



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720194/2013-71
ACÓRDÃO	1401-007.311 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. PEDIDO DE DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Após a oficialização da pauta de julgamento da sessão de 18 de novembro de 2024, neste Colegiado, a Recorrente apresentou Petição manifestando sua desistência do Recurso Voluntário interposto nos presentes autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, haja vista o pedido de desistência do recurso protocolado pela Contribuinte.

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado pela Interessada supra identificada, dirigido a este Colegiado, tendo em vista que a decisão de primeira instância julgou procedente o crédito tributário em litígio, nos termos do Acórdão nº 108-043.211 proferido pela 20ª Turma/DRJ08, em sessão de 21 de maio de 2024.

Por bem sintetizar o ocorrido nos autos do processo, inicio o relatório reproduzindo os termos do recurso Voluntário:

SUMÁRIO

I. FATOS 3

II. MÉRITO.....6

II.1 IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO, À BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DO ÁGIO SUPOSTAMENTE NÃO PASSÍVEL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ6

III. PEDIDO.....10

I. FATOS

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), relativos ao ano-base de 2008, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no valor total de R\$ 344.356.535,91, abaixo descritos:

	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Principal	101.215.395,55	55.196.548,45
Juros de Mora	45.708.872,63	24.926.761,28
Multa de Ofício	75.911.546,66	41.397.411,34
Total	222.835.814,84	121.520.721,07

2. De acordo com as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), que acompanhou os aludidos autos de infração, o Recorrente não teria preenchido as condições legais para deduzir os encargos de amortização do ágio gerado quando da aquisição das ações do Banco do Estado de São Paulo S/A – Banespa pela Santander Holding Ltda. (“Santander Holding”).

3. Para a glosa da amortização do ágio, alegou a Autoridade Fiscal que as operações societárias realizadas pelo Grupo Santander (i) careciam de motivação extra tributária; (ii) que a Santander Holding teria sido constituída com o único intuito de “projetar” no Brasil o ágio gerado no exterior e suportado pelo Banco Santander Central Hispano (“Santander Hispano”), sociedade espanhola, para o aproveitamento fiscal desse ágio artificialmente internalizado; e, (iii) que não

teria ocorrido a necessária “confusão patrimonial” para a amortização fiscal do ágio.

4. O Recorrente apresentou a competente Impugnação, que foi julgada totalmente procedente pela DRJ, para cancelar as glosas realizadas pela Autoridade Fiscal.

5. Tendo em vista o montante exonerado, dessa decisão houve a interposição de Recurso de Ofício, que foi julgado procedente pelo Acórdão nº 1402-002.428, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste E. CARF, reestabelecendo o lançamento fiscal.

6. Por essa razão, foi determinado o retorno dos autos à instância a quo, para julgamento das demais razões de defesa que não foram apreciadas pelo acolhimento das razões do contribuinte.[2], nos termos da ementa abaixo transcrita.

² **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

Ano-calendário: 2008

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IDENDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio que não satisfaça os critérios estabelecidos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como os artigos 385 e 386 do RIR/99. Não tendo sido amortizado pela investidora, real pessoal jurídica que pretendeu a mais valia, ou seja, não havendo confusão patrimonial entre investida e investidora, inviável a amortização.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO – TEMAS NÃO ENFRENTADOS – NECESSIDADE. Uma vez reformada a decisão da DRJ, que analisou apenas as questões de mérito, impõe-se o retorno dos autos ao colegiado a quo para decisão complementar relativa aos temas não enfrentados, sob pena de supressão de instância.

REFLEXOS. CSLL. Aplica-se à CSLL no que couber, o regramento do IRPJ.”

7. Em face dessa decisão, foram opostos Embargos de Declaração pelo Recorrente, a fim de sanar as obscuridades, omissões e contradições ali presentes. Contudo, referidos embargos foram rejeitados.

8. Considerando-se que a decisão proferida em sede de Recurso de Ofício divergiu de outras decisões proferidas por esse E. CARF, que tratavam da mesma matéria, o Recorrente interpôs Recurso Especial, que foi admitido parcialmente pelo Despacho de Admissibilidade, sendo dado seguimento a uma matéria e negado em relação às outras cinco suscitadas.

9. Em face do referido despacho, o Recorrente interpôs Agravo, que foi rejeitado, restando definitivo o despacho que admitiu somente a matéria “Existência de ‘Confusão Patrimonial’ (item “e”)”.

10. Diante disso, os autos foram remetidos a C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), que conheceu o recurso, mas, no mérito, negou seu provimento.

11. Assim, após julgamento do Recurso Especial, conforme determinado pelo Acórdão nº 1402-002.428 (acórdão Recurso de Ofício), os autos retornaram a DRJ, para que fossem julgados os argumentos de defesa trazidos em Impugnação que restaram prejudicados em razão do julgamento favorável quanto ao mérito, quais sejam: (i) dedutibilidade do ágio glosado na apuração da CSLL; e (ii) incidência de juros sobre a multa.

12. Nesse contexto, foi proferido o Acórdão Recorrido, em que a DRJ entendeu que deveria ser mantida a adição da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL e a incidência dos juros sobre a multa. Confira-se:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

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

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na

compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

13. Ocorre que, conforme se demonstrará a seguir, o entendimento alcançado pela DRJ não merece prosperar. Com efeito, o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, razão pela qual o Acórdão Recorrido deve ser reformado.

II. MÉRITO

II.1 IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO, À BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DO ÁGIO SUPOSTAMENTE NÃO PASSÍVEL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

14. Conforme mencionado, este E. CARF entendeu que a amortização fiscal do ágio ora discutido seria indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

15. De todo modo, desde a sua Impugnação, o Recorrente demonstrou que não há qualquer fundamento que justifique a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização fiscal de ágio consideradas indedutíveis, já que não existe qualquer previsão legal nesse sentido.

16. Ao analisar a questão, a DRJ se limitou a defender que, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, as regras de dedutibilidade da CSLL seriam as mesmas do IRPJ, razão pela qual deveria ser mantida a adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL no presente caso.

17. Ainda, alega a DRJ que o artigo 75 da IN SRF nº 390/2004 (mantido pelo artigo 185 da IN 1.700/2017) dispensa à CSLL o mesmo tratamento previsto ao IRPJ no tocante à amortização de ágio em investimentos. Veja-se:

Atemo-nos, em princípio, à previsão do artigo 57 da Lei 8.981/95, a qual expressa e claramente que as normas de apuração do IRPJ são aplicáveis à CSLL: [...]

Partindo-se das mesmas premissas, e baseando-se nos mesmos fatos, os dois tributos se comunicam em sua apuração, sobretudo ao se considerar lançamentos contábeis que, em princípio, não ostentariam efeitos fiscais (neutralidade), como é o caso em foco.

[...]

Desta feita, resgatamos as condições de dedutibilidade de ágio previstas pela IN SRF nº 390/2004, a qual, em seu artigo 75, dispensa à CSLL o mesmo tratamento previsto ao IRPJ no tocante à amortização de ágio em investimentos (mantido pelo art. 185 da IN 1700/2017, que a revogou), o qual, repise-se, decorre da própria natureza do tratamento fiscal a ser dispensado em tais investimentos.

Não obstante, os órgãos administrativos de julgamento estão obrigados a cumprir os atos normativos expedidos pelos órgãos superiores, conforme determina o art. 7º, inc. V, da Portaria MF nº 341, de 12/07/2011, que assim dispõe: [...].

Portanto devem ser afastadas da análise dessa autoridade administrativa quaisquer argumentações que versem sobre ilegalidade de atos normativos.

Deve ser mantida, pelos fundamentos expostos, a adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL. (fls. 41 e 43 do Acórdão Recorrido)

18. Entretanto, o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

19. Efetivamente, dentre todos os ajustes que delimitam a base de cálculo da CSLL, nada se vê sobre a obrigatoriedade de adição dos valores relativos à amortização do ágio na aquisição de investimentos.

20. Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, de amortização de ágio considerado indevida, não caberia à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

21. Dessa forma, torna-se incontroversa a argumentação no sentido de que, os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo – o que não ocorre para o caso específico.

22. Neste sentido, mencione-se que o E. CARF já decidiu em diversas oportunidades que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização do ágio. É o que se verifica, por exemplo, dos acórdãos nº 1301-002.281, nº 1301-001.394 e nº 1201-000.285. Confira-se:

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

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. (Acórdão nº 1301-002.281 - g.n.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2010 ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÃO.

Devem ser excluídos os valores do ágio da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por não haver, à época dos fatos geradores, previsão legal expressa para inclusão do ágio. (Acórdão nº 1201-005.482 – g.n.)

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ." (Acórdão nº 1301-001.394 - g.n.)

"CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO.

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, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei n 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na

legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ." (Acórdão nº 1201-000.285 – g.n.)

23. Ainda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou qualquer dúvida quanto à impossibilidade de adição de despesa considerada não dedutível para fins de apuração do lucro real, à base de cálculo da CSLL:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 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 ressalvando 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. (Acórdão nº 9101-005.773 – g.n.)

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido. (Acórdão nº 9101-002.310 – g.n.)

24. Destaca-se que os precedentes supracitados da Câmara Superior são claros no sentido que o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, ao contrário do que afirma a DRJ [4], preserva os aspectos particulares de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que não serve de fundamento para o lançamento de CSLL.

25. Portanto, resta claro que o entendimento adotado pela C. Turma Julgadora a quo é equivocado, tendo em vista que a CSLL tem regras que lhe são próprias, de forma que não se pode aceitar a aplicação, para fins de composição da base de cálculo da contribuição em questão, de regras que são próprias do IRPJ, sob pena de afronta a um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade.

III. PEDIDO

26. Diante do exposto, requer-se o recebimento, conhecimento e provimento deste Recurso Voluntário para que o acórdão recorrido seja parcialmente reformado, de modo que seja reconhecida a impossibilidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis, decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal.

³ BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 05. jul. 2024.

⁴ "Atemo-nos, em princípio, à previsão do artigo 57 da Lei 8.981/95, a qual expressa e claramente que as normas de apuração do IRPJ são aplicáveis à CSLL: [...] (fl. 40 do Acórdão Recorrido – fl. 2.563 dos autos)

A seguir transcrevo, de forma resumida, o voto da DRJ.

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

EMENTAS

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

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

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

VOTO

[...]

Não há definição, no Acórdão de Recurso de Ofício, quanto às matérias que deveriam ser apreciadas pela DRJ. Todavia, o contribuinte esboça em Recurso Especial:

“Assim, para fins de esclarecer o objeto de análise da Delegacia de Julgamento, elencam-se os seguintes tópicos de defesa da impugnação que não foram apreciadas em função da decisão favorável proferida:

III.5 – “Ad Argumentandum” – 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;

III.6 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa;

Conforme será demonstrado no item II.2 desse Recurso Especial, apesar de constar na ementa do acórdão recorrido a menção ao indeferimento do tópico III.5 da Impugnação que trata sobre a inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesa considerada indedutível, não há nos termos dos votos ali proferidos qualquer fundamentação quanto às razões que levaram ao indeferimento do pleito do Recorrente.

Portanto, apesar de constante na ementa do acórdão recorrido, deverá ser reconhecido que tal tópico não se insere nas matérias já julgadas pelo E. CARF, devendo retornar para análise da C. Delegacia de Julgamento. (negritamos)”

3.1 INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO GLOSADO PARA FINS DE APURAÇÃO DA CSLL

Atemo-nos, em princípio, à previsão do artigo 57 da Lei 8.981/95, a qual expressa e claramente que as normas de apuração do IRPJ são aplicáveis à CSLL:

“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)”

Ademais, o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, ao tratar da base de cálculo da contribuição estatui:

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

Partindo-se das mesmas premissas, e baseando-se nos mesmos fatos, os dois tributos se comunicam em sua apuração, sobretudo ao se considerar lançamentos contábeis que, em princípio, não ostentariam efeitos fiscais (neutralidade), como é o caso em foco.

Neste sentido, repetimos o explicado pela julgadora Milaine Cristina Cavioli no âmbito do Acórdão nº 05-25.455, prolatado pela 4ª Turma da DRJ Campinas, em sessão de 16 de abril de 2009:

“A impugnante questiona a exigência de CSLL, sob o argumento de que inexistente disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio para fins de sua apuração, ou que estenda à essa contribuição as disposições relativas ao IRPJ, não podendo ser aplicado o comando contido no artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995, pelas razões que menciona, invocando julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes em reforço de sua tese.

Com a devida vênia da ilustre divergência, não é esse o entendimento acerca da matéria, pois, ao determinar a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ à CSLL, conforme dispõe o dispositivo acima, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum.

Por exemplo: como as bases impositivas 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.

Também não seria necessário - nem, tampouco, é questionado pela doutrina - a ausência de um comando legal que autorize o ajuste daquele lucro para excluir os resultados positivos de participação societária e de amortização de deságio de investimentos relevantes, na determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente por adoção do artigo 57, da Lei nº 8.981 em questão, que, no caso,

decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos referidos ganhos à margem da incidência tributária.

Em sentido contrário, como a legislação do IRPJ determina a adição dos resultados negativos de participação societária e dos valores referentes à amortização de ágio de investimentos relevantes na determinação do lucro real, objetivando igualmente a que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, em conformidade com a intenção do legislador de mantê-los distanciados da tributação das aludidas operações, agora pelo lado da redução da base imponível.

*Esclareça-se que não se trata de utilização de analogia para exigir tributo não previsto em lei, vedado pelo artigo 108, do CTN, como alegado pela defesa, posto **que a obrigatoriedade de efetuar o aludido ajuste na base de cálculo da CSLL é decorrência natural do tratamento contábil e tributável previsto na lei** para os investimentos relevantes da pessoa jurídica realizados em outras sociedades, e se acha devidamente autorizada pelo artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995.*

É esse também o entendimento da Administração Tributária já de longa data, conforme se constata da Decisão SRRF/8ª nº 333, de 2000, publicada no DOU de 20/03/2001, na qual a Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal da SRF, em processo de consulta concluiu que “(...) a amortização do ágio decorrente de investimento avaliado pelo patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL. O valor amortizado deverá ser controlado para fins de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento”. (negritamos)

Por seu valor de esclarecimento, valemo-nos, ainda, do entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relatoria de sua presidente, no âmbito do acórdão nº 9101-003.371 em sessão de 19/01/2018:

“A Contribuinte alega que contrariamente ao que ocorre com o IRPJ, inexistente disposição legal que impeça a dedução da amortização do ágio da base de cálculo da CSLL, observando que a dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL é tão clara que o artigo 50 da Lei nº 12.973, de 2014, passou a prever expressamente a aplicação também para essa contribuição das normas legais que impõem que o ágio pautado em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser amortizado pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra na qual detinha participação societária.

A Fazenda contra-argumenta alegando que quando da instituição da CSLL Lei nº 7.689, de 1988, encontravam-se em vigor inúmeras normas relativas ao IRPJ perfeitamente compatíveis com o regime daquele tributo (inclusive as da Lei nº 4.506, de 1964, matriz legal do art. 299 do RIR/1999), tendo o legislador optado por trazer, em uma só norma, a previsão de que se aplicariam todas as normas de apuração do IRPJ à CSLL, observando que art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, foi

bastante claro ao determinar que também as regras de apuração do IRPJ são aplicáveis CSLL.

Antes de se discutir acerca do alcance das normas que dizem com a determinação da base de cálculo da CSLL em relação à amortização do ágio por rentabilidade futura, tem-se, em primeiro lugar, que a constatação da artificialidade dos procedimentos destinados ao aproveitamento tributário do ágio impede que se aceite, sob qualquer argumento, a sua dedutibilidade para fins de apuração da CSLL.

Além disso, acerta a Relatora do acórdão recorrido ao firmar interpretação no sentido de que a Lei nº 9.532, de 1997, repercute, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, trazendo as disposições da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, que vão nesse sentido. Confira-se:

*Demais disso, embora à primeira vista a Lei nº 9.532/97 aparente surtir efeitos apenas **nos balanços correspondentes à apuração de lucro real**, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390/2004:*

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

*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.

(...)

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

I o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II o inciso II do caput:

*a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à **apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão**, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio; (...)*

Assim, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390/2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532/97 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente restaria indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento, caso reconhecida sua existência no patrimônio da atuada após a reorganização societária debatida nestes autos, e ainda que se admitida sua fundamentação em rentabilidade futura.

(...)

Pelo exposto, é de se negar provimento ao recurso da Contribuinte também no que se refere ao presente tópico.”

Desta feita, resgatamos as condições de dedutibilidade de ágio previstas pela IN SRF nº 390/2004, a qual, em seu artigo 75, dispensa à CSLL o mesmo tratamento previsto ao IRPJ no tocante à amortização de ágio em investimentos (mantido pelo art. 185 da IN 1700/2017, que a revogou), o qual, repise-se, decorre da própria natureza do tratamento fiscal a ser dispensado em tais investimentos.

[...]

Portanto devem ser afastadas da análise dessa autoridade administrativa quaisquer argumentações que versem sobre ilegalidade de atos normativos.

Deve ser mantida, pelos fundamentos expostos, a adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL.

3.2 INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE MULTA

Sobre a incidência de juros sobre a multa, há que se frisar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio. Os juros incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de multa serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Apesar disso, registre-se que a incidência de juros sobre multa está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430/96, de seguinte teor:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores

ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (destacou-se)

A partir das disposições legais acima, tendo em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pelo impugnante, a multa, de ofício ou isolada, é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa a partir de seu vencimento.

Esse entendimento está de acordo com o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98:

“3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.”

Por sua vez, o cálculo dos juros com base na taxa Selic está expressamente previsto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95.

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre as multas aplicadas, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e/ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No mesmo sentido, atentemos para a existência de Súmula CARF tratando do tópico, a qual possui efeito vinculante com relação à Administração Tributária Federal, por força da Portaria ME nº 129, de 01 de abril de 2019:

“Súmula CARF nº 108

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

Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de

24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017. “

Por sua vez, o cálculo dos juros com base na taxa Selic está expressamente previsto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95.

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre as multas aplicadas, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e/ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO por julgar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, que se limita à CSLL e aos juros moratórios, uma vez que a questão de mérito se encontra definida por instância superior.

PETIÇÃO POSTERIOR: DESISTÊNCIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em síntese, assim se manifestou a Contribuinte:

9. Contudo, com a finalidade de se aproveitar dos benefícios previstos no artigo 25, parágrafo 9º-A do Decreto nº 70.235/19723, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/20234, vem o Requerente, tempestivamente, manifestar a **desistência do seu Recurso Voluntário**, nos exatos termos do 133 e seu parágrafo 1º.

II. DA APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA LEI Nº 14.689/2023 AO PRESENTE CASO

10. Com efeito, em 20/09/2023, entrou em vigor a Lei nº 14.689/2023, que, dentre outras disposições, alterou o artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, disciplinando que, nas hipóteses de lançamentos mantidos pelo voto de qualidade favorável à Fazenda Pública, como no presente caso, **devem ser excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para fins penais**.

11. Confira-se, nesse sentido, o artigo 2º da Lei nº 14.689/2023, que trouxe o novo regramento supracitado:

“Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

§ 9º-A. **Ficam excluídas as multas** e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade** previsto no § 9º deste artigo.” (g.n)

12. Além da determinação sobre a exclusão das multas, a Lei nº 14.689/2023 indicou, em seu artigo 4º, que os contribuintes com capacidade de pagamento estão dispensados de apresentar garantia para a discussão judicial dos créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública por voto de qualidade. Veja:

“Art. 4º Aos contribuintes com capacidade de pagamento, **fica dispensada a apresentação de garantia para a discussão judicial dos créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade** previsto no § 9º do art.25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.” (g.n.)

13. Ademais, a Instrução Normativa RFB nº 2.205/2024 (“IN RFB nº 2.205/2024”) esclarece, em seu artigo 4º, que os efeitos do voto de qualidade, sob o aspecto temporal, não se aplicam “às decisões proferidas pelo Carf, por voto de qualidade, que se tornaram definitivas anteriormente a 12 de janeiro de 2023”. No caso concreto, o Acórdão nº 9101-006.482 foi proferido por voto de qualidade em 07 de março de 2023, cumprindo o requisito temporal estabelecido pela IN.

14. Portanto, considerando que a decisão da 1ª Turma da CSRF deu-se por voto de qualidade, bem como que o Requerente vem manifestar sua desistência do Recurso Voluntário que trata apenas sobre argumentos subsidiários, o mérito (ágio) do presente processo administrativo restará resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo **voto de qualidade**, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, devendo-se aplicar a exclusão da multa de ofício, bem como a dispensa de apresentação de garantia para discussão judicial do débito remanescente, nos termos do que prevê a Lei nº 14.689/2023.

III. PEDIDO

15. Diante do exposto, vem o Requerente desistir do seu Recurso Voluntário, de modo a **(i)** tornar definitiva a decisão favorável à Fazenda Nacional por voto de qualidade (Acórdão nº 9101-006.482); e, conseqüentemente, **(ii)** aproveitar-se dos benefícios instituídos pela Lei nº 14.689/2023 e regulamentados pela IN RFB nº 2.205/2025, notadamente a exclusão da multa de ofício e a dispensa de apresentação de garantia para discussão judicial do débito remanescente, em relação à exigência fiscal de CSLL.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Recurso Voluntário

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele, entretanto, não se conhece.

Conforme relatoriado, a Contribuinte apresentou, após indicação do processo para pauta de julgamento, manifestação, reproduzida no relatório, intitulada **Desistência de Recurso Voluntário – Efeitos imediatos da Lei nº 14.689/2013**.

Em resumo, o pedido da Recorrente:

III. PEDIDO

15. Diante do exposto, vem o Requerente desistir do seu Recurso Voluntário, de modo a **(i)** tornar definitiva a decisão favorável à Fazenda Nacional por voto de qualidade (Acórdão nº 9101-006.482); e, conseqüentemente, **(ii)** aproveitar-se dos benefícios instituídos pela Lei nº 14.689/2023 e regulamentados pela IN RFB nº 2.205/2025, notadamente a exclusão da multa de ofício e a dispensa de apresentação de garantia para discussão judicial do débito remanescente, em relação à exigência fiscal de CSLL.

Conclusão

É o voto, em não conhecer do Recurso Voluntário, haja visto o pedido de desistência do recurso protocolado pela Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano

DOCUMENTO VALIDADO