



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.721168/2014-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-004.132 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2020  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, passível de amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de sobrestamento do processo, por falta de previsão legal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF 108, no sentido de que: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio; vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin (Relatora), Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação às demais matérias em litígio, nos termos do voto da Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

## **Relatório**

O auto de infração a que se refere trata do lançamento do IRPJ e da CSLL, relativo a acusação fiscal de que o Contribuinte teria excluído indevidamente da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o ágio decorrente da operação que culminou na aquisição do Banco Sudameris Brasil S.A. (“Banco Sudameris”) pelo Banco ABN AMRO Real (Banco ABN”), sucedido por incorporação por ele.

Isto porque, após a realização de diversas operações societárias, em 24/10/2003, o Banco ABN adquiriu 94,7% das ações de emissão do Banco Sudameris, pagando parte do preço em dinheiro e parte do preço em novas ações de emissão do Banco ABN.

Posteriormente, afim de que fosse adquirida a integralidade das ações do Banco Sudameris pelo Banco ABN, foi realizada uma Oferta Pública de Ações (OPA), em 2004, e a incorporação das ações dos acionistas minoritários, em dezembro de 2006, passando a totalidade do ágio a ser amortizada para fins fiscais pelo Banco ABN a partir de agosto de 2007 e pelo Contribuinte, após a incorporação do Banco ABN.

Ao analisar a operação, a autoridade fiscal, resumidamente considerou que: a) quanto a parcela do ágio correspondente ao pagamento realizado em ações de emissão do Banco ABN (no montante de R\$ 685.922 m.), não seria dedutível, pois as operações realizadas não teriam propósito comercial, mas apenas fiscal; não teria ocorrido o pagamento do ágio, já que parte deste teria sido feito com ações e não com dinheiro, bem como que no caso de compra de participação societária com subscrição e integralização de ações, não poderia haver expectativa de rentabilidade futura; b) quanto a parte do ágio relativa ao pagamento efetuado em dinheiro (no valor de R\$ 217.281 m.) o ágio apurado na OPA de 2004 (no montante de R\$ 24 m.) e o ágio pago na incorporação das ações dos acionistas minoritários em 2006 (no valor de R\$ 37.849 m) a fiscalização reconheceu a sua legitimidade, contudo, entendeu que o Contribuinte não poderia tê-los amortizado, na medida em que tais ágios já haviam sido amortizados pelo Banco ABN, antes da sua incorporação por ele; não teria sido formado com a participação direta do Contribuinte nas operações que lhe deram origem e o ágio por rentabilidade futura pago pelo Banco ABN ao adquirir o Banco Sudameris comporia o ágio relativo à incorporação das ações do Banco ABN pelo Santander.

Mantida a autuação pela DRJ, foi interposto Recurso Voluntário, provido para afastar integralmente a exigência fiscal quando no mérito reconheceu a dedutibilidade do ágio pretendido.

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, visando a reforma da decisão, pretendendo devolver para discussão as matérias (1) comprovação custo de aquisição de participação societária que teria gerado o ágio e (2) "possibilidade de amortização de ágio já amortizado contabilmente". No mérito, entende pela indedutibilidade do ágio amortizado. Discorre que o sobre preço deve ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico e cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e 385 e 386 do RIR/99), e que a aquisição de investimento por meio de mera escrituração artificial não concretiza a hipótese de incidência que permite o aproveitamento da despesa de amortização. Contesta que o ágio registrado não corresponde ao custo de aquisição efetivamente dispendido pela parte adquirente, e que o ABN REAL não registrou como custo de aquisição o valor do pagamento que efetuou, mas sim o valor de mercado do direito que recebeu. Aduz que o ágio relativo à aquisição do SUDAMERIS foi totalmente amortizado contabilmente no ABN REAL no período de 2003 a 2008, e, assim, após a incorporação do ABN REAL pelo Banco Santander ("SANTANDER"), em abril de 2009, não poderia ser excluído da determinação do Lucro Real o ágio já amortizado contabilmente, mas apenas deduzir como despesa o saldo contábil do ágio não amortizado, que no caso concreto não mais existia, requereu que seja conhecido o recurso e dado provimento, para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a autuação fiscal.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, nas quais aduziu em preliminar que a apreciação do recurso especial encontra-se submetida a limites, sendo a análise restrita à matéria cuja divergência foi considerada demonstrada, vez que a decisão recorrida deu interpretação divergente no que se refere apenas à comprovação do custo da participação societária. Pugna pela impossibilidade de conhecimento quanto à primeira divergência, por envolver reexame de provas e fatos. No mérito, discorre que restou comprovado o custo de aquisição de aquisição do investimento com ágio, e que não há vedação legal no sentido de se aproveitar fiscalmente o ágio amortizado contabilmente antes do evento de incorporação.

Subsidiariamente, alega que, caso seja provido o recurso especial da PGFN, que deverão ser os demais argumentos trazidos em sede de recurso voluntário serem devolvidos para apreciação da turma a quo, ou apreciados pelo presente Colegiado caso se entenda aplicável a economia e celeridade processual: (1) da inexistência de previsão legal para a adição, à Base de Cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização; (2) da impossibilidade de exigência da multa: a dúvida; (3) da impossibilidade da exigência do débito consubstanciado no presente processo antes do término dos processos administrativos vinculados da falta de liquidez e certeza à autuação fiscal e (4) da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, requereu fosse inadmitido o recurso especial e, caso conhecido, que seja negado provimento, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

Ao Recurso Especial da PGFN, nos termos do referido acórdão, foi dado provimento, para restabelecer a acusação fiscal ante a inexistência de ágio na operação em discussão, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário e se manifestar estritamente sobre as matérias que não foram enfrentadas pela decisão recorrida: (1) da inexistência de previsão legal para a adição, à Base de Cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização; (2) da impossibilidade de exigência da multa: a dúvida; (3) da impossibilidade da exigência do débito consubstanciado no presente processo antes do término dos processos administrativos vinculados da falta de liquidez e certeza à autuação fiscal e (4) da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

É o relatório do essencial.

É o breve relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Conforme relatado, a questão posta à análise, limita-se estritamente sobre as matérias que não foram enfrentadas pela decisão recorrida: (1) da inexistência de previsão legal para a adição, à Base de Cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização; (2) da impossibilidade de exigência da multa: a dúvida; (3) da impossibilidade da exigência do débito consubstanciado no presente processo antes do término dos processos administrativos vinculados da falta de liquidez e certeza à autuação fiscal e (4) da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Diante desse limite, passa-se a enfrentar as matérias não enfrentadas na decisão recorrida.

### **(1) da inexistência de previsão legal para a adição, à Base de Cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização;**

Com relação à contribuição social sobre o lucro, a DRJ aduziu que aplicam-se as mesmas regras de apuração do IRPJ, conforme art. 28 da Lei 9.430/96 e artigos 38, 44 e 75 da IN SRF 390/2004.

Contudo, entendo que assiste razão à Contribuinte quando diz que os ajustes realizados na apuração do lucro real não são necessariamente aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL, por força do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que tem a seguinte redação:

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)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de 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.

As adições e exclusões eventualmente feitas ao resultado do exercício, com intuito de encontrar a base de cálculo da CSLL, são aquelas previstas pela Lei 7.689/88, no seu artigo 2º, § 1º, alínea “c”, além daquelas contidas em outros diplomas legais, o que pode coincidir ou não com as do IRPJ.

*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 participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

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

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

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.

Feitas essas considerações, dou provimento a esse item do Recurso Voluntário.

### **(2) da impossibilidade de exigência da multa – dúvida.**

Tem-se que a multa aplicada para o caso, foi no patamar de 75,00%, com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07:

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;

De modo que, ante o princípio da legalidade, uma vez tendo sido julgada a impossibilidade da dedutibilidade do ágio pretendido pela Recorrente, o que implicou na falta do pagamento do tributo objeto de lançamento, não encontro possibilidade para deixar de aplicar multa tal como lançada, já que, o argumento da dúvida, não mais subsiste.

Razão pela qual, mantenho a multa tal qual lançada.

### **(3) da impossibilidade da exigência do débito consubstanciado no presente processo antes do término dos processos administrativos vinculados da falta de liquidez e certeza à autuação fiscal.**

A Requerente requer o sobrestamento dos autos, sob o argumento de que o crédito tributário em julgamento não restaria revestido de liquidez e certeza ante dos julgamento definitivo dos outros processos em que se discutem saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, cuja apuração refletiria nestes autos e lista os processos abaixo.

<b>Processo Administrativo</b>	<b>Causa suspensiva da exigibilidade</b>
16643.000055/2010-74	Aguardando que seja proferida nova decisão da DRJ, conforme determinado pelo CARF – <b>Doc. Anexo</b>
16643.000144/2010-11	Pendente de análise do Recurso Especial do contribuinte – <b>Doc. Anexo</b>
16327.001696/2010-29	Pendente de análise de Embargos de Declaração do contribuinte e de Recurso Especial da Fazenda Nacional – <b>Doc. Anexo</b>
16327.721046/2011-84	Pendente de Análise do Recurso Voluntário - <b>vide Doc. 07 da Impugnação</b>
16327.720853/2012-61	Pendente de análise de Recurso Voluntário - <b>vide Doc. 07 da Impugnação</b>
16561.720194/2013-71	Pendente de Análise de Recurso de Ofício – <b>Doc. Anexo</b>
16327.721028/2014-45	Pendente de Análise de Recurso de Ofício – <b>Doc. Anexo</b>
16327.721125/2014-38	Pendente de análise de Recurso Voluntário a ser protocolado – <b>Doc. Anexo</b>

A impossibilidade do sobrestamento, já havia sido objeto de análise pela DRJ quando se manifestou, através do acórdão recorrido, no sentido de que

Não há acordar com a defesa. A particularidade de os referidos processos virem a ser julgados improcedentes, o que se cogita para argumentar, não altera o fato de que, nesse momento, não há disponibilidade de prejuízo ou de base de cálculo negativa de CSLL.

O sobrestamento não encontra amparo legal. Como se sabe, cumpre ao julgador observar o princípio da oficialidade.

Acertada a conclusão da DRJ, pois, no subsistema especial do processo administrativo fiscal só há uma lacuna de ordem processual a ser colmatada pelo julgador pela analogia, com a aplicação de instituto do CPC, quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória no referido subsistema. Não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto do CPC para o processo administrativo fiscal. A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente à decisão definitiva de mérito proferida na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 ou dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015, de forma que, enquanto ela não sobrevenha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente, em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

Ademais, o nosso sistema processual administrativo rege que os processos tenham um seguimento contínuo para proporcionar a solução rápida do litígio. Por essa razão o Regimento Interno deste CARF, modificado recentemente, restringiu enormemente as hipóteses de sobrestamento dos processos a fim de que os litígios possam ser solucionados no mais curto espaço de tempo possível.

O Regimento Interno do CARF, na parte em que trata das relações de dependência entre os processos, informa que:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Apesar dos efeitos daqueles procedimentos terem levado ao lançamento dos débitos deste processo, não existe uma vinculação dos processos que torne os outros processos principais e este decorrente daqueles.

O controle dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas pelo fisco decorre das informações apresentadas pela empresa em duas DIPJ (antigamente) e escrituração fiscal digital (hoje em dia). Assim, os saldos existentes modificam-se ou pela apresentação de modificações realizadas a partir de novas declarações com a utilização dos saldos ou a partir de lançamentos fiscais quando a fiscalização utiliza os saldos para reduzir o montante passível de lançamento.

Assim, em verdade, o contribuinte pode muito bem realizar o controle da utilização destes saldos posto que, quando da autuação, os valores compensados a título de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL são informados na autuação, inclusive com a formação de um documentos próprio para inclusão no sistema SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais e Lucro Inflacionário).

Desse modo, é possível que seja observado o resultado dos outros processos no momento da liquidação do crédito exigido nestes autos.

Por tais razões, nego provimento ao recurso neste ponto.

#### **(4) Juros sobre multa de ofício**

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei n.º 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei n.º 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Ademais, no que diz respeito a esse questionamento anoto a solução proposta pela Súmula CARF 108, no sentido de que: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Razão pela qual, conforme apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, complemento o voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer inexistência de previsão legal para a adição, à Base de Cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização, restando mantida a autuação quando aos demais matérias, cuja análise foi determinada pela 1a. CSRF, mantendo-se incólume o acórdão em relação aos demais itens julgados naquela ocasião.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

### **Voto Vencedor**

Claudio de Andrade Camerano - Redator Designado.

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas à manutenção do **lançamento da CSLL**. Neste item, por maioria de votos (voto de qualidade), foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção do **lançamento da CSLL**, objeto deste voto vencedor.

Em resumo, assim se posicionou a conselheira relatora em seu voto acerca da indedutibilidade da CSLL:

*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.*

Com a devida **vênia**, divirjo de tal entendimento.

De se reproduzir as disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95:

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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 n 9.065, de 1995)*

A despeito do entendimento da nobre Relatora, segundo o qual se deduz que não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição de despesas tidas como **indedutíveis** perante a legislação do IRPJ, na base de cálculo da CSLL, é de se reconhecer exatamente o contrário. Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do **lucro líquido** - ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

No que tange à **CSLL**, a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

Oportuno reproduzir excertos do decidido pela 1ª Turma da **Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF**, em sessão realizada no dia 4 de outubro de 2017, no julgamento de Recurso Especial interposto no processo nº 16561.720133/2013-11, e de cuja ementa se extrai o seguinte:

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

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*

**DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.**

*I - Construção empreendida pelo Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei n.º 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 delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobre preço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.*

*II - O segundo momento operacionalizou 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. De um lado, 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. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobre preço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.*

*IV - Nítida 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, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.*

**REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.**

*Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei n.º 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995. (destaques acrescidos)*

Ante o exposto, há que ser referendada a conclusão da Autoridade Fiscal no que se refere à glosa da amortização do ágio, então debatido na apreciação do lançamento do IRPJ, também quanto à CSLL.

**Conclusão**

Pelo exposto, é procedente o auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, portanto, de se negar provimento ao recurso voluntário, naquilo que se refere ao lançamento de CSLL.

(assinado digitalmente)

Claudio de Andrade Camerano