



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720977/2012-46
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.894 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRAM - BRADESCO ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

ANO-CALENDÁRIO: 2007, 2008, 2009

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

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2007, 2008, 2009

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros que votaram pelo conhecimento parcial, não conhecendo do recurso, quanto à primeira matéria, os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti e Alexandre Evaristo Pinto, e, quanto à segunda matéria, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella. Votou pelas conclusões, quanto à primeira matéria (CSLL), a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Votou pelas conclusões do voto vencedor a Conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Livia De Carli Germano não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF). Ausente momentaneamente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

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

Fl. 4 do Acórdão n.º 9101-005.894 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.720977/2012-46

Relatório

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

a) deduções indevidas de quotas de amortização de ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) omissão de ganhos auferidos em devolução de patrimônio decorrente do processo de desmutualização do CETIP; e

c) falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, infração que deu ensejo à aplicação de multas isoladas.

Especificamente em relação à infração de “glosa das contrapartidas de amortização de ágio”, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1520-1552) a autoridade fiscal apontou dois fundamentos distintos e autônomos para motivar a exigência: (i) o fundamento econômico do ágio, que, a juízo da autoridade lançadora, não seria a *"expectativa de rentabilidade futura"*, mas fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas; (ii) o emprego de *"empresa veículo"* e a existência de operações de incorporação de empresas sem *propósito negocial*.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Impugnação que foi julgada improcedente pela turma julgadora de primeira instância.

A seguir, manejou o competente Recurso Voluntário que redundou no Acórdão nº 1301-002.432, cujas ementa e dispositivo foram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. ART. 173 DO CTN. FATO EXTINTIVO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A decadência prevista no art. 173 do CTN é fato extintivo do direito de constituir crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de decadência enquanto não se materializar o fato gerador da obrigação tributária.

ÁGIO. CARTEIRA DE CLIENTES, FUNDOS E CONTRATOS. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO, INTANGÍVEIS E OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível para fins do IRPJ o ágio que tenha como fundamento econômico a carteira de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela empresa adquirida, pois, de acordo com a classificação legal, essa situação não se caracteriza como rentabilidade futura, mas se enquadra como fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

DESMUTUALIZAÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CISÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. INCIDÊNCIA DE IRPJ.

A cisão de entidade sem fins lucrativos que implique a transferência de seu patrimônio para entidade empresarial, com a conseqüente modificação de títulos patrimoniais em ações ou quotas de capital, dá ensejo à incidência de IRPJ sobre a diferença de valor do título patrimonial e das ações ou quotas.

MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível especificamente nos casos em que o contribuinte não realizou os recolhimentos calculados por estimativa, não se aplicando à hipótese de omissão de receita, para a qual existe multa específica, que não pode ser cumulada com a multa isolada.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.

Não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência de CSLL na infração de ágio e a exigência de multas isoladas, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo, que negavam provimento integralmente, e o Conselheiro Roberto Silva Junior, que dava provimento em menor extensão. Os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram pelo provimento integral; o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza votou pelo provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Intimada da decisão a PGFN manejou Recurso Especial de fls. 2182-2212 que foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 2216-2233, cujos principais trechos reproduz-se a seguir:

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 31/07/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2181). Tendo o processo retornado ao CARF em 04/08/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2213), verifica-se que é tempestiva a interposição do recurso especial.

Aponta a recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação às seguintes matéria:

a) Adição à base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio;
e

b) Aplicação da multa isolada sobre as estimativas

Passo a verificar, por matéria, a comprovação dos dissídios jurisprudenciais.

a) Adição à base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio

Argumenta a recorrente haver divergência em relação à interpretação do art. 57 da lei 8.981/95, sendo indicado como paradigma o Acórdão n.º 1402-001.589, cuja ementa dispõe o seguinte:

Acórdão n.º 1402-001.589 (2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, ementa integralmente reproduzida)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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.

Recurso Negado.

Recurso voluntário desprovido.

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

Verifica-se então a divergência entre os acórdãos no que diz respeito à interpretação do art. 57 da Lei 8.981/95. Enquanto que o acórdão recorrido julgou que o art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza a glosa, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, da amortização de ágio na aquisição de investimento, o acórdão paradigma julgou que o art. 57 da Lei 8.981/95, por determinar a aplicação à contribuição social sobre o lucro as regras de apuração do imposto de renda pessoa jurídica, terminou por adotar o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no tocante à sua amortização (arts 384 e seguintes do RIR/99), o que portanto autoriza a glosa do ágio amortizado da base de cálculo da CSLL.

Nesse ponto, para fins de cotejo e demonstração da divergência jurisprudencial, a recorrente transcreve trechos dos votos condutores do acórdão recorrido e do paradigma. Passo a transcrever tais destaques, relevantes para demonstrar os fundamentos do decidido nos referidos acórdãos:

Trecho do voto condutor do Acórdão Recorrido

Não obstante as regras gerais para IRPJ e CSLL serem as mesmas, tais como os períodos de apuração, de pagamento, prestação de informações, cobrança, penalidades, etc, cada qual, contudo, possuem a sua própria base de cálculo e respectiva alíquota.

Nesse caso, se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.

Em matéria tributária vige o princípio da estrita legalidade e, por conta de seus efeitos é que a obrigação tributária é constituída em numerus clausus, ou seja, as hipóteses de tributação devem vir descritas em Lei em hipóteses fechadas.

Não existe em nosso ordenamento pátrio a tributação por analogia e é justamente essa conduta que o princípio da legalidade visa coibir, até porque a falta de previsão legal geraria insegurança jurídica, vez que o contribuinte nunca saberia ao certo quando pagar ou não o tributo.

Tendo em vista que a CSLL tem regras que lhes são próprias, não deve aplicar para fins de composição de base de cálculo desta regras que são próprias do IPRJ [sic], sob pena de afrontar o princípio da legalidade. Este Colegiado já se manifestou nesse sentido confira-se:

(...) CSLL – LANÇAMENTO DECORRENTE. As regras de dedutibilidade de despesas, dirigidas expressamente à apuração do lucro real, não se aplicam de forma reflexa à Contribuição Social sobre o Lucro. Por isso, na inexistência de dispositivo legal que determine a adição de determinada despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, não há como exigi-la. (Ac. 1401000.962 10/04/2013).

Desse modo, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, entendo, portanto, que deve ser cancelada a exação fiscal nesse ponto.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigências fiscais no tocante à CSLL.” [grifos do Recurso Especial]

Trecho do voto condutor do Acórdão Paradigma

Segundo consta da fl. 68 dos autos, a infração encontra-se descrita como ‘001 ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS – Lei nº 9.249/95,’ com fatos geradores em 31 de dezembro dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007 e bases de cálculo no valor de R\$ 41.061.728,40, em cada período de apuração.

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 8.1.8.10.00.0000.03-0, nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007.’

O nobre relator, em voto de extrema clareza e objetividade, destacou que na época dos fatos e até o advento da Medida Provisória nº 627, de 2013, já convertida em Lei, ‘não havia fundamento legal para exigir a adição da despesa com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.’

Segundo o relator, a exigência feita por meio da autuação ‘só passou a ser cabível com a previsão contida no artigo 48 da a referida Medida Provisória que determinou serem aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições dos seus artigos 2º a 7º, 9 a 40, 42 a 47, incluindo no ordenamento jurídico, portanto, de forma indiscutível, a obrigação de adicionar à base de cálculo da CSLL a contrapartida de redução da mais valia e do ágio por rentabilidade futura.’

Pois bem, a Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL, estabeleceu como base de cálculo o resultado do exercício, com as exclusões que indica (art. 2º). Por sua vez, o artigo 29 da Lei nº 8.981, de 1995, ao determinar a base de cálculo do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, no § 1º, prevê deduções diversas daquelas relacionadas no artigo 2º da Lei nº 8.981, de 1995, daí a conclusão do relator de que estes tributos não têm a mesma base de cálculo. Isto resulta mais evidente no momento em que se percebe os seguintes destaques, que sublinho, contidos no artigo 37 da Lei nº 8.981, de 1995:

Lei nº 8.981/1995:

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).

As expressões, ‘mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor’ indicam que o critério material da CSLL e do IRPJ, pela avaliação das normas até aqui analisadas, representa situação distinta entre um tributo e outro.

Contudo o posicionamento majoritário desta turma segue o entendimento da decisão da DRJ, razão pela qual, aplicando o disposto no artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, adoto como razões de decidir os fundamentos da decisão recorrida, que assim enfrentou a matéria:

A respeito da matéria, cabe reproduzir o art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995, e o artigo 28 da Lei nº 9.430/1996.

Art. 57. [...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

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

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 34, 44 e 75:

Art. 34. O pagamento da CSLL por estimativa deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada.

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

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

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

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

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

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

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

(...).

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 o tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no concernente à sua amortização (artigos 384 e seguintes do RIR/99).

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso. ”

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial em relação à primeira matéria suscitada.**

Tanto o acórdão recorrido, quanto o acórdão paradigma, tratam acerca da existência de previsão legal para adição das despesas com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL. O acórdão recorrido entendeu pela ausência de previsão da adição, enquanto o acórdão paradigma entendeu 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"*.

b) Aplicação da multa isolada sobre as estimativas

Alega a recorrente haver divergência na interpretação da legislação tributária em relação à possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento de imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória.

Foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº 1202-000.964 e nº 1302-001.080, cujas ementas assim dispõem:

Acórdão nº 1202-000.964 (2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, ementa integralmente reproduzida)

[...]

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

[...]

Acórdão nº 1302-001.080 (2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, ementa integralmente reproduzida)

[...]

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente **logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial em relação à segunda matéria suscitada.**

Tanto o acórdão recorrido como os paradigmas indicados (Acórdãos nº 1202-000.964 e nº 1302-001.080) apreciaram a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento de imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória.

Enquanto o colegiado *a quo* entendeu que "*não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada*", no caso dos paradigmas prevaleceu o entendimento pela legalidade da aplicação concomitante das multas.

[...]

No mérito, a PGFN, citando os fundamentos do precedente nº 1301-001.067 em relação à impossibilidade de dedução do ágio amortizado da base de cálculo da CSLL, requereu a reforma do Acórdão recorrido, citando ainda precedentes que corroborariam sua tese de possibilidade de aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício..

O Contribuinte foi intimado do Acórdão, do Recurso Especial interposto pela PGFN e do despacho que o admitiu em 02/04/2018 (fl. 2244) e apresentou Embargos de Declaração e Contrarrazões de fls. 2417-2455.

Relativamente aos Embargos, admitidos pelo Presidente do colegiado *a quo*, redundaram na prolação de acórdão em embargos, sem efeitos infringentes. Intimado do novo acórdão, o Contribuinte interpôs Recurso Especial que não foi admitido por despacho do Presidente de Turma, decisão confirmada pela senhora Presidente do CARF após o manejo de Agravo.

Em suas Contrarrazões, em apertada síntese, assim se manifestou o Contribuinte:

- que o paradigma nº 1402-001.589 colacionado pela PGFN para supostamente demonstrar a divergência em relação à dedução do ágio amortizado da base de cálculo da CSLL, não guardaria similitude fática com o acórdão recorrido. Isso porque, no recorrido, tratava-se de operação em que houve incorporação entre investida e investidora (nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), tendo a Fiscalização não acatado a amortização em razão da utilização de “empresa veículo” e em virtude de o fundamento econômico do referido ágio ser, supostamente, a aquisição de fundo de comércio e intangíveis, e não a expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, argumenta o Contribuinte que, no acórdão paradigma, **“verifica-se que não se trata de hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, que dispõe a Lei nº 9.532/1997, em seus artigos 7º e 8º - tais dispositivos sequer foram mencionados no suposto acórdão paradigma -, mas se refere à participação mantida na investidora (i.e., o ágio ali referido é aquele amortizado contabilmente, antes da incorporação, o qual é neutro para fins fiscais, nos termos do artigo 391 do RIR/99), hipótese que não é dos presentes autos”**. Arremata ainda que a situação fática analisada nesse paradigma referia-se a ágio amortizado contabilmente antes de qualquer evento de incorporação;

- em relação ao item do Recurso Especial Fazendário acerca da exigência de multa isolada por falta de recolhimentos de estimativa, requer o não conhecimento do Apelo com base no disposto no § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, uma vez que o acórdão recorrido teria adotado entendimento de Súmula do CARF, ainda que aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, no caso, a Súmula CARF nº 105 a qual impediria a cobrança concomitante de multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa;

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

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

O Contribuinte foi intimado acerca do Apelo Fazendário e do Despacho que o admitiu e apresentou Contrarrazões questionando o conhecimento do recurso.

No que diz respeito à amortização de ágio e seu cômputo na determinação da base de cálculo da CSLL, alega o Contribuinte que os acórdãos paradigma e recorrido não guardariam similitude fática e abordariam aspectos jurídicos distintos, o que inviabilizaria o conhecimento do recurso.

Não lhe assiste razão.

Cumprе salientar que, de fato, é válido o argumento do Contribuinte no sentido de que o acórdão recorrido trata de operação em que a amortização de ágio se deu após operação de incorporação entre suposta investidora e investida, enquanto no acórdão paradigma, por outro lado, não se examinou qualquer reestruturação societária, havendo discussão única e exclusivamente quanto aos efeitos tributários da amortização contábil de ágio.

Contudo, nos dois casos, os fundamentos de ambos os votos se contrapõem no que diz respeito à possibilidade, ou não, do cômputo de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, inclusive no que atine à discussão quanto à interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/95 em relação à suposta identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL.

Salienta-se que a ausência de incorporação entre investida e investidora no acórdão paradigma, em não altera a divergência de interpretação indicada pela PGFN, tanto que, ao se compulsar o acórdão recorrido, constata-se que, relativamente à exoneração da exigência de CSLL, não há uma abordagem sequer acerca dos eventos de reestruturação levadas a efeitos pelo sujeito passivo, concluindo-se, sem ressalvas, que não haveria base legal, em relação aos períodos de apuração em exame, para que o ágio amortizado contabilmente fosse adicionado à base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, o acórdão paradigma afirma que haveria identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL, e, havendo dispositivo legal que vedasse, via de regra, a dedutibilidade de amortização de ágio na apuração do lucro real, tal vedação seria aplicada de forma automática à CSLL.

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

No que diz respeito à segunda matéria objeto do Apelo Fazendário - multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa em concomitância com multa de ofício -, outra sorte não merece o argumento do Contribuinte acerca do conhecimento do recurso.

A PGFN indicou como paradigmas os Acórdãos nº 1202-000.964 e nº 1302-001.080, o primeiro, referente aos anos-calendário de 2005, 2006, 2007, 2008, e, o segundo, relativo ao ano-calendário de 2008.

Em seu recurso, a Fazenda Nacional questiona a decisão que concluiu não caber o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, de forma cumulada, com a multa de ofício exigida sobre o tributo apurado ao final dos respectivos anos-calendário, todos ocorridos a partir do ano de 2007.

Por outro lado, os paradigmas colacionados pela PGFN firmaram entendimento acerca da possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais em concomitância com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no encerramento do período de apuração anual.

Em suas Contrarrazões, aduz o Contribuinte que a decisão recorrida estaria em consonância com a Súmula CARF nº 105, o que faria incidir o óbice quanto ao conhecimento do recurso contido no §3º do art. 67 do RICARF.

Novamente sua irresignação não procede.

Inúmeros precedentes deste colegiado já admitiram recursos fazendários sobre a matéria examinando exatamente os mesmos paradigmas em questão, como, por exemplo, no Acórdão nº 9101-004.207 (04/06/2019), Acórdão nº 9101-004.317 (07/08/2019) e Acórdão nº 9101-004.848 (05/03/2020),

E, diga-se de passagem, tais precedentes se mostram acertados, uma vez que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, tanto que o próprio verbete sumular faz menção explícita à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não é demais lembrar que, a partir de janeiro de 2007, nova redação foi dada a esse dispositivo pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Desse modo, a Súmula CARF nº 105 não impede o conhecimento do apelo Fazendário em relação à multas isoladas exigidas a partir do ano-calendário de 2007, tanto assim que, sem sombra de dúvidas, os paradigmas colacionados, proferidos já após aprovação do referido verbete sumular, afastam sua aplicação em razão da citada alteração na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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

2 MÉRITO

2.1 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E SEUS EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

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

Divirjo de tal entendimento.

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

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

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) [grifos do precedente]

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

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

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

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

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

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

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de

"adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976)" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"², não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

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

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

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei n.º 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 n.º 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão n.º 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 n.º 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 da equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei n.º 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 n.º 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 n.º 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

² Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei 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.

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

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)

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

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

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

Conforme se observa, não havendo previsão legal para que o ágio amortizado possa influenciar o lucro líquido, não há que falar em falta de previsão legal de sua na determinação da base de cálculo da CSLL, uma vez que o resultado do exercício, ponto de partida para cálculo da base impositiva dessa contribuição, já não deveria ser influenciado por essa amortização.

Assim sendo, voto por dar provimento ao Recurso da PGFN em relação à matéria.

3 MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE CSLL

A decisão recorrida exonerou o lançamento de multas por falta de recolhimento de estimativas em razão de sua exigência ter se dado de modo concomitante com a multa de ofício.

Discordo de tal entendimento.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 – foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data não poderiam subsistir.

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2007 e seguintes, ou seja, a fatos geradores ocorridos após do advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105, não havendo que se falar em sua aplicação no caso concreto.

Pois bem, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir de janeiro de 2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alegou o contribuinte em seu Recurso Voluntário que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, em concomitância com a multa de ofício de 75% implicaria *bis in idem*, entendimento acolhido pelo colegiado *a quo*.

A PGFN recorreu requerendo o restabelecimento dessas penalidades.

Entendo assistir-lhe razão.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.³

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

⁴ Idem, Idem

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da PGFN para restabelecer a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da PGFN, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado.

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no que tange ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em relação aos temas do tratamento do ágio pela legislação própria da CSLL, assim como da *concomitância* na aplicação de multas isoladas com a multa de ofício, especialmente para as exigências a partir do ano-calendário de 2007, registro, a seguir, a posição vencedora em julgamento.

Tratamento do Ágio na apuração da CSLL

Como se observa do voto vencido, a conclusão do I. Relator para dar provimento ao *Apelo* fazendário foi, em resumo, de que *não havendo previsão legal para que o ágio amortizado possa influenciar o lucro líquido, não há que falar em falta de previsão legal de sua na determinação da base de cálculo da CSLL, uma vez que o resultado do exercício, ponto de partida para cálculo da base impositível dessa contribuição, já não deveria ser influenciado por essa amortização.*

Por outro lado, quanto a tal matéria, no v. Acórdão recorrido já havia sido firmado que *não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.*

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

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

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

E, muito recentemente, já no âmbito desta C. 1ª Turma da CSRF, na condição de Relator do v. Acórdão nº 9101-005.773, exarado em sessão de 09 de setembro de 2021 e, também do v. Acórdão nº 9101-005.865, proferido em sessão de 10 de novembro de 2021, a mesma posição foi adotada e, derradeiramente, prevaleceu.

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

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

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

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

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

Posteriormente, inclusive já dentro de um cenário bastante amadurecido de embates judiciais, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei nº 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei nº 9.065, a qual determinou no seu art. 57 que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei*.

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

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

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

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

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

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

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

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

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

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

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

(destacamos)

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

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

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

textualmente direcionada à CSLL – ou, da mesma forma, apenas ao IRPJ. Nesse sentido, confira-se o comentário do Professor Ricardo Mariz de Oliveira⁵ sobre o tema:

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

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

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

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

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

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

⁵ *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo : Quartier Latin, 2008. p. 976.

que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

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

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

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

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

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

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, são *requisitos* legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repita-

se: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o *lucro*, percebido pela entidade empresarial, antes dos ajustes legais, para fins de apuração de tal Contribuição Social.

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

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa

operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

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

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

Posto isso, nesse ponto, deve ser negado provimento ao *Apelo Especial* da Fazenda Nacional, mantendo-se o cancelamento das exigência de CSLL referentes ao ágio *glosado*, mantendo-se aquilo já decidido no v. Acórdão nº 1301-002.432, ora combatido.

Aplicação Concomitante de Multas Isoladas e Multa de Ofício

Em relação a esta *segunda* matéria, a temática da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na redação da referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo, a percentagem da multa isolada e afastar sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *aplicação* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
(destacamos)

Como se observa, o *efetivo cerne decisório* foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas *concorrente* para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto de penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos *próprios* que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁶.

⁶ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que o reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, se verificada tal circunstância, devem ser canceladas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, aplicadas em cumulação com a multa de ofício - independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o cancelamento das exigências de CSLL referente aos valores de ágio e, igualmente, das multas isoladas aplicadas em cumulação com as multas de ofício, conforme antes já promovido na oportunidade do v. Acórdão nº 1301-002.432.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento e no mérito do recurso especial da PGFN relativamente às multas isoladas exoneradas no acórdão recorrido em razão da concomitância com a multa proporcional aplicada sobre o IRPJ e a CSLL exigidos nos anos-calendário 2007 a 2010.

Especificamente quanto às objeções à suposta falta de dialeticidade do recurso especial da PGFN em razão de o acórdão recorrido adotar fundamento posteriormente incorporado à Súmula CARF nº 105, registre-se que tal somente pode ser afirmado sob a premissa de que referida Súmula se prestaria a afastar qualquer exigência concomitante de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício proporcional aplicada sobre o tributo devido no ajuste do mesmo ano-calendário. Contudo, como é sabido, referido enunciado teve em conta, apenas, as infrações verificadas na vigência da redação original da Lei nº 9.430/96, antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 135/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, e o voto condutor do acórdão recorrido nada refere acerca destas disposições legais, invocando genericamente a finalidade da punição, e repercussão do princípio da consunção, na forma exposta em julgado do Superior Tribunal de Justiça. Nada, neste contexto, permite concluir que o acórdão recorrido está, nem mesmo, pautado no racional da Súmula CARF nº 105. Desnecessário, assim, que a divergência jurisprudencial seja evidenciada por meio de paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

A PGFN logra demonstrar o dissídio jurisprudencial mediante apresentação de paradigmas que analisam o cabimento da multa isolada a partir do ano-calendário 2007 e validam sua imposição juntamente com a multa proporcional porque descumprido o dever de antecipação, afirmando a *inviabilidade de aplicação do princípio da consunção*.

No que se refere à divergência acerca da repercussão da glosa na apuração da base de cálculo da CSLL, a decisão favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN se deu com acréscimos na fundamentação.

No ponto em debate, o acórdão recorrido analisou glosa de *deduções indevidas de quotas de amortização de ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL* porque o fundamento econômico do ágio não seria a *"expectativa de rentabilidade futura"*, mas o *fundo de comércio, intangíveis e outras razões*, assim como por *emprego de "empresa veículo" e a existência de operações de incorporação de empresas sem propósito comercial*. O Colegiado a quo concluiu que o ágio não estaria fundamentado em rentabilidade futura e decorreria da aquisição de *carteira de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela empresa adquirida*, mantendo a glosa das amortizações no âmbito da apuração do IRPJ. Do acórdão infere-se, a partir da notícia acerca das incorporações promovidas depois da aquisição que ensejou o registro de ágio, bem como da abordagem acerca do fundamento do valor pago, que a glosa das amortizações teria se dado razão da inobservância de requisitos previstos nos arts. 7º e

8º da Lei nº 9.532/97, incorporados ao art. 386 do RIR/99. E, de fato, este é o fundamento legal da glosa aqui em debate, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 1543

Quanto à exigência de CSLL, o Colegiado *a quo* apreciou a defesa assim relatada:

Aduziu a recorrente que não foi apontado qualquer dispositivo legal para fundamentar a suposta necessidade de adição, da despesa com ágio, à base de cálculo da CSLL, o que macula a validade do lançamento, por ofensa ao princípio da legalidade.

Dentre os ajustes, que delimitam a base de cálculo da CSLL, nada se vê sobre a obrigatoriedade de adição de despesas de amortização do ágio na aquisição de investimentos. Assim, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada não dedutível da base de cálculo da CSLL se houver previsão expressa em lei, o que não ocorre no caso específico.

Portanto, mesmo que não se considere dedutível a amortização fiscal do ágio para fins de apuração do IRPJ, o lançamento, quanto à CSLL, não terá base legal.

O voto vencido do relator, ex-Conselheiro Roberto Silva Junior, invocou os fundamentos do Acórdão nº 1201-001.462, pautados no art. 57 da Lei nº 8.981/95 e no art. 28 da Lei nº 9.430/96 para afirmar, genericamente, a identidade de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como invocou o Acórdão nº 9101-002.549, que no âmbito da exigência de adição de amortizações à base de cálculo da CSLL, afirmou sua validade com base no art. 13, inciso II da Lei nº 9.249/95. Acrescentou, ainda, argumentos desenvolvidos pela PGFN acerca da *inexistência de norma autorizando deduzir da base de cálculo da CSLL a amortização de ágio*, concluindo que, como *a dedução do ágio se deu segundo normas tributárias que a própria recorrente sustenta terem aplicação restrita ao IRPJ*, também em relação à CSLL o lançamento deve ser mantido pelo mesmo motivo expresso para aquela exigência.

O voto vencedor do ex-Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Carneiro, por sua vez, confronta a decisão de 1ª instância que invocara o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e o art. 28 da Lei nº 9.430/96, para assim discordar do entendimento do relator de que o IRPJ e CSLL teriam a mesma decisão por ter a mesma base fática, vez que as despesas que afetam o lucro líquido são dedutíveis *a menos que haja vedação legal específica*, o que inócorre em relação à *adição de despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL*.

O paradigma admitido, Acórdão nº 1402-001.589, analisou lançamento pautado na falta de adição de despesas de amortização de ágio apenas na base de cálculo do CSLL. O questionamento do sujeito passivo se dirigiu à inaplicabilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e ao alcance da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

O relator do paradigma, ex-Conselheiro Carlos Pelá, restou vencido em seu entendimento de que a regra do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, editado quando ainda inexistia a CSLL, não seria aplicável à sua apuração e, assim, ausente previsão específica naquele sentido a partir da Lei nº 7.689/88, a adição não seria exigível do sujeito passivo, mormente tendo em conta que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não se prestaria a equiparar a base de cálculo dos dois tributos, inclusive nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 39/2013, que afastou tal regra para estender à CSLL imunidade prevista no âmbito do IRPJ. Adicionou, em reforço ao seu entendimento, o novo regramento trazido pela Medida Provisória nº 627/2013, com disposição específica acerca da *obrigação de adicionar à base de cálculo da CSLL a contrapartida de redução da mais valia e do ágio por rentabilidade futura*.

Já o voto vencedor do ex-Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva adota os fundamentos expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância naqueles autos para afirmar a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96, adicionando, ainda, que:

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 34, 44 e 75:

Art. 34. O pagamento da CSLL por estimativa deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada.

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

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

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

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

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

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

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

(...).

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 o tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no concernente à sua amortização (artigos 384 e seguintes do RIR/99).

A argumentação desenvolvida no voto vencedor do paradigma tem o condão de estender à apuração da CSLL todas as repercussões previstas no âmbito do IRPJ relativamente à amortização de ágio, especialmente em razão da referência aos *artigos 384 e seguintes do RIR/99*, e tendo-se em conta que a adição da amortização de ágio correspondente a investimento mantido no patrimônio da pessoa jurídica está prevista no art. 391 do RIR/99, ao passo que a possibilidade de dedução na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 integra o art. 386 do

mesmo Regulamento. Note-se, inclusive, que o art. 75 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004 diz respeito à amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e art. 386 do RIR/99.

Assim, ainda que o caso ali submetido à apreciação de outro Colegiado do CARF diga respeito à adição prevista no art. 391 do RIR/99, cabe observar que a caracterização de dissídio jurisprudencial não demanda identidade, mas apenas similitude e, na comparação aqui estabelecida, a diferença entre os casos não se situa em ponto determinante para a solução do litígio, porque em ambos os casos a amortização do ágio não se submeteu a regramento específico na legislação de regência da CSLL, e a extensão a esta apuração é discutida com base no disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 e no art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Esta Conselheira tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisão** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que poderiam afetar a decisão da matéria, não basta a constatação de que o voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado.

Sob esta ótica, o dissídio jurisprudencial apontado pela PGFN resta demonstrado porque o Colegiado *a quo* afirmou que as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 não impõem a adição à base de cálculo da CSLL das amortizações de ágio que não atendem à fundamentação em rentabilidade futura na forma permitida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ante a *ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL*, ao passo que no paradigma outro Colegiado do CARF concluiu que as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 autorizam exigir a adição à base de cálculo da CSLL das amortizações de ágio cuja indedutibilidade está prevista apenas no âmbito da legislação de regência do IRPJ (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79).

Registre-se que esta análise se distingue daquela estabelecida em outro caso apreciado na reunião de julgamento de outubro passado, no qual a maioria deste Colegiado⁷ não reconheceu dissídio jurisprudencial sobre o tema - Acórdão nº 9101-005.789 (Isofilme Indústria e Comércio de Plásticos Ltda) - no qual o acórdão ali recorrido (1402-002.827) foi confrontado com o acórdão aqui recorrido. O recurso especial da Contribuinte, no caso, teve seguimento sob os seguintes fundamentos:

(2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”

Decisão recorrida:

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em

⁷ Divergiram neste ponto os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto(relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

Acórdão paradigma nº 1301-002.281, de 2017:

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 nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma nº 1301-002.432, de 2017:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.

Não se aplica, de forma reflexa, o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

No que se refere a essa segunda 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.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1201-002.247, de 2018, e 1302-002.634, de 2018) (sic) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *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 (primeiro acórdão paradigma) e que não se aplica, de forma reflexa, o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade (segundo acórdão paradigma).*

Contudo, o caso ali sob análise dizia respeito a glosa de amortização de ágio apurado em investimento adquirido pela controladora da autuada, e ao seu patrimônio incorporado mediante utilização de empresa-veículo. Desta circunstância específica decorreu a conclusão de, *segundo o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido de forma equivocada não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.* Ou seja, o Colegiado que decidiu a matéria teve em conta objeção ao registro da amortização já no plano contábil, e assim concluiu por sua repercussão, também, na base de cálculo da CSLL.

Já no caso destes autos, lá analisado como paradigma nº 1301-002.432, as amortizações não foram admitidas no âmbito do IRPJ porque não provada a fundamentação do ágio em rentabilidade futura. De forma semelhante, no outro paradigma (Acórdão nº 1302-002.281) as amortizações de ágio foram adicionadas apenas ao lucro real e a exigência decorreu do entendimento de que também deveriam ser adicionadas à base de cálculo da CSLL, sem qualquer questionamento acerca da existência do ágio, em si, relativamente ao sujeito passivo que o amortizara.

Veja-se, neste sentido, o voto condutor do Acórdão nº 9101-005.789, de lavra da Conselheira Livia De Carli Germano.

Passo a examinar a divergência jurisprudencial quanto à matéria (2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”.

Nesse ponto, o voto condutor do acórdão recorrido mantém a glosa do ágio para fins de CSLL sob o argumento da desnecessidade da despesa, fazendo referência ao artigo 299 do RIR/99 e ao princípio contábil da entidade. Em seguida, faz referência ao artigo 13 da Lei 9.249/1995, mas apenas para dizer que tal dispositivo “quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99”.

Quanto aos paradigmas apontados, o acórdão 1301-002.281 tratou de caso em que o sujeito passivo adicionou o ágio amortizado contabilmente ao cálculo do lucro real, não o fazendo para a base de cálculo da CSLL. A fiscalização não questiona o ágio em si, nem quaisquer circunstâncias gerais relativas à sua amortização, mas apenas impõe a adição do valor do ágio amortizado contabilmente também para fins da base de cálculo da CSLL. Nesse contexto, o voto condutor do acórdão 1301-002.281, adotando trechos de outro voto da mesma turma, afirma 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.”

Como se percebe, o paradigma em questão trata da possibilidade de se considerar, para fins da base de cálculo da CSLL, o ágio amortizado contabilmente, e é nesse contexto que afirma a inexistência de previsão legal para que se adicione tal despesa à base de cálculo da CSLL. No caso dos autos, por outro lado, não se está a tratar do valor do ágio amortizado contabilmente, mas do ágio amortizado para fins fiscais exclusivamente.

Por sua vez, no caso do paradigma 1301-002.432, seu voto vencido (que foi vencedor quanto ao IRPJ) entendeu que o ágio não teve por fundamento econômico a rentabilidade futura, mas “fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”. Partindo dessa premissa é que o voto vencedor, que aborda apenas a CSLL, ressalta a ausência de previsão de adição de tais despesas com a amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, afirmando que “se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.”

Como se percebe, o acórdão 1301-002.432 tratou de amortização, da base de cálculo da CSLL, de ágio registrado com base em “fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”, situação que não guarda relação com o caso dos autos, que discute a amortização de ágio registrado com base em rentabilidade futura. Trata-se de interpretações de normas diferentes, constantes inclusive de diferentes alíneas do dispositivo legal em questão.

Neste sentido, também não se verifica a demonstração de divergência jurisprudencial quanto à matéria (2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”.

Outro registro pertinente à caracterização de dissídios jurisprudenciais nesta matéria se refere ao Acórdão n.º 9101-002.760⁸, no qual se negou conhecimento a recurso especial da PGFN também pautado no Acórdão n.º 1402-001.589. Tratava-se, ali, de glosa de amortização de ágio apenas na apuração da base de cálculo da CSLL, mas sob o fundamento de que caracterizariam provisões indedutíveis na forma do art. 13, inciso I da Lei n.º 9.249/95. E esta circunstância específica, determinante para a decisão do acórdão ali recorrido (Acórdão n.º 1301-001.067), foi invocada para firmar a dessemelhança com o paradigma n.º 1402-001.589, nos termos do voto condutor da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

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:

[...]

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

[...]

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 n.º 16682.720314/2012-82.

Ali, a ementa do acórdão n.º 1302-001.170 (sessão de 11 de setembro de 2013) registra:

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.

⁸ 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), e divergiram os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto.

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.

Aqui, porém, presente a similitude entre os casos comparados, como inicialmente demonstrado, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido também nesta matéria.

E, no mérito, novamente acompanhando o I. Relator, cabe registrar, apenas, que consoante voto declarado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.773, a maioria deste Colegiado também já manifestou entendimento nesta mesma linha, como bem espelha o voto do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, condutor do Acórdão nº 9101-003.005⁹:

A discussão é se deveria ou não ter sido realizada a adição na Base de Cálculo da CSLL de ágio contabilizado na aquisição de investimento, vez que a participação societária que deu causa ao ágio não foi objeto de alienação, e tampouco esteve envolvida em eventos de absorção de patrimônio (cisão, fusão ou incorporação).

Assim, a regra da adição ao Lucro Real, visando a neutralidade do lançamento contábil de amortização de ágio, também teria repercussão na Base de Cálculo da CSLL?

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("Lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento,

⁹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia de Carli Germano (em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Gerson Macedo Guerra, e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra.

normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: *o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento*. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao predicar que *a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...)*. Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido* (art. 2º, § 1º, alínea "c", item 1). Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência** entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Vale destacar que abraçar a tese da Contribuinte de que para a CSLL a amortização contábil, realizada a qualquer momento, sem nenhum critério, poderia ser realizada, e sem nenhum ajuste na base de cálculo da contribuição social, carrega insustentáveis incoerências.

Primeiro: ora, se o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foi editado em época em que não existia a CSLL, só poderia ser aplicado para o imposto de renda. Então, a contabilização do ágio, na aquisição do investimento, só poderia surtir efeitos para fins de apuração do IRPJ. Para a CSLL, sequer existiria ágio na aquisição do investimento. Por consequência, não haveria de se falar na amortização do sobrepreço pago.

Segundo, admitindo-se que a redação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, teria deixado grande margem de discricionariedade, e que a amortização poderia ser efetuada sem nenhum critério, é fato incontestável que tal cenário alterou-se completamente com a edição da edição Lei nº 9.532, de 1997.

Com o novel diploma, restou claro que a amortização do ágio **não se daria sem qualquer critério**. Os arts. 7º e 8º discorrem, não por acaso, que *a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá* amortizar o valor do ágio no prazo mínimo de sessenta meses. E no que concerne ao deságio a determinação é ainda mais incisiva, vez que o comando é que a empresa **deverá** amortizar o valor do deságio.

Ora, a partir do momento em que o legislador determina que a amortização do ágio poderá ser realizada sob determinada condição, fica claro que a amortização do ágio a critério exclusivo da pessoa jurídica não pode ser realizada. Não há que se falar em amortização do ágio sem motivação. Ou seja, se contabilmente o Contribuinte decidir amortizar o ágio, **tal medida não terá efeito para fins fiscais**, porque a legislação fiscal expressamente estipulou condição no qual o ágio poderia ser amortizado: eventos societários previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, incorporação, fusão e cisão envolvendo investidora e investida.

Assim, se a Contribuinte resolveu amortizar o ágio contabilmente, sem a ocorrência dos eventos expressos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, trata-se de ato de liberalidade não oponível ao Fisco, cuja contabilização não terá repercussão no Lucro Real ou na Base de Cálculo da CSLL.

E a discussão sobre compatibilidade entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL tem ainda outros contornos.

Isso porque o **ágio** é despesa, submetida a amortização.

Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

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: (Grifei)

(...)

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.396, é didática e esclarecedora:

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

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

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.

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do *quantum* tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Portanto, não há que se amparar o procedimento adotado pela Contribuinte, efetuado sem base legal e em completa dissonância com o sistema tributário. *(destaques do original)*

Excluída a referência ao art. 57 da Lei nº 8.981/95, tais fundamentos são aqui adotados como razões de decidir.

Pertinente adicionar, ainda, outra abordagem em desfavor da pretensão da Contribuinte, erigida por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.895:

A figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627/40 adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:**

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] (*negrejou-se*)

A Lei nº 6.404/76 alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante**, **o princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

a) [...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); (*negrejou-se*)

A Lei nº 6.404/76, por sua vez, restou assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes** (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a **diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, e o **custo de aquisição** corrigido monetariamente; somente será registrada **como resultado do exercício**:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. *(negrejou-se)*

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

[...]

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, ao qual poderia equivaler o ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404/76, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a doutrina citada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, confirmada em edição anterior do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

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

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

Art 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou

b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

[...]

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

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

II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;

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

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

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte.

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

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

XXII - O **ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo** e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens **deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento** desses mesmos bens.

XXIII - O **ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade** **deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram** ou **quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O **ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

Resta evidente, assim, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, e não estava cogitada na Lei nº 6.404/76. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Assim, é válido concluir que a Lei nº 7.689/88 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404/76:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

De outra forma, o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a, como pretendido neste caso. Por sua vez, a própria recorrente admite que *os conceitos disciplinados pela CVM não têm o condão de fixar, diretamente, as regras fiscais de dedutibilidade.* (destaques do original)

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

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA