



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.000462/2010-64  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.760 – 1ª Turma  
**Sessão de** 05 de abril de 2017  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO ITAUCARD S.A.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. PROVISÃO E DESPESA. TRATAMENTO JURÍDICO DISTINTO.

Não há similitude fática entre o acórdão paradigma, que mantém lançamento por glosa de despesa indedutível, e o acórdão recorrido, que cancelou auto de infração que havia determinado a adição de provisão à base de cálculo da CSLL. O tratamento jurídico da despesa é distinto do tratamento conferido à provisão. Recurso especial não conhecido, diante da ausência de similitude fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que conheceram do recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de CSLL no valor de R\$ 176.800.613,97 correspondente ao ano-calendário de 2005, sendo que o valor de R\$ 160.592.124,29 ocasionou a extinção da base de cálculo negativa da CSLL declarada na DIPJ 2006 (ano-calendário de 2005) e, conseqüentemente, glosadas as compensações nas DIPJs de 2007 e 2008 (anos-calendário de 2006 e 2007). O crédito tributário foi acrescido de penalidade no percentual de 75%.

Reproduz-se trecho do Termo de Verificação Fiscal para elucidar os termos do lançamento tributário:

*(...) Todas as respectivas amortizações de ágio ocorreram na escrituração mercantil, sem que os investimentos tenham sido alienados ou baixados. Em observância ao disposto no artigo 391 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), o contribuinte neutralizou o efeito de suas contrapartidas no resultado do exercício, mediante "adição" ao lucro líquido, para fins de determinação do Lucro Real.*

*Ressalte-se, todavia, que a despeito das medidas fiscais adotadas em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não se verificou a adoção de idêntico procedimento em relação ao cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ficando a sua base de cálculo reduzida dos valores das citadas amortizações de ágio, que a bem da verdade, são resultados meramente contábeis.*

*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 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.** (...)*

*Provisões e Outros Passivos*

*Item 7. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar a fornecedores e provisões derivadas de apropriações por competência, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. Contas a Pagar a fornecedores são passivos a pagar por mercadorias ou serviços fornecidos, faturadas pelo ou formalmente acordadas com o fornecedor.*

*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 (...)*

*Não bastasse a Lei nº 7.689/88 com as alterações da Lei nº 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 nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que estabelecem normas gerais e vedam a dedução. Eis aqui as suas transcrições:*

*Art. 2º. O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

*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.*

*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- 88 Região Fiscal em solução de consulta, na Decisão SRRF/8 8RF/DISIT N.º 333, de 29 de dezembro de 2000 (...)*

*Vê-se, pois, que diversamente- do que alega o contribuinte, há sim previsão legal suficiente no sentido de que as amortizações de ágio sem que os respectivos investimentos tenham sido realizados não devam impactar a determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou seja, elas devem ser adicionadas ao lucro líquido.*

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 336/351), que foi rejeitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, conforme acórdão ementado da forma seguinte (475/501):

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

*CSLL. 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.*

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado:

*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.*

Em 22/10/2014 foi proferido despacho de encaminhamento dos autos à PGFN para ciência do acórdão, sendo interposto recurso especial em 26/11/2014, no qual é sustentada a divergência do acórdão recorrido com a interpretação manifestada no acórdão paradigma nº 1402-001.589, no qual decidido que "a adição à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição".

Acrescenta que não é possível admitir que o contribuinte deduza da base de cálculo da CSLL a amortização de ágio na aquisição de investimento, conforme acórdão nº **1301-001.067**. Menciona que o artigo 57, da Lei nº 8.981/1995 dispensa a repetição desnecessária de comandos legais em que houver sistemática comum com o IRPJ, norma consolidada nas Instruções Normativas SRF 93/97 e 390/2004. Sustenta, ainda, que a amortização de ágio na aquisição de investimentos "*reveste-se das características de provisão, pois não configura obrigação efetivamente constituída, que se traduza em uma despesa efetivamente incorrida*" e, assim, não seria dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º e 13, I, da Lei nº 9.249/1995 e do artigo 2º, §1º, "c", da Lei nº 7.689/1988.

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 691/693):

*Têm-se, de fato, julgados divergentes entre câmaras no que respeita à aplicabilidade, ou não, do artigo 57 da Lei nº 8981/95 para a tributação das CSLL. (...)*

*Tendo em vista que restou caracterizada, conforme acima examinado, a divergência jurisprudencial argüida, condição para a admissibilidade do recurso previsto no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - Ricarf (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009), **DOU SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.*

A contribuinte foi intimada para contrarrazões em 03/06/2015, apresentando suas razões em 17/06/2015 (fls. 702/732), em síntese, alegando:

(i) razões para não conhecimento do recurso especial, tendo em vista que a falta de similitude fática, na medida em que o "*acórdão recorrido cancelou auto de infração que foi lavrado sob o fundamento de que o valor pago a título de ágio não deveria ter sido adicionado à base de cálculo da CSL por se tratar de provisão*", enquanto o acórdão apresentado como paradigma não teria este fundamento, tratando de "*despesas não dedutíveis*";

(ii) a Fazenda pretendia "*restabelecer o lançamento com fundamento diverso daquele pelo qual o auto de infração foi lavrado*";

(iii) não haveria que se falar em provisão indedutível, mas em despesa efetiva de amortização de ágio, em conformidade com artigo 248, da Lei nº 6.404/1976, dispositivos da Instrução CVM nº 247/96 e artigo 391, do Decreto nº 3.000/1999;

(iv) não é possível a aplicação de normas específicas aplicáveis ao IRPJ para a apuração da base de cálculo da CSLL, em observância ao artigo 57, da Lei nº 8.981/1995;

(v) a inaplicabilidade do artigo 49, da IN SRF 93/97 e artigo 3º e 44, da IN SRF 390/4;

(vi) finalmente, que não há vedação à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio quanto à CSL;

(vii) a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício deveria ser julgada pela Turma de origem na hipótese de provimento ao recurso especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial é tempestivo, razão pela qual passo à análise da efetiva divergência na interpretação da lei tributária, analisando as contrarrazões da contribuinte.

Alega a contribuinte a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma (1402-001.589), na medida em que o "*acórdão recorrido cancelou auto de infração que foi lavrado sob o fundamento de que o valor pago a título de ágio não deveria ter sido adicionado à base de cálculo da CSL por se tratar de provisão*", enquanto o acórdão apresentado como paradigma não teria este fundamento, tratando de "*despesas não dedutíveis*";

De fato, observa-se tal distinção entre o acórdão indicado como paradigma e o caso em julgamento. Colaciono trechos do voto vencido, do Relator, no acórdão paradigma (1402-001.589) demonstrando que se trata de análise da necessidade de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio:

*Assim, a questão posta em análise nos presentes autos trata apenas da necessidade de serem adicionadas, à base de cálculo da CSLL, as despesas com amortização de ágio. (...)*

*No mesmo sentido, explicita o voto vencedor daquele acórdão paradigma:*

*Da leitura do termo do item I do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração, vê-se que a autuação deu-se em face do procedimento da recorrente "não adicionar ao Lucro Líquido, quando da apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, o valor de R\$ 41.061.728,40, referente à despesa com amortização de ágio registrada na conta 8.1.8.10.00.0000.030, nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007."*

Já no acórdão recorrido, como acima citado, revela-se que o fundamento do auto de infração é a identificação de provisão:

*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. (...)***

*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 consequência, seria **não efetiva, não incorrida e incerta**, nos termos ali então apresentados*

*(grifos originais - trechos do voto do Relator, ex-Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier)*

A esse respeito, é ainda primorosa a declaração de voto do ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, da qual destaco trechos:

*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....*

*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 1302001.170 (sessão de 11 de setembro de 2013) registra:*

***DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICOCONTÁBIL.***

***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. (grifamos)*

A longa transcrição justifica-se para reforçar a decisão de não conhecimento do recurso especial, por ausência de divergência na interpretação da lei federal. Afinal, o tratamento legal da despesa é totalmente distinto do tratamento dado à provisão. Exatamente como decidido pelo acórdão recorrido e pelo acórdão 1302-001.170 (acima citado), do qual tive a oportunidade de participar.

Por fim, pondero que o eventual conhecimento e provimento ao recurso - para fins de aplicação do entendimento manifestado no acórdão paradigma no presente caso - poderia significar a alteração do fundamento do auto de infração por esta Turma da Câmara Superior, atribuindo à provisão identificada no lançamento o efeito de despesa tratado pelo paradigma.

Diante de debates em reunião de fevereiro de 2017, por componentes deste Colegiado, acrescento que em sua impugnação administrativa a ora Recorrente trata do equívoco no lançamento tributário em identificar os valores relativos ao ágio como "meras provisões" (fls. 336/351), *verbis*:

*Notadamente porque referida despesa é incorrida/realizada somente quando se implementam as condições e critérios estabelecidos de forma projetada nos laudos acostados aos autos, de modo que não há como se falar, in casu, em despesa (obrigação) incerta e ilíquida. Na medida em que a obrigação em comento é manifestamente certa, líquida e conhecida, só que incorrida na proporção e prazos estabelecidos nos laudos e incorridas conforme regime de competência.*

*Com tudo isso em mente, fica evidente, in casu, que as despesas incorridas com amortização de ágio se deram conforme a projeção da realizado da rentabilidade futura projetada, nos estritos lindes dos laudos que as embasam. E, por conta disso, devem ser registradas e computadas segundo incorridas (regime de competência), pois, certo é que representam obrigações certas quanto a sua existência e valores. Não sendo permitido falar, portanto, que referidas despesas incorridas pelo impugnante teriam contornos de "provisão", como quer a fiscalização, eis que, ao contrário, tais detêm pleno e nítido caráter de despesa efetiva (passivo real, contas a pagar).*

*Assim, patente que os valores relativos ao ágio amortizado não se confundem com meras provisões, porque essas, em sua acepção técnica-contábil, refletem fatos futuros, incertos e de valores estimáveis. Por outro lado, as despesas com amortização do ágio em exame, ao contrário, revela-se plenamente incorridas no momento e forma em que realizada a rentabilidade outrora projetada (fundamento do ágio), e, por conseguinte, são despesas operacionais, necessárias e efetivas, representando verdadeiro passivo real, certo e exigível. (fls. 343/344)*

Nesse contexto, **voto por não conhecer do recurso especial** da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

