



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720954/2014-01
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.758 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente BANCO BRADESCO BBI S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA JULGADA DE ACORDO COM SÚMULA CARF.

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso concreto, considerando que a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado nas Súmulas CARF nº 108 (“*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”) e nº 116 (“*Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança*”), o recurso especial não deve ser conhecido nessas matérias.

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E OS “PARADIGMAS”. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL QUANTO À MATÉRIA.

A ausência de similitude fática entre os acórdãos (recorrido e *paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, prejudicando, assim, o conhecimento do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.008/1.040) interposto por Banco Bradesco BBI S.A. em face do Acórdão n.º **1302-002.059** (fls. 895/918), o qual negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA

A decisão recorrida encontra-se devidamente fundamentada, não havendo afronta ao princípio do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, como suscitado pelo recorrente.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DETERMINAÇÃO.

Na aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto, o ágio limita-se ao valor pago pela investidora.

DEDUÇÃO DAS DESPESAS DE ÁGIO DE PERÍODOS ANTERIORES. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

A fase litigiosa se instaura com a impugnação. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Preclusão nada mais é do que a perda do direito de agir nos autos em face da perda da oportunidade, conferida por certo prazo. Tendo sido acatada a preclusão não há mais o que ser apreciado acerca do direito a dedução do ágio não deduzido em anos anteriores por não tratar-se de matéria de ordem pública.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros

moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Intimada dessa decisão, o contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 927/938), sustentando a existência de vícios de omissão e obscuridade no julgado.

Despacho de fls. 975/986 rejeitou os embargos.

Em seguida houve apresentação do recurso especial, por meio do qual alega-se divergência em relação às seguintes matérias: **a) Nulidade do Acórdão Recorrido por Ausência de Fundamentação - Necessidade de Apreciação de Todos os Argumentos Suscitados pelo Recorrente; b) Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Origem do Ágio na Aquisição do Recorrente; c) Legitimidade da Amortização do Ágio Apurado na Aquisição do Banco BEM S/A - Consideração do Valor do Patrimônio Líquido Negativo (Passivo a Descoberto) para a Apuração do Ágio; d) Inexistência de Preclusão do Argumento Trazido no Tópico III.3 do Recurso Voluntário ('Da Necessidade de se Deduzir Parcela do Ágio Não Aproveitada em Anos Anteriores') - Argumento Decorrente de Matéria Abordada no Próprio Acórdão da DRJ; e) Inexistência de Preclusão do Argumento Trazido no Tópico III.3 do Recurso Voluntário ('Da Necessidade de se Deduzir Parcela do Ágio Não Aproveitada em Anos Anteriores') - Atenção ao Princípio da Verdade Material; f) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização; g) Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.**

O Apelo foi admitido parcialmente, nos seguintes termos (fls. 1.295/1.312):

(...)

b) Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Origem do Ágio na Aquisição do Recorrente

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria (ementas reproduzidas parcialmente a seguir, na parte de interesse):

Acórdão nº 101-97.084:

IRPJ - DECADÊNCIA - Uma vez expirado o prazo previsto no art 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Acórdão nº 108-09.501:

IRPJ - DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência.

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, enquanto nos acórdãos paradigmas restou consignado que o prazo decadencial atinge também a revisão de fatos ocorridos e registrados anteriormente, com repercussão futura, os quais não podem ser questionados após decorrido o prazo

decadencial, no recorrido se entendeu que o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início somente com a (efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte

(...)

f) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria (ementas reproduzidas parcialmente a seguir, na parte de interesse):

Acórdão n.º 1301-002.280:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Acórdão n.º 1103-00.630:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001

Ementa: ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES ACIONÁRIAS. AMORTIZAÇÃO. VINCULAÇÃO A FUNDAMENTO ECONÔMICO ESPECÍFICO – RENTABILIDADE FUTURA.

- A legislação (§ 3º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598/77) exige do contribuinte, na hipótese de pagamento de ágio em vista de rentabilidade futura, esteja o fundamento econômico indicado em demonstração específica, arquivada na escrituração.

- as pessoas jurídicas podem, sem qualquer restrição, procederem ao pagamento de ágio na aquisição de participações acionárias (procedimento corrente, inclusive), estando autorizadas a procederem à amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, não se exigindo a concretização desta.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Como se vê, o entendimento exarado no acórdão recorrido é diametralmente oposto ao que discorre o voto condutor do paradigma supracitado, tendo em vista que, ao analisar questão fática semelhante (i.e.: "dedução da despesa com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL"), a decisão paradigmática andou em sentido diverso, concluindo que, além de a CSLL possuir regras próprias quanto à definição de sua base tributável, também não há previsão legal que permita a adição, a tal base de cálculo, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível.

Nesse sentido, vale mencionar, ainda, o acórdão paradigma no 1103-00.630 (vide doc. 12) envolvendo essa questão 1 2, no qual este E. Conselho também entendeu por afastar a tributação pela CSLL sobre as despesas com amortização de ágio, com base nas razões a seguir expostas, in verbis:

(...)

Em relação ao segundo paradigma, a Recorrente destaca em nota que "o referido acórdão não restou reformado pelo acórdão n.º 9101-002.184, proferido por esta E. CSRF naqueles autos, tendo em vista que, como consignado no tópico 'Delimitação do escopo' em tal decisão, 'o procurador da Fazenda Nacional deixou de recorrer da

CSLL)", acrescentando que "*tendo em vista que o acórdão n.º 9101-002.184, além de adotar o mesmo sentido que o acórdão paradigma ora citado, consignou expressamente que não tratava da questão em análise*".

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito os acórdão paradigmas manifestam entendimento diverso frente ao recorrido em relação à obrigatoriedade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização do ágio.

g) Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria (ementas reproduzidas parcialmente a seguir, na parte de interesse):

Acórdão n.º 9101-00.722:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

Acórdão n.º 103-23.566:

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.

(...)

Com efeito os acórdão paradigmas manifestam entendimento diverso frente ao recorrido em relação à matéria sob exame, como se vê já no que assentam as ementas dos julgados.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada **apenas em relação às matéria dos tópicos "b" (Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Origem do Ágio na Aquisição do Recorrente), "f" ("Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização") e "g" ("Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa")**.

Em relação às matérias não admitidas, o contribuinte apresentou Agravo (fls. 1.322/1.338), tendo sido este rejeitado (fls. 1.371/1.390).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.398/1.423). Não questiona o conhecimento recursal, pugnano apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-006.758 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.720954/2014-01

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a analisar o cumprimento dos demais requisitos.

“Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Origem do Ágio” e “Juros sobre a Multa de Ofício”

No que tange às matérias “juros sobre a multa de ofício” e “Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Origem do Ágio”, cumpre observar o que dispõem as Súmulas CARF n.ºs 108 e 116, respectivamente:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Súmula CARF n.º 116: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Nesse contexto, o Regimento Interno do CARF determina que:

“Art. 67. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.”

Considerando, assim, que a decisão recorrida adotou o mesmo entendimento posteriormente positivado nas Súmulas em questão, o recurso especial da contribuinte não deve ser conhecido nesses pontos.

Da dedutibilidade de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL

Segundo a decisão recorrida (fls. 916), *tanto a legislação fiscal quanto as normas contábeis a CSLL, adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no que concerne à sua amortização.*

Já a ementa do julgado, no tocante à CSLL, registra que *o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.*

Isso significa dizer que a manutenção da CSLL de fato se deu por reflexo da manutenção da glosa para fins de IRPJ, mas ante a premissa de inexistência de saldo de ágio a amortizar em 2009.

Segundo apurado pela fiscalização (fls. 205), o ágio escriturado após as 3 aquisições de ações do Banco BEM, realizadas em 13/02/2004, 31/03/2004 e 31/07/2004, totalizou R\$ 107.839.919,67. Deste montante, o saldo que não havia sido amortizado, de R\$ 98.494.379,46, acabou sendo *transferido* ao Banco BEM em 31/12/2004, em virtude da incorporação da Serena Holdings (fls. 206). A partir de então, o Banco BEM amortizou o valor de R\$ 19.698.876,24 por ano (fls. 213, fls. 609) no período de 2005 a 2009.

De fato, a glosa da dedução que ensejou o presente Auto de Infração diz respeito ao montante de R\$ 19.698.876,51, montante este amortizado pelo contribuinte no ano-calendário de 2009 (fls. 214, 217, 224), mas que foi considerado inexistente.

No entender do Colegiado *a quo*, a Recorrente, na linha do que já havia decidido a DRJ, não teria incorrido na totalidade da despesa do ágio em questão, mas sim em parcela menor (R\$ 50.267.497,03, este sim de fato o custo de aquisição), tendo em vista a impossibilidade jurídica de incluir o valor relativo ao patrimônio líquido negativo da empresa adquirida (investida) no cálculo do *sobrepreço*.

Nas palavras do Relator:

(...)

Ora, como já explicado, para a mensuração do ágio decorrente da aquisição de participação, não há que se falar em quaisquer eventos ou avenças que não sejam aqueles decorrentes da aquisição, isto é, aqueles ocorridos no momento em que se dá a aquisição. Portanto, o mencionado argumento do contribuinte não dispõe de relevância jurídico-fiscal, assim sendo improcedente.

(...)

Assim, utilizando o exemplo deste caso, se o Banco BEM S/A (investida) fosse a falência, a responsabilidade do Banco Bradesco BBI S/A (investidora) está limitado àquilo que ele integralizou, ou seja, os R\$ 50.267.497,03 efetivamente pagos e incorridos no momento da aquisição da participação.

À vista do exposto, é possível cravar que o “Patrimônio Líquido” mencionado no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, é apenas aquele positivo, ou seja, aquele em que os ativos superam os passivos de uma empresa.

Em conclusão, afirmo que o Acórdão da DRJ está em plena consonância com o entendimento aqui exposto, não merecendo reparos, motivo pelo qual deve ser mantida a autuação.

Como se percebe, uma análise mais atenta das razões de decidir do acórdão ora recorrido denota que a CSLL, na realidade, restou mantida como reflexo do IRPJ em situação fática de inexistência da própria despesa de ágio, circunstância esta que impede a comparabilidade com os *paradigmas* (Acórdãos **1301-002.280**¹ e **1103-000.630**²), afinal estes

¹ ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

precedentes trataram de analisar os efeitos de ágio efetivamente pago na aquisição de investimentos.

Em face, então, dessa dessemelhança fático-jurídica, o conhecimento recursal resta prejudicado ante a não caracterização do necessário dissídio.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

(...)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

² ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES ACIONÁRIAS. AMORTIZAÇÃO. VINCULAÇÃO A FUNDAMENTO ECONÔMICO ESPECÍFICO – RENTABILIDADE FUTURA.

_ A legislação (§ 3º do art. 20 do Decreto lei nº. 1.598/77) exige do contribuinte, na hipótese de pagamento de ágio em vista de rentabilidade futura, esteja o fundamento econômico indicado em demonstração específica, arquivada na escrituração.

_ as pessoas jurídicas podem, sem qualquer restrição, procederem ao pagamento de ágio na aquisição de participações acionárias (procedimento corrente, inclusive), estando autorizadas a procederem à amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, não se exigindo a concretização desta.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-006.758 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.720954/2014-01

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O Colegiado *a quo*, no Acórdão n.º 1302-002.059, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade da decisão de primeiro grau e de decadência e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário. Houve oposição de embargos de declaração pela Contribuinte, apontando omissões e obscuridades, rejeitados em exame de admissibilidade mediante transcrição dos trechos do acórdão embargado que abordavam as omissões apontadas, e afastando as obscuridades arguidas.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento em matérias que foram objeto de súmulas posteriormente editadas: *Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Origem do Ágio na Aquisição do Recorrente* (Súmula CARF n.º 116) e *Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa* (Súmula CARF n.º 108). Em tais circunstâncias, o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, autoriza que seja NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial.

Já a matéria Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível teve seguimento nos seguintes termos do exame de admissibilidade:

f) Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria (ementas reproduzidas parcialmente a seguir, na parte de interesse):

Acórdão n.º 1301-002.280:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Acórdão n.º 1103-00.630:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001

Ementa: **ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES ACIONÁRIAS. AMORTIZAÇÃO. VINCULAÇÃO A FUNDAMENTO ECONÔMICO ESPECÍFICO – RENTABILIDADE FUTURA.**

- A legislação (§ 3º do art. 20 do Decreto-lei nº. 1.598/77) exige do contribuinte, na hipótese de pagamento de ágio em vista de rentabilidade futura, esteja o fundamento econômico indicado em demonstração específica, arquivada na escrituração.

- as pessoas jurídicas podem, sem qualquer restrição, procederem ao pagamento de ágio na aquisição de participações acionárias (procedimento corrente, inclusive), estando autorizadas a procederem à amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, não se exigindo a concretização desta.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Como se vê, o entendimento exarado no acórdão recorrido é diametralmente oposto ao que discorre o voto condutor do paradigma supracitado, tendo em vista que, ao analisar questão fática semelhante (i.e.: "dedução da despesa com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL"), a decisão paradigmática andou em sentido diverso, concluindo que, além de a CSLL possuir regras próprias quanto à definição de sua base tributável, também não há previsão legal que permita a adição, a tal base de cálculo, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível.

Nesse sentido, vale mencionar, ainda, o acórdão paradigma no 1103-00.630 (vide doc. 12) envolvendo essa questão^{1 2}, no qual este E. Conselho também entendeu por afastar a tributação pela CSLL sobre as despesas com amortização de ágio, com base nas razões a seguir expostas, in verbis:

(...)

Em relação ao segundo paradigma, a Recorrente destaca em nota que "o referido acórdão não restou reformado pelo acórdão nº 9101-002.184, proferido por esta E. CSRF naqueles autos, tendo em vista que, como consignado no tópico 'Delimitação do escopo' em tal decisão, 'o procurador da Fazenda Nacional deixou de recorrer da CSLL'", acrescentando que "tendo em vista que o acórdão nº 9101-002.184, além de adotar o mesmo sentido que o acórdão paradigma ora citado, consignou expressamente que não tratava da questão em análise".

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito os acórdão paradigmas manifestam entendimento diverso frente ao recorrido em relação à obrigatoriedade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização do ágio. (*destaques do original*)

O Colegiado *a quo* concordou com a acusação fiscal que limitou a dedução das amortizações de ágio ao custo de aquisição, diante do patrimônio líquido negativo da investida. Com respeito à exigência de CSLL, o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

Como bem explicitado na decisão de 1ª instância, tanto a legislação fiscal quanto as normas contábeis a CSLL, adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no que concerne à sua amortização.

A decisão de 1ª instância, por sua vez, traz as seguintes ponderações;

A reclamante alega que a exigência fiscal de CSLL haveria de ser cancelada por falta de previsão legal para a adição ao lucro líquido do valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

A respeito da matéria, cabe reproduzir o art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, e o art. 28 da Lei nº 9.430/96:

[...]

Verifica-se portanto que a lei determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ.

A Instrução Normativa SRF n.º 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 38, 44 e 75:

[...]

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que a legislação relativa à CSLL adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no que concerne à sua amortização (artigos 384 e seguintes do RIR/99). Por isso, tudo o que foi até aqui discutido relativamente à exigência de IRPJ, aplica-se igualmente à CSLL.

Isto posto, conclui-se que não devem ser acolhidos os argumentos do impugnante, devendo a exigência de CSLL seguir o decidido quanto ao lançamento de IRPJ.

Em voto declarado no Acórdão n.º 9101-006.483³, esta Conselheira, acompanhando o relator Gustavo Guimarães da Fonseca pelas conclusões, rejeitou estes mesmos paradigmas para caracterização de dissídio acerca da exigência de CSLL em face da glosa de amortizações de ágio para o qual não restou provado seu pagamento:

Com respeito à quarta matéria, esta Conselheira não a vislumbra como prejudicada no acórdão recorrido, vez que adotada fundamentação específica para estender à CSLL o que decidido no âmbito do IRPJ, qual seja:

Há de se ressaltar que no caso dos autos, trata-se de glosa de despesa nos termos do artigo 299 do RIR/99, em razão de não restar comprovado o efetivo pagamento do ágio.

Assim, com relação à CSLL, entendo que devem se aplicar as mesmas conclusões em relação ao IRPJ, na medida em que não tendo sido comprovado o fundamento econômico e fiscal (pagamento) do ágio, **resta prejudicado o seu reconhecimento contábil e suas consequências no próprio resultado líquido**, de sorte que é desnecessária a discussão quanto à existência ou não de previsão legal que determine a realização de ajustes, mediante adição, à sua base de cálculo. (*destacou-se*)

Ou seja, considerou-se prejudicado o lançamento contábil do ágio e, em consequência, o próprio registro da despesa decorrente de sua amortização, tornando desnecessária norma que determinasse sua adição à base de cálculo da CSLL, vez que a despesa sequer poderia reduzir o lucro líquido. E esta compreensão foi confirmada na rejeição dos embargos de declaração, nos seguintes termos:

Conforme consta expressamente no trecho acima transcrito, a Turma entendeu que as despesas com amortização do ágio sequer poderiam ter sido levadas à apuração do lucro líquido (lucro contábil) em razão de inexistência de fundamento econômico.

Noutros termos, a Turma não fundamentou sua decisão em norma tributária que determinasse a adição das despesas com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, daí porque não há que se falar em omissão em sua indicação.

Quanto à omissão apontada no item II.6 dos embargos é de se dizer que tal alegação mais uma vez revela-se manifestamente improcedente.

Isso porque inexistente obrigação de a Turma, na ementa ao acórdão, se manifestar sobre todas as questões por ela decididas. (*grifos do original*)

Assim, integrando-se os fundamentos de rejeição dos embargos aos fundamentos do acórdão recorrido, cabe confrontar as premissas fáticas relevantes para a decisão do acórdão recorrido com os paradigmas.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e votaram pelas conclusões no conhecimento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Sob o pressuposto de que o acórdão recorrido firmou ser *irrelevante a existência de previsão legal para a adição da despesa com a amortização de ágio na base de cálculo da CSLL*, a Contribuinte invoca o paradigma n.º 1301-002.280 que, em seu entendimento, demandaria legislação específica para repercussão de glosa semelhante na base de cálculo da CSLL. Contudo, como visto, a decisão recorrida está pautada na inexistência do ágio escriturado, ao passo que o paradigma: i) teve em conta glosas de amortização de ágio por indevida transferência e uso de empresa-veículo, ponto no qual a glosa no âmbito do IRPJ também foi afastada pelo outro Colegiado do CARF; e ii) com respeito ao “Ágio Modelo”, houve também glosa de amortizações de ágio deduzidas antes do evento de incorporação, e adicionadas apenas ao lucro real, sendo que é em relação a esta parcela diferenciada de glosa que o paradigma afirma a falta de previsão legal para adição destas amortizações, também, à base de cálculo da CSLL.

A Contribuinte também indica o paradigma n.º 1103-00.630, referido recorrentemente em dissídios semelhantes ao presente, Assim, tendo em conta o contexto no qual ambos paradigmas foram editados, valem aqui as razões apresentadas por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão n.º 9101-006.049⁴ para rejeitar ambos paradigmas nestes autos:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.310, de 2016:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, posto que tal dispositivo não **determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.**

Acórdão paradigma n.º 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-002.310, de 2016, e

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistia 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 (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que um ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

De fato, o paradigma n.º 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Quanto ao paradigma n.º 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”.

Por tais razões, também aqui não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial em face de paradigmas que afastaram a exigência de CSLL porque: i) a glosa foi afastada no âmbito do IRPJ (contexto presente em uma das glosas do paradigma n.º 1301-002.280 e no paradigma 1103-00.630), ou ii) as amortizações foram adicionadas pelo sujeito passivo no âmbito do IRPJ, em observância a legislação distinta da debatida nestes autos (contexto presente em outra das glosas do paradigma n.º 1301-002.280).
(destaques do original)

Estas mesmas razões se prestam a infirmar o dissídio jurisprudencial em face do recorrido que manteve a glosa das amortizações de ágio na apuração do IRPJ, distintamente dos paradigmas que analisaram glosas: i) apenas no âmbito da CSLL, vez que as amortizações foram adicionadas ao lucro real; e ii) afastadas no âmbito do IRPJ.

Esclareça-se, apenas, que, com respeito ao paradigma n.º 1103-00.630, a Contribuinte também arguiu que ele não restou reformado pelo acórdão n.º 9101-002.184, proferido por esta E. CSRF naqueles autos, tendo em vista que, como consignado no tópico

'Delimitação do escopo' em tal decisão, 'o procurador da Fazenda Nacional deixou de recorrer da CSLL')", acrescentando que "tendo em vista que o acórdão n.º 9101-002.184, além de adotar o mesmo sentido que o acórdão paradigma ora citado, consignou expressamente que não tratava da questão em análise. O paradigma n.º 1103-00.630 exonerou as exigências decorrentes de glosa de amortização de ágio fundamentadas na falta de concretização da rentabilidade futura e na incorporação reversa da investidora pela investida. A PGFN suscitou divergência acerca destes fundamentos e o voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.184 traz consignado que:

Está fora do escopo desta decisão os lançamentos relativos à CSLL, isto porque o procurador da Fazenda Nacional deixou de recorrer da CSLL, talvez em razão do acórdão recorrido ter sido omissivo na ementa quanto aos fundamentos autônomos no âmbito da CSLL para dar provimento ao recurso voluntário. Apesar da omissão na ementa, a última página do voto do relator (e-fl. 1458) não deixa dúvidas. E, por não ser matéria de ordem pública, entendo que a matéria não foi devolvida à Câmara Superior (efeito devolutivo); logo, portanto, por preclusão processual, a questão da CSLL está definitivamente julgada.

Ocorre que, na ótica aventada pela Contribuinte, tal ponderação somente permitiria cogitar de eventual reavaliação da percepção antes firmada acerca do paradigma n.º 1103-00.630 se esta 1ª Turma tivesse conhecido do recurso especial fazendário e restabelecido a glosa de amortização de ágio lá afastada, também, no âmbito do IRPJ. Contudo, apesar da ressalva inicial, a conclusão deste Colegiado foi no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial, apenas quanto à incorporação reversa, e negar-lhe provimento. Assim, nem mesmo a partir de uma interpretação ampliada do paradigma n.º 1103-00.630 seria possível afirmar que a decisão do outro Colegiado do CARF passou a ter o condão de cancelar a exigência de CSLL, apesar de restabelecida a glosa de amortização de ágio no âmbito do IRPJ.

Estas as razões para concordar com o I. Relator e **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa