



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

Processo n° 16327.000462/2010-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.394 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria CSLL - Ágio
Recorrente BANCO ITAUCARD S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE “INTIMAÇÃO ESPECÍFICA” PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Na análise do caso, a indicação fazendária a respeito da “ausência de prova” não se refere à inexistência de providência comprobatória da contribuinte, mas sim apenas argumento para a sustentação de seu entendimento no sentido de que a despesa apontada (“amortização de ágio”) tratava-se de mera “provisão”, não podendo ser tratada como dedutível. A ausência de prova não é a causa, mas a consequência por considerar o ágio registrado como mera “provisão”, e, por essa razão, inválida a amortização efetivada, de acordo com o entendimento exarado pela fiscalização. Preliminar de nulidade rejeitada.

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães votou pelas conclusões e apresentará declaração de voto. Fez sustentação oral pela Fazenda Nacional Dr. Paulo Roberto Riscado Junior.

(Assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se, no presente caso, de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 10ª Turma da DRJ de São Paulo I (SP), que, apreciando as razões especificamente apresentadas na impugnação, entendeu pela sua improcedência, mantendo, assim, integralmente, os termos do lançamento efetivado, em acórdão, inclusive, assim especificamente ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO() - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válido é o auto de infração.

FALTA DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INOCORRÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO.

Na fase de constituição do crédito tributário, tipicamente inquisitória, a autoridade fiscal possui autonomia, por força do artigo 142 do CTN, para realizar averiguações e coletar informações e documentos que julgar convenientes para comprovação do fato gerador da obrigação tributária, não estando obrigada a estabelecer o contraditório com a contribuinte. O direito ao exercício da ampla defesa é reservado, pelas normas processuais, para a fase de impugnação ao lançamento, quando se instaura o litígio, podendo então a contribuinte apresentar a documentação que entender necessária à sua defesa. Ademais, no caso concreto, foi comprovado nos autos que a empresa fora regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos no curso da ação fiscal.

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.

CS.L. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após a regular intimação (22/10/2010 – Sexta-feira), a contribuinte apresentou então o seu respectivo Recurso Voluntário (protocolo em 23/11/2010 – Terça-feira), pretendendo ver reformada a decisão exarada e, para tanto, aduzindo em suas razões os específicos fundamentos:

i) Preliminar de nulidade: violação do princípio inquisitório (dever de investigação) – acusação fiscal desprovida de elementos de prova ou outros meios indiciários

Ilegalidade da manifestação da fiscalização ao “presumir” (e não provar) que a amortização de ágio promovida pela recorrente era desprovida de documentação que explicitasse o seu valor, e que estabelecesse uma data para seu vencimento, sendo, portanto, uma despesa não efetiva, não incorrida, incerta, etc., que, em última análise, seria apenas uma “provisão”.

Para que se pudesse admitir a referida presunção – sustenta a recorrente -, deveria a douda fiscalização ter instado a contribuinte a apresentar documentações específicas a respeito da comprovação da referida “amortização”, indicando os critérios utilizados, os prazos respectivos e tudo o mais que a ele seria relacionado, o que, inclusive, por ela já se teria feito nos presentes autos, com a apresentação dos laudos respectivos, produzidos por *experts* consultados quando do ato de sua efetiva constituição.

ii) Da Legítima amortização de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura – caráter de despesa efetiva -, laudos que explicitam os critérios de amortização

Validade dos elementos contidos nos laudos apresentados como fundamentos para a constituição/amortização do ágio apontado, sendo, inclusive, completamente inválida e inadmissível a desconsideração proposta pela DRJ.

Análise a respeito da natureza jurídica da amortização de ágio como recuperação do investimento lastreado na expectativa de rentabilidade futura, nos termos e limites da legislação respectiva.

A partir daí, estabelece então a distinção fundamental entre a possibilidade de amortização de ágio prevista na legislação de regência e os contornos próprios e específicos das apontadas presunções, buscando, com isso, demonstrar as vitandas diferenças aplicáveis a ambas.

iii) Da dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL – falta de vedação normativa - legalidade

Abordagem a respeito da necessária distinção normativa entre a apuração do lucro real (Base de Cálculo do IRPJ) e a base de cálculo própria da CSLL, sendo, portanto, inaplicável a limitação apontada nas disposições do Art. 391 do RIR/99 na apuração do *quantum* deste último tributo.

Nessa linha, destaca a recorrente a intangibilidade do *modus operandi* específico aplicável à apuração da base de cálculo da CSLL pelas disposições do art. 57 da Lei 8.981/95, equivocadamente invocado pela decisão recorrida.

Por não existir norma expressa e específica, com a indicação da modificação da sistemática de apuração da base de cálculo da CSLL, entende a recorrente que as limitações indicadas pelo art. 391 do RIR/99 não afetariam o conceito estabelecido pelo art. 2º da Lei 7.689/88, que, sobre o assunto, teria então especificamente enfrentado a matéria, estabelecendo os critérios essenciais para a apuração do *quantum debeat* do tributo apontado.

Sob essas razões, destaca a recorrente a invalidade das conclusões atingidas pela decisão recorrida, sobretudo porque não se poderia, no caso, simplesmente partir da presunção de que à CSLL deveriam ser aplicadas todas as regras relativas ao pagamento do IRPJ.

Em suma: não existindo expressa disposição legal que imponha a aplicação das disposições limitadoras do Art. 391 do RIR/99 à CSLL, não poderia ela ser então aplicada, da forma como realizado pela fiscalização e, aqui, mantido pela decisão proferida pela DRJ.

iv) A não incidência de juros sobre a multa de ofício

Sob os fundamentos de estilo, com a indicação da jurisprudência administrativa no mesmo sentido, entende a recorrente pela inexistência de fundamento legal para a aplicação de juros moratórios sobre o montante da multa de ofício, requerendo ainda, em caso de manutenção do auto – o que admite apenas para fins de argumentação -, que seja então afastada essa incidência, ante a patente ausência de fundamento legal.

A partir, então, desses fundamentos, pretende a recorrente ver reformada a decisão de primeira instância, e, com isso, efetivamente reconhecida a insubsistência da autuação perpetrada.

Após a interposição do recurso pela contribuinte, vieram então as Contra-razões de recurso da Fazenda Nacional, que, pretendendo rechaçar os argumentos sustentados, aduz então o seguinte:

a) Legalidade do lançamento - inoctrência de nulidade — intimação da contribuinte para apresentar provas

Antes da lavratura do auto de infração, a contribuinte foi intimada – em três oportunidades distintas -, a apresentar os documentos e explicações, inclusive a respeito da amortização do ágio contabilizados no ano-calendário de 2005, sendo, portanto, infundada a alegação da nulidade apontada.

b) Tratamento tributário do ágio

Segundo a leitura das disposições normativas de regência (art. 385, 391 e 426 do RIR/99) – entende a Fazenda -, “o ágio não produzirá qualquer efeito fiscal enquanto não ocorrer a baixa do investimento (por exemplo, a alienação ou a liquidação)”.

Sem que houvesse qualquer registro anterior, destacam ainda as contra-razões as disposições do art. 386 do RIR/99, aqui apresentada como uma “outra hipótese” onde a legislação tributária de regência teria previsto a possibilidade da dedutibilidade do ágio, esta a ser aplicada nos casos de fusão, cisão e/ou incorporação da investida pela investidora.

A única comprovação de baixa do investimento realizada pela contribuinte teria sido em relação ao ágio registrado em nome da empresa Orbitall, o que, tendo sido considerado pela fiscalização, aqui não seria objeto de discussão. Em

relação a todas as outras, apesar de regularmente intimada, a contribuinte não apresentou qualquer consideração específica.

A amortização do ágio pela investidora, portanto, somente seria possível em caso de ocorrência de *incorporação, fusão ou cisão* (às avessas) onde a investida assumira o controle da investidora, sendo neutra a operação em qualquer outro desenho pretendido.

c) Da arguição de falta de vedação normativa que impeça a dedução do ágio na base de cálculo da CSLL

Após uma abordagem histórica da amortização do ágio no direito brasileiro, destacando que, quando da entrada em vigor das disposições do Decreto-lei 1.598/77 o único tributo que tomava o Lucro Real como base para a incidência era o IRPJ - inexistindo ainda a CSLL -, destaca a Procuradoria que, em uma **“interpretação teleológica, percebe-se que a finalidade da lei é permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que tenha qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento. Não faria qualquer sentido neutralizar o ágio para fins de base de cálculo do IRPJ e, na CSLL, que também utiliza o lucro real, ser possível a dedução.”**

Destaca a existência de precedentes desta Corte administrativa a respeito também dessa matéria, sobretudo pela aplicação “por arrasto” das conclusões relativas ao IRPJ também à CSLL, indicando diversos acórdãos nesse sentido.

d) Da incidência de juros sobre a multa de ofício

Por fim, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, argumenta que o fundamento das decisões administrativas que o não o admitem partem da leitura apenas “literal” das disposições do art. 61 da Lei 9.430/96, salientando a impossibilidade de inobservância da expressão “*decorrente de*” constante naquele dispositivo.

Como reforço da tese ali sustentada, destaca (inclusive com a transcrição do inteiro teor do voto proferido) a decisão do Egrégio TRF da 4ª Região, que, segundo aponta, teria afirmado aquele mesmo entendimento por ela ali advogado, destacando ainda, por referência, precedentes das primeira e segunda turmas do Colendo STJ, de outros tribunais jurisdicionais e, também, deste próprio CARF, dele trazendo a transcrição do voto proferido no Acórdão 104-22.956, da lavra do conselheiro *Nelson Mallmann*, ali então especificamente referenciado.

Por fim, destaca a validade da incidência da taxa SELIC, e, em homenagem ao princípio da eventualidade, requer ainda que, acaso seja afastada a incidência da Taxa SELIC, seja então determinada a aplicação da taxa de 1% (um por cento) de que trata o art. 161 do CTN.

Ao final, requer a negativa de provimento ao recurso voluntário interposto.

Esse é o relatório. Passo ao meu voto.

Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e, por isso, dele conheço.

A discussão havida nos autos, pelo que se verifica, refere-se, especificamente, não aos requisitos de validade da “formação do ágio”, absolutamente, mas sim, aos critérios legais especificamente estabelecidos para fins de seu aproveitamento (“amortização”) tributário.

No presente caso, conforme reiteradamente afirmado (no auto de infração, na decisão de primeira instância, no Recurso Voluntário interposto e também nas contra-razões fazendárias), a empresa–recorrente, no ano de 2005, avaliou os seus investimentos em coligadas e controladas pelo método da equivalência patrimonial, contabilizando as contrapartidas dos ajustes negativos em contas analíticas como subcontas da conta COSIF 8.1.6.20.00-7 - *Despesas com Ajustes de Investimentos em Coligadas e Controladas*”, de diversas empresas, e, ainda, lançando na conta COSIF 8.1.9.99.00-6 *“Outras Despesas Operacionais”*, a amortização de ágio, na apuração da CSLL, na aquisição das seguintes empresas:

Nomenclatura	1º Sem/2005	2º Sem/2005	Total
Amort. Ágio Miravalles Empreend.	19.027.065,06	19.027.065,06	38.054.130,12
Amort. Ágio Vitória Participações	4.999.960,14	9.999.920,28	14.999.880,42
Amort. Ágio Rio Elba Emp. e Part.	1.083.331,16	0,00	1.083.331,16
Amort. Ágio Acará Adm. e Part.	2.166.662,32	3.249.993,48	5.416.655,80
Amort. Ágio Amboré Adm. e Part.	3.876.097,88	11.628.293,59	15.504.391,47
Amort. Ágio Orbitall	7.752.195,72	0,00	7.752.195,72
Amort. Ágio Tulipa Adm. e Part.	36.040.547,58	36.040.547,58	72.081.095,16
Amort. Ágio Itauvest Participações	14.830.564,92	14.830.564,92	29.661.129,84
Totais	89.776.424,78	94.776.384,91	184.552.809,69

A partir dessa verificação, a fiscalização promoveu as específicas intimações à contribuinte para que essa apresentasse documentos e explicações a respeito dos lançamentos apontados, o que, como se verifica, somente foi por ela apresentado em relação aos lançamentos relacionadas à empresa *Orbitall*, sendo que, em relação a todas as demais, teria argüido, simplesmente, a ausência de fundamento legal para tanto.

Com base nessas considerações, foi considerada como válido o lançamento daquela referida empresa (*Orbitall*), e, a partir da daí, promovida a glosa dos lançamentos em relação a todas as demais empresas, apurando uma diferença tributável no seguinte importe:

ANO	Discriminação	Base do lançamento
2005	Diferença tributável apurada	176.800.613,97
	(-) Base de cálculo negativa declarada pela contribuinte	<u>160.592.124,29</u>
	Base de cálculo positiva	16.208.489,68
2006	Glosa de compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores	66.444.796,82
2007	Glosa de compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores	94.147.327,45
	SOMA	176.800.613,95

O lançamento, pelo que então se verifica, funda-se na indevida amortização de ágio promovida pela contribuinte na apuração da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2005 (bem como os seus reflexos nos períodos posteriores), tendo em vista que, conforme sustentou a fiscalização, não poderia ela ter considerado como “*despesas dedutíveis*” os valores de ágio registrados em relação às empresas remanescentes, uma vez que, **enquanto não ocorrida a liquidação do investimento, tais despesas não se revestiriam dos requisitos necessários, constituindo, na verdade, meras “provisões” e, devendo ser mantida assim a sua neutralidade tributária.**

Sendo esse o tema em debate, passemos então às considerações pertinentes:

Da preliminar de nulidade por ausência de intimação específica para a apresentação de provas quanto à despesa apontada (“amortização de ágio”)

A primeira questão destacada pela contribuinte diz respeito à defesa preliminar, apontando a nulidade do procedimento adotado pela fiscalização, tendo em vista que o auto de infração lavrado teria partido da simples acusação da ausência de prova quanto à efetividade, certeza e demais elementos próprios da despesa apontada, sem que, para tato, em momento algum, tivesse sido a contribuinte especificamente intimada para a apresentação de qualquer documentação a esse respeito.

Na análise desse apontamento, verifica-se nos autos que, no desenvolvimento do procedimento pela fiscalização, a contribuinte foi diversas vezes intimada à apresentação de documentos e provas quanto aos lançamentos considerados, não atendendo a nenhuma delas, entretanto, especificamente no contexto utilizado e afirmado na autuação lavrada.

Ocorre, no entanto, que ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, tal apontamento, por si só, não seria suficiente para a anulação do proceder fiscalizatório, uma vez que, ao contrário do que por ela afirmado, as considerações apresentadas no auto de infração a respeito da apontada “*ausência de prova*” não se apresenta como o específico fundamento material do lançamento, **mas sim apenas uma conclusão pelo entendimento fazendário de que o ágio registrado pela investidora, enquanto não verificada a baixa do investimento, deveria ser neutro do ponto de vista tributário**, constituindo-se, portanto, como mera “*provisão*”.

Logo, no entendimento fazendário, não se trata de ausência de comprovação **materialmente considerada em relação à indicada dedutibilidade do ágio como despesa na**

apuração da Base de Cálculo do CSLL, mas sim como adequado enquadramento daquele registro como mera “provisão”, que, por conseqüência, seria *não efetiva, não incorrida e incerta*, nos termos ali então apresentados.

Esclareça-se: não se está aqui a validar a ausência de intimação para a eventual apresentação de provas necessárias, da forma como sugere a contribuinte, mas sim, apenas considerando a dita ausência de comprovação da efetividade e certeza da despesa como conclusão lógica da afirmação adotada pela fiscalização ao considerar o ágio registrado pela contribuinte como mera “provisão”.

A ausência de prova não é a causa, mas a conseqüência por considerar o ágio registrado como mera “provisão”, e, por essa razão, inválida a amortização efetivada, de acordo com o entendimento exarado pela fiscalização.

Diante disso, sem razão a recorrente ao pretender a anulação da autuação pela suposta ausência de intimação quanto à apresentação de provas relativas à efetividade da despesa apontada (“*amortização do ágio*”), uma vez que essa, pelo que se destaca, é a conclusão do entendimento fazendário de considerá-la como mera *provisão*, e, assim, rejeitar a pretensão de sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo da CSLL, da forma como efetivado.

Rejeito, portanto, a argüição da nulidade apontada.

No mérito: A base de cálculo da CSLL e as limitações à dedutibilidade

Ultrapassada a questão preliminar suscitada, urge agora, com mais vagar, analisar, no caso, os específicos fundamentos adotados pela fiscalização e, no caso, reafirmados pela r. decisão recorrida.

Conforme apontado, a questão central discutida nos presentes autos refere-se à discussão em torno da (in)dedutibilidade, na apuração da base de cálculo da CSLL, dos valores registrados pela contribuinte a título de ágio na aquisição de participações societárias, sendo relevante destacar que, enquanto a contribuinte entende pela inexistência de vedação legal a essa operação, a fiscalização, por outra via, entende ser vedada tal providência, com a aplicação das disposições dos Art. 385, 391 e 426 do RIR/99.

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

Pois bem.

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

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

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

*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)*

(Destaques nossos)

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.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta turma ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/2010-17, tendo como relator o **Conselheiro Valmir Sandri**, a quem acompanhei naquela oportunidade, especificamente quando afirmava:

***“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*”**

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei nº 7.689/88

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

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)

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu 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 nº 7.689/99.

Pois bem. 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 Belém Administrações e Participações Ltda. CNPJ 27.819.986/000182.

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. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

(Destques nossos)

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

Contribuinte VALEPAR S/A
Tipo do Recurso Recurso Voluntário / Recurso de Ofício
Data da Sessão 06/12/2006
Relator(a) Márcio Machado Caldeira
Nº Acórdão 103-22749
Tributo / Matéria

Decisão

Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso ex officio em relação ao ano calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso ex officio para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Ricardo Krokoviak, OAB/SP nº 138.192.

Ementa

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA – Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. **AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 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. LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001 - Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos 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 1º CC nº 4) JUROS DE MORA TAXA SELIC – São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quanto existir depósito no montante integral. (Sumula 1º CC nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. Publicado no D.O.U. nº 230 de 30/11/2007.**

A partir dessas considerações, portanto, entendo, no caso, assistir razão aos argumentos trazidos no Recurso Voluntário da contribuinte, verificando a efetiva insubsistência do lançamento realizado, razão porque encaminho o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, reconhecendo a invalidade do lançamento

Processo nº 16327.000462/2010-64
Acórdão n.º **1301-001.394**

S1-C3T1
Fl. 661

realizado e determinando, assim, a sua integral desconstituição, sob os argumentos aqui então especificamente destacados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES.

A matéria sob análise já foi objeto de apreciação por esta Turma Julgadora.

No acórdão nº 1301-001.067 (sessão de 09 de abril de 2013), restou ementado:

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.

No voto condutor da referida decisão foi consignado, *in verbis*:

[...]

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

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1301-000.977, de 04/07/2012, assinalou:

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.

No caso vertente, contudo, a autuação foi fundamentada no entendimento de que, tratando-se de amortização contábil, estar-se-ia diante de uma despesa desprovida de documentação capaz de explicitar o seu valor e uma data para o seu vencimento, não representando assim um dispêndio efetivo, mas, sim, uma provisão.

Os fragmentos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 57/64, abaixo reproduzidos, confirmam a assertiva.

[...]

A questão do ágio na aquisição de participação societária, feita por contribuinte que avaliava investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, estava disciplinada no Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que assim dispunha:

[...]

A amortização de ágio sem que sua realização tenha ocorrido de fato é uma prática admitida, mas ela gera uma despesa desprovida de documentação que explicita o seu valor e que estabeleça uma data para seu vencimento, sendo, portanto, uma despesa não efetiva, não incorrida, incerta, etc., que em última análise é uma "provisão" no sentido amplamente utilizado pelos contadores, como referência à redução de valor de um ativo. A contrapartida da despesa é uma conta retificadora do ágio registrado no ativo.

Esse entendimento fica bem evidenciado na Deliberação CVM n.º 489, de 03 de outubro de 2005, que aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC n.º 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Ao dispor sobre as "Provisões e Outros Passivos", a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC) n.º 22 as definiu do seguinte modo:

[...]

Assim, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) que tem no seu artigo 391 a regra geral aplicável à amortização de ágio veda expressamente a sua dedução, determinando que concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, seja mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

[...]

O regramento em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não é diferente, de sorte que afastada a possibilidade de serem tratadas como despesas efetivamente incorridas, essas amortizações de ágio não passam de meras provisões, que estão contempladas como ajustes por adição no art. 2º, alínea c, item 3, da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, alterado pelo art. 2º da Lei n.º 8.034, de 12 de abril de 1990, a saber:

[...]

Não bastasse a Lei n.º 7.689/88 com as alterações da Lei n.º 8.034/90, na forma transcrita no parágrafo anterior, determinando o que deveria ser adicionado como ajustes ao valor do resultado do exercício, temos ainda os artigos 2º e 13 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que estabelecem normas gerais e vedam a dedução. Eis aqui as suas transcrições:

[...]

Por fim, podemos ainda ressaltar que a "adição" também para fins de determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido era necessária não só pela característica de "provisão" das mencionadas amortizações de ágio, mas também porque no presente caso, cumulativamente, há outros dispositivos da legislação tributária que assim determinam.

Nesse sentido, podemos citar a Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997 e a Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004, além da manifestação da Superintendência Regional da Receita Federal- 8ª Região Fiscal em solução de consulta, na Decisão SRRF/8ªRF/DISIT N.º 333, de 29 de dezembro de 2000, conforme segue:

[...]

A controvérsia submetida à apreciação no presente processo guarda significativa semelhança com analisada nos autos do processo administrativo nº 16682.720314/2012-82. Ali, a ementa do acórdão nº 1302-001.170 (sessão de 11 de setembro de 2013) registra:

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.

Equivoca-se o lançamento que considera a despesa de amortização do ágio como despesa com provisão, pois o ágio é a parcela do custo de aquisição do investimento (avaliado pelo MEP) que ultrapassa o valor patrimonial das ações, o que não se confunde com provisões expectativas de perdas ou de valores a desembolsar.

Alinhando-me por inteiro ao pronunciamento acima, eis que, da mesma forma, penso que a amortização contábil do ágio não pode gerar efeito para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, acompanhei o relator pelas suas conclusões por entender que os motivos declinados na peça acusatória não autorizam a glosa promovida pela autoridade autuante.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Processo nº 16327.000462/2010-64
Acórdão n.º **1301-001.394**

S1-C3T1
Fl. 665

CÓPIA