essa (in)ocorrência legislativa.

Existem aqueles que, partindo de uma premissa de *identidade* da regra geral de exclusão de despesas do IRPJ e da CSLL, consubstanciada no art. 47 da Lei nº 4.506/64, supostamente reafirmada pelo final da redação do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 - e somada ao entendimento de que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 trouxe, na verdade, uma *benesse* ou uma *exceção* à regular apuração do Lucro Real - a ausência de sua extensão literal à CSLL culminaria, na verdade, em impossibilidade de dedução das despesas de ágio da monta ajustada do *lucro* onerada por tal Contribuição Social.

Tal entendimento encontra-se estampado no v. Acórdão nº 1402-003.858, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Evandro Correa Dias, publicado em 21/06/2019, onde se estabeleceu que *como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.*

³ *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo : Quartier Latin, 2008. p. 976.

Alcançando conclusão semelhante, outros entendem que, com a alteração promovida pela Lei nº 8.034/95 no art. 2º da Lei nº 7.689/88, qualquer oscilação quantitativa relacionada aos valores de investimentos societários, controlados pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP, seria neutra para fins de apuração da CSLL. Como a própria natureza da mensuração e controle dos investimentos em que o dispêndio de ágio foi percebido se daria por meio de tal metodologia, não haveria, então, em se falar de sua dedutibilidade *fiscal* da Contribuição Social – conforme, inclusive, arrima o entendimento alcançado ao fim do voto vencido do I. Relator.

Contudo, entende-se, *data maxima venia*, que ambos entendimento são manifestamente improcedentes, equivocados e contrariam a materialidade da *regra matriz* da CSLL - a qual está muito evidente, clara e profundamente delineada na legislação vigente - e dependem da aplicações de normas típicas e exclusivas da obtenção do Lucro Real, e da desconsideração do *iter*, legalmente regulado, da extração da base tributável dessa Contribuição Social para a sua *hipotética procedência*.

Nessa linha, em termos mais abstratos e em primeiro lugar, na medida que a despesa do ágio, na compra da participação societária, foi incorrida (fato não questionado agora, dado como incontroverso nessa C. Instância especial), representando dispêndio empresarial de investimento da entidade, pela sua própria natureza, a dedutibilidade é certa e está garantida, até eventual questionamento fundamentado pelo Fisco, nos termos da regra do art. 299 do RIR/99, *atual* art. 311 do RIR/18.

Mais do que isso: na manutenção dos registros contábeis e mecanismos de obtenção do *resultado*, tal rubrica, naturalmente, consta como elemento redutor.

Não sendo aplicável à CSLL a disposição do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, que historicamente impedia o cômputo dos valores de ágio e deságio do Lucro Real, este prevalece na obtenção do *lucro líquido*, não existindo qualquer fundamento legal para exigir a adição desses valores de ágio amortizados contabilmente na extração da base de cálculo dessa Contribuição Social.

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, são *requisitos* legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repita-se: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o *lucro*, percebido pela entidade empresarial, antes dos ajustes legais, para fins de apuração de tal Contribuição Social.

Endossando tal posição, consta o seguinte do v. Acórdão nº 9101-002.310, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, de redatoria do I. Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo, publicado em 08/06/2016:

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.

No presente caso, uma vez que não subsiste nesse julgamento o questionamento sobre a materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, (não podendo haver *reformatio in pejus*), não se apresentam fundamentos legais válidos e propriamente aplicáveis para motivar a adição procedida na Autuação.

Por fim, deve ser afastada a ótica de tratar tais registros, para fins de apuração da base da CSLL, exclusivamente e como mera oscilação quantitativa em *avaliação do investimento pelo MEP* – que supostamente guardariam total *neutralidade* – posto que, assim, ignora-se a ocorrência, material, do próprio dispêndio, em si considerado (conforme aceito pelo próprio I. Relator *a quo*) e, principalmente, que o ágio sempre foi controlado de forma contábil de maneira *destacada, distinta e independente* do valor patrimonial do investimento adquirido, conduzindo a um reflexo fiscal muito diverso.

Posto isso, é correta e devida a pretensão da Contribuinte.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, para cancelar as exigências de CSLL referentes aos valores de ágio, reformando o v. Acórdão nº 1301-00.977.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado