



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

Processo nº 12898.001543/2009-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.963 – 1ª Turma Especial
Sessão de 7 de maio de 2014
Matéria AI - IRPJ e reflexos
Recorrente VALEPAR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Na esfera judicial já é pacífico o entendimento da inexistência de coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, de cobrança de certo tributo, quando a concessão de segurança (writ) diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado. A coisa julgada que impede tratamento diverso em âmbito administrativo limita-se a matéria em discussão. Lançamento relativo a outro período de apuração baseado em entendimento diverso de anterior decisão não configura ofensa à coisa julgada.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não há mudança de critério jurídico quando o *novel* lançamento teve por escopo os mesmos fatos e fundamentos jurídicos que motivaram a ação fiscal anterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que estabeleça a adição dessa rubrica. Na verdade, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal autorizando-a^a

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Alexandre Fernandes Limiro, Leonardo Mendonça Marques e Cristiane Silva Costa que votaram pelo provimento do recurso e os Conselheiros Alexandre Fernandes Limiro e Leonardo Mendonça Marques que votaram, especificamente, pela exoneração da multa e juros de mora em respeito ao disposto no art. 100 do CTN. A Conselheira Cristiane Silva Costa fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcio Angelim Ovidio Silva, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Cristiane Silva Costa e Maria de Lourdes Ramirez.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 9a. Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ que, por unanimidade de votos, manteve integralmente a exigência de CSLL consubstanciada nos autos.

O presente processo trata de auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que exige da empresa acima qualificada o crédito tributário no valor total de R\$ 160.276,50, aí incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta que em procedimento fiscal foram apuradas despesas não dedutíveis da base de cálculo da referida contribuição, nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 92 a 95 do p.d.), foi o contribuinte intimado a justificar a razão pela qual as amortizações de ágio, de valor anual igual a R\$ 240.120.914,08, regularmente adicionadas ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, deixaram de ser adicionadas na determinação da base de cálculo da CSLL nestes mesmos anos-calendário.

A empresa teria informado que, diferentemente do que ocorre com o IRPJ, não haveria previsão legal determinando a adição da despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. Acrescentou que isso já teria sido reconhecido, especificamente em relação à Valepar, tanto pela Delegacia de Julgamento, como pelo Conselho de Contribuintes e até pela própria DERAT/RJ, no processo n° 18471.000003/2005-85.

A contribuinte teria, ainda, ingressado com a Ação Ordinária n° 2008.51.01.010232-0, objetivando ver declarada a inexistência de relação jurídica entre a Autora e a União que tivesse por objeto o direito desta última de exigir a adição das despesas decorrentes da amortização do ágio registrado em sua contabilidade, relativamente aos anos-base de 2000 a 2004 e subsequentes, à base de cálculo da CSLL, não se sujeitando a exigência da contribuição social sobre o lucro sobre aqueles valores, seja por não ser a autora sujeito passivo daquela contribuição, aplicando-se o que decidido nos autos do Mandado de Segurança prejudicial n° 200.51.01.004396-0, seja porque só existiria lei prevendo sua adição a base de cálculo do IRPJ.

Em que pese as explicações a auditoria fiscal entendeu que a amortização de ágio deve ser adicionada a base de cálculo da CSLL, no que considerou ser entendimento predominante dentro da RFB. Nesse sentido, assinalou:

Finalmente, lembramos que o termo "não será computada na base de cálculo da CSLL", tem o significado de que "não poderá afetá-la". Desta forma, uma vez que o valor da contrapartida do ágio amortizado, registrado como despesa, reduziu a referida base de cálculo, deverá ser ADICIONADO para restabelecer o valor da mesma, quando de sua apuração.

A contribuinte foi cientificada pessoalmente do auto de infração, em 28/09/2009 e em 27/10/2009 apresentou impugnação na qual reafirmou que já fora autuada por idêntica infração, relativamente aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, nos autos do processo n.º 18471.000003/2005-85, mas que já em 1^a. instância administrativa de julgamento teria saído vitoriosa, o que foi confirmado pelo Conselho de Contribuintes em sede de recurso de ofício.

Ainda assim, teria ingressado com Mandado de Segurança nº 2000.51.01.004396-0 e posteriormente com a Ação Ordinária 2008.51.01.010232-0, visando impedir novas autuações por parte do Fisco com base nos mesmos fatos. Fundamentada no pronunciamento da PGFN e da DERAT, solicitado pelo Exmo Juízo, referida ação foi julgada extinta sem análise do mérito.

Diz-se, portanto, surpresa com nova autuação sobre os mesmos fatos já discutidos e superados nos autos do processo n.º 18471.000003/2005-85, que teria constituído coisa julgada na esfera administrativa, e afirma que, além de já ter sofrido autuação com base no mesmo ágio, considerada improcedente, a possível modificação de critério jurídico operada pela fiscalização somente poderia atingir fatos geradores posteriores à sua introdução, nos termos do art. 146 do CTN, e nunca fatos geradores pretéritos.

Destaca que não se poderia exigir, no cálculo da base tributável da CSLL, normas legais específicas aplicáveis somente ao IRPJ, pois a obrigação tributária decorre de lei. Nesse contexto, se não há lei que obrigue a adição de despesa com ágio na base de cálculo da CSLL, a autuação seria indevida.

Contesta a imposição de multa e de juros sobre o valor principal ao argumento de que a própria administração teria admitido o acerto da conduta da empresa sobre o mesmo fato, nos anos de 2001, 2002 e 2003, razão pela qual seria descabida a penalização vez que agiu em conformidade com o entendimento da Administração, como dispõe o artigo 100 e parágrafo único do CTN.

Aduz que seriam inaplicáveis juros sobre a multa de ofício por falta de suporte legal e invoca a ilegalidade da incidência de juros, sobre o principal, calculados com base na taxa Selic.

A Turma Julgadora de 1^a. instância julgou improcedente a impugnação. Como justificativa observou, quanto à alegação de coisa julgada administrativa, que não se vislumbraria a invocada definitividade, vez que o art. 468 do CPC limita seus efeitos às questões discutidas no âmbito do processo.

Observou que pela IN SRF 380, de 30/01/2004, a RFB já definiu que amortização do ágio na aquisição de investimentos segue as regras determinadas ao IRPJ, ou

Documento assinado digitalmente em 05/08/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por CRISTIANE SILVA COSTA
Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por CRISTIANE SILVA COSTA
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

seja, essa amortização deve ser adicionada ao lucro líquido para efeito de se apurar a base de cálculo da CSLL.

Quanto a alegada mudança de critério jurídico explicou que a referida vedação a que alude o art. 146, do CTN, não guardaria relação com a situação ora enfrentada. Nesse sentido assinalou:

O critério jurídico que não pode ser modificado é aquele adotado pela autoridade lançadora. Assim, se a Fiscalização adota determinado critério previsto em lei ao caso concreto, mesmo que a situação fática comporte outro, não pode nem a autoridade julgadora, tampouco a própria autoridade lançadora, em sede de revisão de ofício, alterá-lo para aumentar ou manter a exigência.

...

É de se concluir, portanto, que não houve mudança no critério jurídico adotado pela autoridade lançadora na autuação anterior. Mas, ao contrário, aqui, estamos diante de outro lançamento coerente com o anterior. Apenas difere do entendimento esposado, anteriormente, pela DRJ e pelo então Conselho de Contribuintes em decisões que, como vimos, não vincula a atividade da Fiscalização.

Na espécie, mesmo que se entenda que houve possível mudança de critério na interpretação dos fatos ou da legislação, essa ocorreu para fatos geradores ocorridos posteriormente, haja vista que o lançamento sob ataque refere-se aos anos de 2004 a 2007, enquanto as decisões administrativas, em sentido contrário, restringiram-se aos anos de 2001 a 2003.

No que toca a argüição no sentido de que seria indevida a aplicação de normas específicas do IRPJ à CSLL a autoridade julgadora colacionou julgados administrativos que considerou mais recentes para reafirmar que tal jurisprudência se coaduna com a interpretação da RFB retratada na IN SRF n° 390/2004, que teria dirimido qualquer controvérsia a respeito da utilização, na apuração da base de cálculo da CSLL, dos mesmos procedimentos adotados para cálculo do lucro real.

As demais argüições atinentes à ilegalidade de aplicação da taxa Selic e da incidência de juros sobre multa foram afastadas.

A contribuinte foi notificada da decisão da DRJ do Rio de Janeiro/RJ, em 12/04/2012, pelo Termo de Ciência por Decurso de Prazo, de fl. 328.

Em 27/04/2012 apresentou recurso voluntário no qual reproduz as razões de defesa deduzidas na impugnação.

Relativamente ao item “coisa julgada administrativa”, destacou, em suas palavras:

Ora, se a dedutibilidade do ágio em questão foi expressamente reconhecida pelo julgadora administrativo no processo administrativo n° 18471.000003/2005-85, e não há, entre os fatos geradores ocorridos de 2001 a 2003 e aqueles ocorridos entre 2004 a 2007, qualquer distinção própria que pudesse ainda que em tese resultar em decisão administrativa diversa, é certa a presença da coisa julgada administrativa, sob pena de serem produzidas decisões conflitantes: (i) a respeito do mesmo ágio, (ii) deduzido sob as mesmas condições.

Afirma que a Sumula 239 do STF não teria aplicação ao caso eis que os julgados precedentes que serviram de base para sua edição trataram de temas relacionados à nulidade do lançamento do imposto e prescrição referente a um determinado exercício e autorização orçamentária, matérias que, por sua índole, necessariamente restringem-se ao lançamento ou ao exercício discutido.

Invoca tese adotada pelo STF no RE 93.048 – SP , de que, “*se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo...*”

Reforça argumentos no sentido de que houve mudança de critério jurídico em fato gerador pretérito quando a DERAT RJ admitiu expressamente, em 23/07/2008, *a correção das deduções efetuadas pela Recorrente, inclusive quanto aos períodos-base 2004 a 2007*, e quando afirmou, no seio da ação ordinária 2008.51.01.010232-0, que “*não se vislumbra possibilidade jurídica de ser realizado outro lançamento com a mesma motivação daquele anteriormente formalizado contra a demandante.*”

No item “impossibilidade de se aplicar para fins de apuração da base de cálculo da CSL normas legais específicas aplicáveis somente ao IRPJ”, a recorrente observa que foi utilizada, na fundamentação legal do auto de infração, as disposições do art. 391 do RIR/99 (art. 25 do Decreto-lei 1.958/77) e art. 57 da Lei nº 8.981/95, ao passo que na decisão de 1ª instância, a autoridade invoca decisões administrativas que se baseiam no art. 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 13, III da Lei nº 9.249/95, admitindo que a interpretação desses dispositivos poderia trazer à tona dúvidas a respeito da dedução ou não da amortização do ágio na base de cálculo da CSL. Aduz que a mesma autoridade, posteriormente, lança mão do art. 44 da IN SRF 390/2004, afirmando que tal norma, além de não ter sido citada pela autoridade lançadora, caracterizando vedada mudança de fundamentação legal do lançamento, seria norma infra-legal, inepta para fundamentar o lançamento ou justificar sua manutenção.

Destaca que a decisão recorrida, ao ressalvar expressamente que o art. 391 do RIR/99 ampara a indedutibilidade da amortização do ágio para o IR, admite, a *contrário sensu*, que tal regra não se aplica à CSL. No mesmo sentido, ressalta a inaplicabilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/95 para respaldar a autuação, já que referido comando destaca expressamente na parte final que “no que diz respeito à base de cálculo e alíquota deve ser observada a legislação específica da CSL.”

Quanto ao art. 44 da IN 391/2004 afirma que, ainda que fosse juridicamente válida sua utilização como fundamentação legal, ainda assim não teria aplicação ao caso concreto pois trataria, referido comando, de depreciação, amortização e exaustão de bens materiais, como máquinas, imóveis, veículos e não bens intangíveis ou imateriais como o ágio decorrente de aquisição de investimentos, fazendo paralelo com as disposições do art. 25 da IN 11/96.

Reproduz as razões de inconformidade contra a exigência de multa, juros calculados com base na taxa Selic e incidência de juros sobre multa.

Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Gabriel Troianelli - OAB/SP 180.316.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se verifica do relato, contra a recorrente foi lavrado auto de infração para cobrança de CSLL sobre despesas consideradas não dedutíveis da base de cálculo da referida contribuição.

De fato, consoante o Termo de Constatação Fiscal às fls. 92 e ss do processo digital, nota-se que o procedimento fiscal foi motivado pela identificação de adição promovida apenas na apuração do lucro real, a título de *Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL* nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, no valor anual de R\$ 240.120.914,08. Questionada acerca destes procedimentos a contribuinte informou que não promoveria a adição por entender que *não há base legal* exigindo-a.

A recorrente também assevera que tal fato já teria sido *reconhecido especificamente em relação a Valepar, tanto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento como pelo Conselho de Contribuintes, em decisões unânimes, e posteriormente pela própria Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária no Rio de Janeiro no processo nº. 18471.000003/2005-85 (Doc. 01), decorrente de auto de infração, por meio do qual se pretendeu imputar, relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2003, a base de cálculo da CSLL os valores correspondentes as Despesas com Amortização de Ágio.*

Nesse sentido, exige respeito ao que chama de coisa julgada administrativa.

Não vislumbro razão a recorrente. Na esfera judicial já é pacífico o entendimento da inexistência de coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, de cobrança de certo tributo, quando a concessão de segurança (writ) diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado.

Este ensinamento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica nas ementas dos seguintes julgados:

Processo Civil — Mandado de Segurança. Não se presta à obtenção de sentença preventiva genérica, aplicável a todos os casos futuros da mesma espécie. (2ª Turma do STF, Ag. 91060).

Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do writ diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado. (Recurso Extraordinário nº 100.125-PR, Relator Ministro Francisco Rezek).

O Ministro Arnaldo Esteves de Lima também aborda este aspecto no voto proferido em face do REsp nº 1.118.893/MG, nos seguintes termos:

Consoante se verifica, segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a constitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela.

Ora, se na esfera judicial há esse posicionamento pacífico, não se pode admitir que na esfera administrativa, decisões proferidas no âmbito de um determinado processo, atinentes a determinado período de apuração, façam coisa julgada no âmbito de outro processo que tem por objeto outros períodos de apuração.

A mudança de posicionamento das autoridades julgadoras administrativas, se existente no caso dos presentes autos – e se comparada àquela deduzida nos autos do processo n.º 18471.000003/2005-85 - deu-se de forma prospectiva, ou seja, em relação a outros fatos geradores, ocorridos entre 2004 e 2007, fora portanto, dos períodos exigidos no processo n.º 18471.000003/2005-85.

Não se vislumbra, igualmente, no caso em apreço, alteração de critério jurídico pela administração tributária. Poder-se-ia cogitar dessa possibilidade se, no âmbito do processo n.º 18471.000003/2005-85, a administração, depois de exonerar o sujeito passivo daquela exigência, alterasse seu entendimento em relação àqueles fatos geradores específicos ocorridos nos anos de 2001 a 2003, de maneira implementar a chamada retroação “*in pejus*”

Ademais, não se pode cogitar de mudança no critério jurídico porque o lançamento constante dos presentes autos teve por escopo os mesmos fatos apurados nos autos do processo anterior e que por ocasião do presente lançamento, se perpetuaram nos anos posteriores, assim como os fundamentos jurídicos que motivaram a ação fiscal também foram rigorosamente os mesmos que motivaram a ação fiscal anterior. Portanto, a RFB, quando da formalização de ambos os lançamentos, tinha a mesma convicção sobre o assunto.

Afasta-se, pois, a alegação.

MÉRITO

Para exigir a adição dos valores indicados a título de Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL nos anos-calendário 2004 a 2007, a autoridade fiscal invocou os seguintes dispositivos:

Lei n.º 8.981, de 1995, art. 57, com redação da Lei n.º 9.065, de 1995.

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 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.

1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o imposto de renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13:

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.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

§ 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.

Lei nº 10.637, de 2002, art. 37:

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento).

Obs. Este artigo foi revogado pelo artigo 42 da Lei nº 11.727 de 23.06.2008, conversão da Medida Provisória nº 413 de 03.01.2008, com eficácia a partir de 01.05.2008.

O agente fiscal se apoiou, ainda, nas seguintes decisões em processos de consulta:

Decisão em Processo de Consulta nº. 79/07 SRRF – 7^a. Região Fiscal:

Assunto: CSLL

Ementa: AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA — ÁGIO resultante do desdobramento do custo de aquisição de participação societária avaliada pelo patrimônio líquido deve estar precisamente fundamentado e registrado em subconta própria. As contrapartidas da amortização do ágio decorrente de desdobramento do custo de aquisição de participação societária avaliada pelo Patrimônio Líquido, não serão computadas na apuração do lucro real e, na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Decisão em Processo de Consulta n º 333/08 - 8^a. Região Fiscal:

Assunto: CSLL

Ementa: A amortização de ágio decorrente de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo. O valor amortizado deverá ser controlado para fins de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento. No caso de alienação ou liquidação de investimento, o valor amortizado não pode ser excluído da base de cálculo, e o valor contábil para efeito de determinar o ganho de capital será determinado como disposto no art. 426 do RIR/1999.

Dispositivos Legais: Decreto nº. 3.000, de 1999, arts. 391 e 426, Lei nº. 8.981, de 1995, art. 57, com redação da Lei nº. 9.065, de 1995.

Relatório:

A interessada formula consulta informando que adquiriu, em 1997, ações de outra empresa, tendo contabilizado ágio na operação, fundamentado em rentabilidade futura, e que, em 1999, procedeu à eliminação do ágio, que foi tratada como despesa temporariamente indevidável para efeito do IRPJ e da CSLL.

A consulente manifesta seu entendimento de que com relação ao imposto de renda a amortização do ágio é tratada como despesa indevidável, mas que, entretanto, a legislação da CSLL não veicula nenhum tratamento específico para os casos de baixa ou amortização de ágio realizada na própria empresa investidora.

Em seguida, cita o entendimento manifestado por Hiromi Higuchi, em sua obra "Imposto de Renda nas Empresas, Interpretação e prática, 25º. edição, Atlas, pgs. 602/603, de como não há previsão legal, a amortização do ágio é dedutível para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Em seguida, a consulente explicita que entendeu, a época, sob a ótica da legislação tributária, que a baixa do ágio teve a natureza de típica provisão para perda em investimento e cita a Instrução CVM nº 1778, que disciplina os procedimentos contábeis de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Finalizando, indaga se o seu procedimento sobre a matéria estaria correto e que, consequentemente, a baixa de ágio que realizou, tratada como despesa temporariamente indevidável para fins de determinação da CSLL fora correto, que

pode e deve ser excluído de tributação quando da baixa ou liquidação do investimento que lhe deu causa.

Fundamentos Legais:

O regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto no. 3.000, de 1999 (RIR/1999) assim determina:

"Art. 391. As contrapartidas de amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no Art. 426 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei re. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

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

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido (Art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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;

III. Provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior."

A Lei nº. 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei nº. 9.065, de 1995, assim dispõe:

"Art. 57. Aplicam-se a 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."

Dessa forma, **independentemente do motivo pelo qual o ágio foi registrado como despesa, o mesmo deve ser adicionado a base de cálculo da CSLL** (grifo nosso).

No caso de alienação ou liquidação de investimento, deverão ser observadas, em relação a CSLL, as disposições do art. 426 do RIR/99 acima transcrita.

CONCLUSÃO:

A amortização do ágio decorrente de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

O valor amortizado deverá ser controlado para fins de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

No caso de alienação ou liquidação de investimento, o valor amortizado não pode ser excluído da base de cálculo, e o valor contábil para efeito de determinar o ganho de capital será determinado como disposto no art. 426 do RIR/99.

O voto condutor da decisão recorrida assim justifica o procedimento fiscal:

[...]

23. Muito embora a Interessada tenha alegado que a jurisprudência administrativa é uníssona no sentido de rechaçar a aplicação das normas atinentes ao IRPJ à CSLL, encontrei diversas outras decisões mais recentes que caminham em sentido contrário.

24. Desses, cito:

24.1) Acórdão nº 12-17.704, de 21/12/2007, da 4a Turma da DRJ/DJ1:

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO.

A amortização do ágio em investimentos é, como regra geral, indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL.

24.2) Acórdão nº 16-26.967, de 06/10/2010, da 10a Turma da DRJ/SP1:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SOCIEDADES COLIGADAS OU CONTROLADAS. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO.

A amortização do ágio não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL, constituindo adição prevista na legislação tributária

25. Referidas decisões basearam-se, principalmente, nos art. 57, da Lei nº 8.981/95 e 13, III, da Lei nº 9.249/95:

26. Com efeito, a interpretação desses dispositivos legais pode, perfeitamente, trazer a tona dúvidas a respeito da dedução ou não da amortização do ágio da base de cálculo da CSLL, dai encontrarmos decisões conflitantes no âmbito das Delegacias de Julgamento sobre o mesmo assunto.

27. No entanto, essa convergência dos entendimentos mais recentes, pela adição ao lucro líquido ao se apurar a base de cálculo da CSLL, dissonantes daquele considerado para o caso da Interessada em períodos anteriores, respalda-se na IN SRF nº 390/2004. Dirimindo qualquer controvérsia acerca da utilização, para se apurar a base de cálculo da CSLL, dos mesmos procedimentos adotados para cálculo do lucro real, o art. 44, da referida IN dispõe que:

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

28. Assim, não há mais espaço para divergir do lançamento efetuado pela Fiscalização para dar ouvido aos argumentos da Interessada ante a expressa exteriorização do entendimento a ser seguido pelos órgãos de administração

tributária federal de que as despesas com amortização de ágio são indedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, conforme art. 391, do RIR/99, e art. 44, da IN SRF nº 390/2004.

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

30. E, de fato, a interpretação contida no art. 44, da IN SRF nº 390/2004 é a que melhor se coaduna com os demais comandos relativos à amortização do ágio. Se assim não o fosse, não faria sentido o tratamento tributário especial dado pelo art. 70, da Lei nº 9.532/97 (art. 386, do RIR/99). E que referido dispositivo legal permite que se deduza, em cinco anos, a amortização do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão e se encontra regulamentado no art. 75, da IN SRF nº 390/2004. Na hipótese de a amortização do ágio já houver sido descontada na apuração da CSLL, como deseja a Interessada, a norma restaria completamente despicienda, já que referido ágio já teria, no mais das vezes, sido completamente amortizado, não havendo espaço para a dedução, como possibilita a lei, nos casos de reorganização societária (fusão, cisão, incorporação).

De todos os argumentos expendidos até aqui não vislumbro razão à recorrente.

Vejamos.

Em razão da adoção do Método da Equivalência Patrimonial no Brasil, o Decreto-lei nº 1.598/1977 - uma norma tributária - se propôs a determinar a técnica contábil para segregar o custo do investimento em duas contas distintas. Significa dizer: as figuras do ágio e do deságio surgiram de uma lei de natureza fiscal, não de uma norma específica de contabilidade. Nesse sentido, importante transcrever trecho da obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.

A Lei das Sociedades por Ações, na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, por meio do art. 385 do RIR/99 e na Instrução CVM nº 247/96 (em seu art. 13). (gn)

[IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELCKE, Ernesto Rubens. 7ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 2007: pág.170.]

A PGFN tem asseverado que a legislação fiscal que autorizou a contabilização do custo de aquisição do investimento em duas subcontas distintas, uma para o

ágio e outra para o patrimônio líquido, determinou, em contrapartida, a neutralidade da amortização do ágio para fins da apuração do IRPJ.

Nesse sentido, o art. 25 do Decreto-Lei 1.598/1977 teria sido expresso ao prever que a amortização do ágio NÃO será computada na determinação do lucro real. Por outro lado, o mencionado dispositivo legal teria feito a ressalva de que, observado o disposto no art. 33 do mesmo Decreto-Lei 1.598/1977, a amortização do ágio poderia ser utilizada para determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

Nesse diapasão o ágio amortizado somente integraria a apuração do IRPJ em duas situações: 1) na hipótese do inciso III do art. 386 do RIR/99, ou seja, em virtude de incorporação, fusão ou cisão de sociedade coligada ou controlada na qual o contribuinte tivesse participação societária adquirida com ágio ou deságio; 2) na hipótese do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que se aplica aos casos de alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada e para a apuração de ganho ou perda de capital.

A lei teria, assim, por finalidade permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que tenha qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento.

Por essa interpretação, no caso da apuração da base de cálculo da CSLL, como não há norma expressa que autoriza a dedução da despesa com amortização de ágio, não haveria que se falar nessa renúncia fiscal.

Assim, ao contrário do que defende a recorrente, entende a PGFN que a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que estabeleça a adição dessa rubrica. Na verdade, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não seria dedutível para a CSLL porque não há previsão legal autorizando.

Sendo assim, a autonomia legislativa entre o IRPJ e a CSLL não impediria a glosa na apuração da CSLL do ágio considerado indedutível para fins do IRPJ. Ao contrário, impediria o aproveitamento fiscal na apuração da CSLL do ágio considerado dedutível para o IRPJ.

Nestes termos, a PGFN, na linha do que defende, tem invocado o quanto esposado no Acórdão nº 1302-00.834:

Ementa:

(...)

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (caput) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica. (...)

Voto condutor (...)

Observo que a contribuinte, por meio da peça impugnatória, sustentou que, no caso de amortização de ágio, inexiste previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação

da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Creio que o argumento é digno de reparo.

Não se trata de falta de autorização para adição, mas, sim, de ausência de previsão legal para amortização, por força do disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99, isto é, a faculdade de amortização refere-se à apuração do lucro real.

Assim, ainda que se admitisse, no presente caso, a amortização pretendida pela fiscalizada, ela só seria possível na determinação da base de cálculo do imposto de renda. (...)

A Julgadora Milaine Cristina Cavioli, da DRJ-Campinas/SP, em voto proferido no Acórdão nº 25.455, de 16.04.2009, assinalou interessante ponto de vista a respeito do assunto:

Da adição da despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL(...)

A impugnante questiona a exigência de CSLL, sob o argumento de que inexiste disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio para fins de sua apuração, ou que estenda à essa contribuição as disposições relativas ao IRPJ, não podendo ser aplicado o comando contido no artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995, pelas razões que menciona, invocando julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes em reforço de sua tese.

Com a devida vénia da ilustre divergência, não é esse o entendimento acerca da matéria, pois, ao determinar a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ à CSLL, conforme dispõe o dispositivo acima, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum.

Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Também não seria necessário - nem, tampouco, é questionado pela doutrina - a ausência de um comando legal que autorize o ajuste daquele lucro para excluir os resultados positivos de participação societária e de amortização de deságio de investimentos relevantes, na determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente por adoção do artigo 57, da Lei nº 8.981 em questão, que, no caso, decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos referidos ganhos à margem da incidência tributária.

Em sentido contrário, como a legislação do IRPJ determina a adição dos resultados negativos de participação societária e dos valores referentes à amortização de ágio de investimentos relevantes na determinação do lucro real, objetivando igualmente a que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, em conformidade com a intenção do legislador de

mantê-los distanciados da tributação das aludidas operações, agora pelo lado da redução da base imponível.

Esclareça-se que não se trata de utilização de analogia para exigir tributo não previsto em lei, vedado pelo artigo 108, do CTN, como alegado pela defesa, posto que a obrigatoriedade de efetuar o aludido ajuste na base de cálculo da CSLL é decorrência natural do tratamento contábil e tributável previsto na lei para os investimentos relevantes da pessoa jurídica realizados em outras sociedades, e se acha devidamente autorizada pelo artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995.

A Conselheira Edeli Pereira Bessa, da 1^a. Turma Ordinária da 1^a. Câmara / 1^a. Seção do CARF, se manifestou acerca da repercussão, na base de cálculo da CSLL, de amortização do ágio decorrente das disposições do art. 7º da Lei nº 9.532/97, ou seja, após a extinção do investimento. Neste sentido são os seguintes excertos do voto vencido que integra o Acórdão nº 1101-000.841:

E, quanto a este aspecto, a Lei nº 7.689/88, ao instituir a CSLL, não cogitou especificamente da adição, à sua base de cálculo, de amortizações de ágio que tivessem reduzido o lucro contábil, ou da exclusão de acréscimos decorrentes da amortização de deságio:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de 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. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei nº 1.598/77 assim disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio:

Art. 23. [...]

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 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)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404/76:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Nestes termos, talvez por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404/76 e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando

perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532/97 expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532/97 podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão,

à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessentão avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito. (negrejou-se)

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória no 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas

operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532/97 a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Assim, embora à primeira vista a Lei nº 9.532/97 aparente surtir efeitos apenas ***nos balanços correspondentes à apuração de lucro real***, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390/2004:

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

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

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

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

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

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

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

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

II - o inciso II do caput:

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

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

III - o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital;

b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa;

c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da posse, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês,

poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica. (negrejou-se)

Assim, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390/2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532/97, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente restaria afetada pela amortização do ágio aqui em comento, caso reconhecida sua existência no patrimônio da autuada após a reorganização societária debatida nestes autos, bem como sua fundamentação em rentabilidade futura. Eventualmente poderiam existir descompassos entre a sistemática de amortização contábil e aquela fixada pela Lei nº 9.532/97, mas o fato é que a autoridade fiscal não fez qualquer ressalva acerca de irregularidades na apuração da base de cálculo da CSLL em decorrência da amortização do ágio.

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

(destaquei)

Em outro momento, manifestando-se especificamente acerca dos efeitos, na base de cálculo da CSLL, da amortização de ágio transferido à investida, mas mantido, em duplicidade, também na investidora, a Conselheira Edeli Pereira Bessa complementou a abordagem acima reproduzida com os seguintes argumentos que integram o voto condutor dos Acórdãos nº 1101-000.961 e 1101-000.962; dos quais extraio os seguintes trechos:

[...]

Subsidiariamente a recorrente também questiona outros aspectos decorrentes da admissibilidade da acusação fiscal. Inicialmente diz que inexiste previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indevidável.

Todavia, como o trabalho fiscal resultou na conclusão de que *o ágio permanece indiretamente como um ativo da sociedade espanhola, por meio de sua participação na sua controlada brasileira*, sua amortização resta inadmissível no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Logo, é desnecessária norma específica que determine a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição, como adiante se demonstrará.

[...]

(destaquei)

Com base nos fundamentos transcritos naquele voto, os quais adoto, considero correta a adição promovida pela autoridade fiscal.

Não se cogita da exoneração dos acréscimos aplicados aos tributos exigidos nos autos pela subsunção, do caso, ao que dispõe o parágrafo único do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Como consignado na parte preliminar do presente voto não se vislumbra, *in casu*, qualquer decisão proferida com eficácia normativa que vincule a Administração Tributária ao entendimento da recorrente, tampouco qualquer prática reiterada da administração tributária no mesmo sentido.

No que toca aos questionamentos atinentes à ilegalidade da aplicação da multa de ofício ao caso concreto limito-me a observar que não é competência deste Conselho a apreciação desse tipo de argumento, em virtude da existência de posicionamento consolidado deste órgão, como se verifica da seguinte súmula:

Súmula CARF n º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º. de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º. do art. 5º., a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº. 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de

mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex-officio* e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discriminé na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem se solidificando a jurisprudência deste órgão colegiado, como se verifica das ementas de acórdãos de recentes julgados proferidos por este CARF:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão 1202-00.138 – 1^a. Seção. 2^a. Câmara. 1^a. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.

(Acórdão 1401-00.155 – 1^a. Seção. 4^a. Câmara. 1^a. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

E, ainda, o recente julgado da 1^a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner

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

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

[...]

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do *caput* incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

[...]

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido, ainda, a seguintes Súmulas editadas por este CARF:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao entendimento da nobre Conselheira Relatora, divirjo da possibilidade de adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

O artigo 25, do Decreto-Lei n. 1598/1977, determina que as contrapartidas da amortização do ágio, referidas no artigo 20 do mesmo Decreto-Lei, sejam computadas na determinação do lucro real, *verbis*:

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) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Ocorre que não há lei superveniente que tenha definido a aplicação de tal dispositivo à CSLL. Com efeito, nas hipóteses em que o legislador pretendeu autorizar adições à base de cálculo da CSLL, procedeu de forma expressa, o que se coaduna com o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

A título de exemplo, a Lei 9532/1997 determinou a adição de lucros distribuídos disfarçadamente ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL, estendendo a aplicação do artigo 60, do Decreto-Lei 1.598/1977 a esta contribuição:

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.

Como também procedido por meio do artigo 22, da Medida Provisória n. 2.158/2001:

Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei no 2.341, de 29 de junho de 1987.

Lembre-se o que prescrevem os artigos 32 e 33, expressamente aplicáveis à CSLL por força do acima reproduzido artigo 22, da Medida Provisória 2.159/2001:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Sobreleva considerar, ademais, que o artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, *in fine*, justamente prescreve que não há identidade da base de cálculo da CSLL com o IRPJ, ao dispor que são *mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*, a despeito da aplicabilidade das normas de apuração e de pagamento do IRPJ à CSLL.

Sobre o assunto, assim decidiu a 1^a. Turma Ordinária da 2^a. Câmara da Primeira Seção deste Conselho:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 2002, 2003, 2004 Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCORPORAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO POR EDITAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSErvâNCIA. NULIDADE. Não havendo referência no editorial sobre a data da respectiva fixação no quadro de avisos da repartição pública, é de se computar o início do prazo recursal a*

partir do décimo sexto dia contado da data limite para cumprimento desta diligência (fixação). Preliminar de intempestividade do recurso superada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. MATÉRIA RELATIVA À EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO ABRANGÊNCIA. Nos termos do art. 1º c/c art. 25, II do Decreto n. 70.235/72, a competência do CARF limita-se ao julgamento do processo de determinação e exigência do crédito tributário. Deve a Delegacia da Receita Federal de jurisdição do sujeito passivo, repartição competente pela cobrança administrativa do crédito discutido, cuidar para que somente sejam exigidos os créditos tributários e respectivas multas lançadas nos autos de infração, e nos limites em que mantidos por este Conselho. **IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.** A autorização para cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio em razão de fusão, cisão ou incorporação, contida no art. 7º, III, e art. 8º da Lei n. 9.532/97 restringe-se ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO. 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, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o cômputo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei n. 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ. **IRPJ.**

DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 e art. 299 do RIR/99 dispõe que são operacionais (e, portanto, dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ) as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações que atendam às necessidades do contribuinte. **CSLL. DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.** Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 dispõe,

apenas para a determinação do lucro real, que as despesas cuja dedução é admitida sejam aquelas necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo. O art. 57 da Lei n. 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. Entendimento sumulado no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e referendado pela Sessão Plenária do CARF de 8/12/2009: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Processo n. 19647.013200/2004-97, Acórdão n. 1201-000.285)

Por derradeiro, é relevante o fato do Auto de Infração ter sido lavrado por suposta falta de adição dos valores acima referidos, quando da apuração da CSLL nos anos-calendário de 2004 a 2007. A eventual inaplicabilidade do artigo 23, do Decreto-Lei 1.598/1977 não justifica a manutenção do lançamento ora em análise, pois implicaria em mudança do fundamento deste Auto de Infração, o que é defeso.

Diante de tais razões, rendendo minhas homenagens ao voto da Ilustre Conselheira Relatora, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa