



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720314/2012-82
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1302-001.170 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria CSLL
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Valepar S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.

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.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode refazer o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Os Conselheiros Waldir Rocha, Márcio Frizzo e Cristiane Costa acompanharam o Relator pelas conclusões.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 15/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza. Junior (Presidente), Eduardo de Andrade, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Cristiane Silva Costa e Waldir da Veiga Rocha.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de ofício, apresentado pelo Presidente da 9ª Turma da DRJ/RJI, em face do Acórdão nº 1248.638, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

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

O art. 57 da Lei 8.981/1995 é inaplicável ao caso, posto que não iguala a base de cálculo da CSLL a do IRPJ.

ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO EMPRESARIAL PARA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE. REFLEXOS SOBRE A APURAÇÃO DA CSLL. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT).

As alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007 e pelos arts. 37 e 38 da Lei 11.941/2009 que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido não terão efeito para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigente em 31 de dezembro de 2007. A opção pelo RTT, referente ao IRPJ, implica a adoção do mesmo regime para a apuração da CSLL.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DECORRENTE DE EXPECTATIVA DE RESULTADO FUTURO. PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS.

A regra para amortização do ágio decorrente de expectativa de resultado futuro reflete o princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis. Segundo esse princípio, toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado exercício, com as mesmas deverá ser confrontada, para apuração do resultado.

PROVISÃO, ÁGIO E AMORTIZAÇÃO. DISTINÇÕES.

Provisão é uma reserva de recursos para pagamento de despesas futuras e incertas, como a provisão para crédito de liquidação duvidosa.

O ágio pago com fundamento na expectativa de resultado futuro é, no momento de sua constituição, uma despesa antecipada e, como tal, deve ser ativado, para amortização na forma que determina a legislação de regência.

A amortização do ágio gera uma despesa incorrida, posto que representa a apropriação de parcelas da despesa antecipada aos períodos a que competem, mediante o confronto com a respectiva receita de equivalência patrimonial.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS INDEVIDAS.

Exonera-se o contribuinte da multa isolada sobre estimativas, quando se verifica que estas são indevidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MUDANÇA NA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR. IMPOSSIBILIDADE.

O livre exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa pressupõe que o Interessado seja informado sobre os motivos que levaram a lavratura do ato administrativo, de modo que possa, caso queira, manifestar sua inconformidade contra todos eles, por meio de todas as impugnações cabíveis. Portanto, o julgador não pode invocar novas razões para sustentar o lançamento, posto que, se o fizesse, estaria decidindo com base em argumentos sobre os quais o contribuinte não teve oportunidade de se pronunciar. Sendo assim, o julgador deve observar em seus votos os atos normativos da RFB, mesmo que discorde da interpretação que veiculam, mas não pode manter o lançamento, invocando normas não aplicadas pelo autuante, sob pena de nulidade do acórdão por cerceamento do direito de defesa.

Impugnação Procedente
Crédito Tributário Exonerado

A decisão recorrida está assim fundamentada:

“J. MUDANÇA NA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR IMPOSSIBILIDADE

23. Conforme disposto no art. 7º, V, da Portaria MF 341/2011 2, o julgador deve observar o entendimento expresso pela RFB em atos normativos. Logo, como o art. 44 da IN SRF 390/2004 dispõe que "Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ", a vinculação desse colegiado aos entendimentos da RFB exigiria, em tese, que neste acórdão a amortização do ágio fosse considerada indedutível na apuração da BCL, posto que o art. 391 do RIR/99 prevê essa indedutibilidade para o IRPJ.

24. Contudo, deve-se considerar que, no processo administrativo fiscal federal, o livre exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa pressupõe que o Interessado seja informado sobre os motivos que levaram a lavratura do ato administrativo, de modo que possa, caso queira, manifestar sua inconformidade contra todos eles, por meio de todas as impugnações cabíveis. Portanto, o julgador não pode invocar novas razões para sustentar o lançamento, posto que, se o fizesse, estaria decidindo com base em argumentos sobre os quais o Interessado não teve oportunidade de se pronunciar. Sendo assim, o julgador deve observar em seus votos os atos normativos da RFB, mesmo que discorde da interpretação que veiculam, mas não pode manter o lançamento, invocando normas não aplicadas pelo autuante, sob pena de nulidade do acórdão por cerceamento do direito de defesa.

25. No caso em apreço, este colegiado não pode considerar o art. 44 da IN SRF 390/2004 como fundamento de validade do lançamento porque na motivação da exigência fiscal não consta que a referida norma tenha sido aplicada.

K. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PARA APURAÇÃO DA BCL

26. Pesquisando a jurisprudência administrativa sobre a adição da amortização do ágio na apuração da BCL, verifica-se que o assunto é bastante polêmico, conforme demonstram as decisões mencionadas abaixo:

K.1 DECISÕES FAVORÁVEIS À NÃOADIÇÃO/DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

27. As decisões deste grupo consideram que não há disposição legal que determine a adição da amortização do ágio ao lucro líquido para apuração da BCL, e que o art. 57 da Lei 8.981/95 não igualou a base de cálculo da CSSL a do IRPJ. Nesta linha temos os Acórdãos 1208.082 e 1247.157, ambos da DRJ/RJ1; o Acórdão 10322.749, do 1º CC, 3ª Câmara; a SCI Disit01 nº 4, de 31/08/2011 (ementas às fls. 231/232); e o Acórdão 10707.315, do 1º CC, 7ª Câmara, cuja ementa abaixo se transcreve:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO BASE DE CÁLCULO ADIÇÕES ILEGALIDADE ART. 57 LEI N.º 8.981/95 INAPLICABILIDADE.

A adição à base de cálculo da CSSL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSSL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devam ser as mesmas. (Sessão de 09/09/2003, rel. Otávio Campos Fischer)

K.2 DECISÕES FAVORÁVEIS À ADIÇÃO/INDEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

28. Essas decisões interpretam o art. 57 da Lei 8.981/95 com ênfase em sua primeira parte, que determina a aplicação das normas de apuração do IRPJ à CSSL. Como a legislação prevê a adição da amortização do ágio ao lucro líquido para apuração do lucro real, o mesmo procedimento deve ser adotado para a apuração da BCL. Nessa linha, temos os Acórdãos 0525.935, da DRJ/CPS, e 0811.298, da DRJ/FOR; a Decisão Disit08 nº 333, de 29/12/2000 (ementas na fl. 232); e a SC Disit07 nº 79, de 15/03/2007, cuja ementa abaixo se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSSL AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ÁGIO

As contrapartidas da amortização do ágio decorrente de desdobramento do custo de aquisição de participação societária avaliada pelo Patrimônio Líquido, não serão computadas na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

(Rel. Eliana Polo Pereira)

K.3 JURISPRUDÊNCIA DESTA TURMA SOBRE O TEMA

29. Em dois processos, esta Turma julgou, por unanimidade, que a amortização do ágio deve ser adicionada ao lucro líquido para determinação da BCL, conforme ementas abaixo transcritas:

A) Processo 12898.001543/200912 Ementa já transcrita após o § 21 deste Acórdão. Neste processo, foi aplicado o art. 44 da IN SRF 390/2004 para considerar indedutível a amortização do ágio, em 1ª instância.

B) Processo 16682.720819/201166

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2007

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO. INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. As contrapartidas da amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido não serão computadas na apuração do lucro real.

(Ac. 1242.542, de 30/11/2011, rel. Vanessa Ramalho Martins Bettamio)

29.1 A relatora defendeu seu entendimento nos seguintes termos:

A interpretação sistemática da lei não me parece deixar margem de dúvida: as normas de dedutibilidade ou indedutibilidade de despesas são normas de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, que o art. 57 estende de forma expressa à CSLL. (...).

(...) Em resumo, a melhor interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/95 me parece ser o entendimento de que se aplicam à CSLL as normas de apuração da base de cálculo do imposto de renda (aqui incluídas aquelas concernentes à dedutibilidade ou indedutibilidade de despesas), desde que não haja norma específica da CSLL em sentido contrário.

29.2 Argumenta ainda a relatora que a legislação anterior (art. 38 da Lei 8.541/92) estendia à CSLL apenas as normas de pagamento do IRPJ, e que a menção, no novo dispositivo, às normas de apuração, significa que as normas sobre dedutibilidade também foram estendidas.

K.4 RESOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

30. O autuante entende que, na determinação da BCL, há dois motivos para que se adicione a amortização do ágio ao lucro líquido:

a) O art. 57 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei 9.065/95, dispõe que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ. Portanto, as contrapartidas da amortização do ágio devem ser adicionadas ao lucro líquido para determinação da BCL porque são adições previstas pelo art. 391 do RIR/99 para apuração do lucro real.

b) Ainda que as regras de apuração não fossem as mesmas, a amortização do ágio é, em última análise, uma "provisão", logo deve ser adicionada ao lucro líquido, conforme determina o art. 2º, §1º, "c", item 3, da Lei 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei 8.034/90, c/c o art. 13, I, da Lei 9.249/95.

31. Como ambos os motivos foram contestados pelo Interessado, passamos a analisá-los de modo a verificar se fundamentam adequadamente o lançamento.

K.4.1 ART. 57 DA LEI 8.981/95 INTERPRETAÇÃO

32. A controvérsia entre autuante e Interessado quanto à extensão do disposto no art. 391 do RIR/99 à CSLL originam-se em diferenças de interpretação do dispositivo em tela, que passo a analisar, com o propósito de revisar meu entendimento, para ratificá-lo ou reformá-lo.

INTERPRETAÇÃO À LUZ DO ART. 49 DA IN SRF 93/97 E DO ART. 3º DA IN SRF 390/2004

33. Como os dispositivos em tela foram mencionados pelo autuante na motivação do lançamento, deve-se verificar se por meio deles a RFB veiculou algum entendimento que vincule este colegiado.

34. O art. 3º da IN SRF 390/2004 revogou tacitamente o art. 49 da IN SRF nº 93/97, pois deu tratamento diverso à mesma matéria, a aplicação à CSLL das normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ. Assim, como o lançamento em questão refere-se a 2008, analisaremos apenas o primeiro dispositivo, in verbis:

(...)

35. No que diz respeito a normas de apuração, o dispositivo em tela apenas reproduz o art. 57 da Lei 8.981/95, não contribuindo, portanto, para demarcar os limites da extensão.

(...)

37. O primeiro ponto que merece destaque, e que explica as dificuldades interpretativas, é a possibilidade de se construir, a partir do texto, duas normas que, ao menos aparentemente, estabelecem comandos opostos: a primeira norma determina que se aplicam à CSLL as normas de apuração do IRPJ; e a segunda, que deve ser mantida a base de cálculo prevista na legislação, com as alterações introduzidas por meio daquela Lei. Ora, a apuração do IRPJ passa pela apuração de sua base de cálculo, logo, se as normas de apuração do IRPJ aplicam-se à CSLL, os dois tributos deveriam ter a mesma base de cálculo. Contudo, a segunda norma determina que a BCL deve ser mantida, com as alterações introduzidas pela Lei 8.981/95. Daí a contradição, pois um comando determina a mudança da base de cálculo, enquanto o outro, a sua manutenção.

38. Numa primeira tentativa de resolver a aparente antinomia, poder-se-ia considerar que, entre as alterações introduzidas com aquela Lei, está a homogeneização das normas de apuração, de tal forma que prevaleceria o primeiro comando, com a consequente uniformização das bases de cálculo. Mas essa abordagem não é satisfatória porque (i) esvazia de normatividade o segundo comando, haja vista que o texto teria o mesmo significado sem sua parte final, ou seja, o dispositivo estaria determinando apenas que se aplicam à CSLL as normas de apuração do IRPJ, e, consequentemente, que as bases de cálculo são iguais; e, além disso, (ii) a própria Lei 8.981/95 traz diversas

disposições sobre a apuração da BCL, o que seria absolutamente desnecessário se essa base fosse idêntica à do IRPJ. Como exemplo, basta citar o § 3º do próprio art. 57, que dispõe:

(...)

39. Se o caput do art. 57 tivesse estendido à CSLL todas as normas de apuração do IRPJ, equiparando as bases de cálculo, o § 3º, além de ser redundante, estaria denominando a base comum ora de lucro real, ora de lucro líquido ajustado, o que não faz o menor sentido, pois o lucro líquido ajustado da CSLL seria o próprio lucro real.

40. A conclusão a que chego, e que representa uma mudança do meu entendimento sobre a matéria, é que, para resolver a aparente antinomia, deve-se considerar que a parte final do art. 57, caput, cria uma ressalva para a parte inicial. Em outras palavras, o preceito estabelece que se aplicam à CSLL as normas de apuração do IRPJ, exceto as que dispõem sobre as alíquotas e a determinação da base de cálculo, que continuará a ser apurada conforme prescreve a legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Lei 8.981/95.

41. Portanto, a extensão feita pelo art. 57 da Lei 8.981/95 de parte das normas de apuração do IRPJ à CSLL não motiva adequadamente a adição da amortização do ágio ao lucro líquido para determinação da base de cálculo dessa contribuição.

K.5 NATUREZA JURÍDICA DO ÁGIO E DE SUA AMORTIZAÇÃO

42. Autuante e autuado discordam quanto à natureza jurídica da amortização do ágio. Para o primeiro a amortização "gera uma despesa/receita desprovida de documentação que explicita seu valor e estabeleça uma data para seu vencimento, sendo, portanto uma despesa/receita não efetiva, não incorrida, incerta, etc., que em última análise é uma "provisão" (fl. 72), logo deve ser adicionada ao lucro líquido, conforme a legislação de regência (art. 2º, §1º, "c", item 3, da Lei 7.689/88 e art. 13, I, da Lei 9.249/95 4). Em contraponto, o autuado entende que "as provisões devem corresponder a gastos futuros, ainda não incorridos, enquanto [...] a amortização corresponde a uma despesa corrente, incorrida no exercício em que apropriada" (fl. 109, § 39).

43. Para resolver a controvérsia deve-se verificar se a conta ágio tem natureza de provisão, pois, se tiver, a despesa com sua amortização será indedutível. Nesse sentido, buscaremos inicialmente conceituar o instituto 'provisão', para, em seguida, decidir se o ágio se subsume àquele conceito.

(...)

45. Higuchi opina que as ditas provisões para férias e décimo terceiro salário não têm de fato natureza de provisão, pois são constituídas em contrapartida de despesas incorridas, logo seriam dedutíveis segundo o regime de competência. Como desdobramento desse entendimento, que considero correto, o lançamento adequado seria a crédito, por exemplo, de "Férias a pagar" e a débito do resultado.

46. Autuante e autuado também estão de acordo com essa conceituação, pois, para o primeiro, as provisões são lançadas em contrapartida de despesas não

incorridas; e, para o último, provisões correspondem a gastos futuros. A divergência está na classificação da despesa com amortização do ágio, que para o autuante é despesa não incorrida, e para o autuado, despesa incorrida.

47. Atualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (ou goodwill) não deve ser amortizado, sequer contabilmente, por ter vida útil indeterminada. Como o Interessado deduziu a despesa de amortização para apuração do lucro líquido (fl. 14 DIPJ 2009, ficha 6A, linha 43), uma adição de mesmo valor deveria, em princípio, ter sido feita para determinação da BCL.

48. Contudo, o art. 16 da Lei 11.941/2009, estabeleceu que as alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007 e pelos arts. 37 e 38 daquela Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido não terão efeito para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT), devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

49. Em 2008 e 2009, a adesão ao RTT podia ser manifestada, de forma irrevogável, na DIPJ 2009. A partir de 2010, o regime de transição tornou-se obrigatório. A opção pelo RTT, referente ao IRPJ, implicava a adoção do mesmo regime na apuração da CSLL, PIS/Pasep e Cofins (art. 21 da Lei 11.941/2009).

50. Verifico que o Interessado optou pelo RTT em sua DIPJ 2009 original (fl. 230), logo, na apuração da CSLL, devia considerar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

51. Quanto à amortização do ágio, a norma contábil em vigor era a da Instrução CVM nº 247/96, que assim dispunha:

(...)

52. Consta no item 3 das notas explicativas às demonstrações contábeis do Interessado (fl. 61 in fine), que os ágios foram amortizados de forma linear considerando os prazos de 15 e 20 anos a se findar em 2017, tendo por base os direitos de exploração de concessões ferroviárias e portuárias.

53. Embora tenha regra de amortização própria, o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público é uma variante do ágio decorrente de expectativa de resultado futuro, que deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais lucros futuros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. Segundo a Instrução CVM 247/96, art. 14, § 2º, a, os resultados projetados devem ser objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio. Essa regra de amortização reflete o princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, segundo o qual toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado exercício, com as mesmas deverá ser confrontada, para apuração do resultado. Assim, o ágio pago com fundamento na expectativa de resultado futuro é, no momento de sua constituição, uma despesa antecipada e, como tal, deve ser ativado, para amortização na forma que determina a legislação de regência.

54. Portanto, de acordo com as regras contábeis vigentes em 31/12/2007:

54.1 A contabilização do ágio não constitui qualquer provisão, pois não representa uma reserva de recursos para pagamento de despesa futura e incerta, mas o próprio pagamento com o qual a investidora adquire uma participação societária.

54.2 A amortização do ágio também não gera uma reserva de recursos, mas a apropriação, como despesa, de parcelas do ágio aos períodos a que competem, em confronto com os respectivos resultados de equivalência patrimonial.

55. Quanto à amortização do ágio, cabe acrescentar que a legislação do IRPJ prevê a sua adição ao lucro líquido para apuração do lucro real, ou seja, como a amortização é computada na determinação do resultado contábil, sua adição anula o efeito que teria sobre o resultado tributável. Essa reversão também é explicada pelo princípio do confronto, já que a respectiva receita, o resultado positivo da equivalência patrimonial, pode ser excluída. Vale dizer, pelo princípio do confronto uma despesa deve ser apropriada a determinado período se e somente se a respectiva receita também o for.

56. Pela mesma razão, poder-se-ia defender a adição da amortização do ágio ao lucro líquido para determinação da BCL, já que esta não sofre a influência do resultado positivo de equivalência patrimonial. Entretanto, como a referida adição resulta num acréscimo de tributo, só poderia ser exigida se houvesse previsão legal.

57. Sendo assim, a alegação de que a amortização do ágio seria uma provisão, ou uma despesa não incorrida, também não motiva adequadamente sua adição ao lucro líquido para apuração da BCL.

K.6 CONCLUSÃO SOBRE A DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

58. Nenhuma das duas razões invocadas pelo autuante justifica a adição da amortização do ágio ao lucro líquido para determinação da BCL, e, consequentemente, o Interessado deve ser exonerado da parcela que no lançamento corresponde à primeira infração:

Adições ao lucro líquido antes da CSLL Provisões não dedutíveis.

L. MULTAS ISOLADAS

59. Como esta infração decorre diretamente da anterior (demonstrativos de fls. 74 e 76), deve o Interessado ser igualmente exonerado das multas isoladas.

M CONCLUSÃO

60. Deve-se dar provimento à Impugnação, para exonerar o Interessado do crédito tributário lançado.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou as seguintes razões ao recurso de ofício (doc. a fls. 277 e segs.):

“O entendimento assentado no voto da autoridade de primeira instância calca-se na afirmação de que não há previsão legal para a adição da correspondente despesa (amortização de ágio) na base de cálculo da CSLL.

Segundo ela, grosso modo, nem toda norma que se aplica ao IRPJ se aplica a CSLL.

A decisão parte de uma premissa correta, contudo, chega a uma conclusão indevida, com todas as vênias. De início, importante ressaltar que os artigos do RIR/99 que versam sobre a amortização de ágio (matéria de fundo deste lançamento) são atos normativos infralegais, cujo fundamento de validade se encontra no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, (...)

Cumpra-se observar que a legislação fiscal que autorizou a contabilização do custo de aquisição do investimento em duas subcontas distintas, uma para o ágio e outra para o patrimônio líquido, determinou, em contrapartida, a neutralidade da amortização do ágio para fins da apuração do IRPJ.

Com efeito, o art. 25 do Decreto-Lei 1.598/1977 foi expresso ao prever que a amortização do ágio NÃO será computada na determinação do lucro real. Por outro lado, o mencionado dispositivo legal faz a ressalva de que, observado o disposto no art. 33 do mesmo Decreto-Lei 1.598/1977, a amortização do ágio poderia ser utilizada para determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

Percebam, Senhores(as). Conselheiros(as), que o ágio amortizado somente integraria a apuração do IRPJ em duas situações: 1) na hipótese do inciso III do art. 386 do RIR/99, ou seja, em virtude de incorporação, fusão ou cisão de sociedade coligada ou controlada na qual o contribuinte tivesse participação societária adquirida com ágio ou deságio; 2) na hipótese do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que se aplica aos casos de alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada e para a apuração de ganho ou perda de capital.

Portanto, não restam dúvidas que, no caso do presente processo administrativo, o único dispositivo que poderia fundamentar eventual dedução da despesa com a amortização do ágio seria o inciso III do art. 386 do RIR/99. Isso porque não há que se falar em alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada, muito menos em ganho ou perda de capital.

A pergunta, então, é se o referido dispositivo do RIR/99 se aplicaria à apuração da CSLL.

Primeiramente, relevante destacar que a partir de uma interpretação teleológica, percebe-se que a finalidade da lei é permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que tenha qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento.

No caso da apuração da base de cálculo da CSLL, como não há norma expressa que autoriza a dedução da despesa com amortização de ágio, não há que se falar nessa renúncia fiscal.

Assim, ao contrário do que defende o julgado a quo, a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que preveja a adição dessa rubrica, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando.

A premissa levanta pelo julgado aqui atacado, e com a qual se concorda, na verdade não é subsidiária do pleito dos contribuintes, mas sim da União.

Destarte, a autonomia legislativa entre o IRPJ e a CSLL não impede a glosa na apuração da CSLL do ágio considerado indedutível para fins do IRPJ, mas impede o aproveitamento fiscal na apuração da CSLL do ágio considerado dedutível para o IRPJ.

Deve-se se ter em mente que, uma vez que a dedução de uma despesa na base de cálculo da CSLL importa renúncia de receita do Estado, seu cálculo pelo sujeito passivo se encontra condicionado à expressa previsão legal. Em suma, uma dedução na apuração da base de cálculo de um tributo não pode ser autorizada em face do silêncio da lei, mas sim em decorrência de norma autorizativa expressa. A regra é a indedutibilidade das despesas, a sua dedutibilidade é a exceção que deve vir expressamente prevista. Entender de forma distinta significa “rasgar” o preceito contido no artigo 111 do CTN, senão vejamos: (...)

Destarte, ao contrário do que defende a decisão de 1ª instância, uma vez não sendo expressa a autorização para a dedução da base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de um ágio, essas despesas não são dedutíveis, mesmo se o ágio for considerado válido e dedutível para fins do IRPJ. A regra é as despesas não serem dedutíveis, a exceção é o oposto.

De acordo com a legislação tributária, o sujeito passivo do IRPJ e da CSLL somente pode reduzir a base de cálculo desses tributos com as deduções expressamente autorizadas pela lei. A legislação é que deve determinar os valores que serão excluídos do cálculo da apuração do lucro real e do resultado positivo ajustado para fins de incidência da CSLL; não o contribuinte de acordo com o seu livre convencimento.

Portanto, caso tenha sido reconhecido que o ágio registrado pelo contribuinte é dedutível na apuração do IRPJ, NÃO se deve estender o mesmo entendimento para a apuração da CSLL. Isso porque não pode prevalecer a tese de que não existe norma que impeça a dedução da despesa com amortização do ágio da base de cálculo da CSLL. Mas, sim, porque não há norma que autorize tal dedução.

Nesse sentido, registram-se a ementa e parte do voto do Acórdão nº 130200.834:

Ementa

(...)

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (caput) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica. (...)

Voto condutor

(...)

Observo que a contribuinte, por meio da peça impugnatória, sustentou que, no caso de amortização de ágio, inexistia previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Creio que o argumento é digno de reparo. Não se trata de falta de autorização para adição, mas, sim, de ausência de previsão legal para amortização, por força do disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99, isto é, a faculdade de amortização refere-se à apuração do lucro real.

Assim, ainda que se admitisse, no presente caso, a amortização pretendida pela fiscalizada, ela só seria possível na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

(...) (grifo nosso)

Além disso, não há que se falar em ampliação ilegal da base de cálculo da CSLL, visto que a fiscalização apenas aplicou regras de apuração para chegar ao montante correto da base de cálculo – sem qualquer alteração no conceito trazido pelo caput do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Por fim, como toda a espécie de renúncia fiscal, eventual dedução de uma despesa deve ser expressamente autorizada por lei, não pode ser realizada em face do seu silêncio.

Não há reparos, portanto, a serem feitos no lançamento tributário realizado.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso de ofício atende o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, uma vez que foi exonerado crédito de CSLL no montante de R\$ 25.546.080,42 (sobre o qual incidia multa de ofício de 75%) e multa isolada por falta de pagamento da estimativa no valor de R\$ 12.773.040,22, razão pela qual dele conheço.

No Termo de Verificação Fiscal a fls. 72, a autoridade fiscal assim justifica o lançamento em tela:

“Relativamente à amortização das parcelas que compõem o ágio/deságio, o atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1899, não prevê esta possibilidade. Ao contrário, o art. 391 do RIR/99 dispõe que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426. A única possibilidade de deduzir o ágio na apuração do

lucro real e na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido está no art. 386 que dispõe sobre o tratamento tributário do ágio ou deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão. Portanto, mesmo que as normas contábeis recomendem a adoção deste procedimento contábil, a amortização das parcelas do ágio/deságio contabilizadas a débito/crédito do resultado não é dedutível na apuração do lucro real ou na apuração da base de cálculo da contribuição social. Os valores amortizados das parcelas de ágio/deságio deverão ser adicionadas/excluídas na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido no período em que forem contabilizados, devendo ser registrados na parte B do LALUR, e similar da CSLL para dedução na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando da realização, baixa ou alienação do investimento detido pela controlada.

A amortização de ágio/deságio sem que sua realização tenha ocorrido de fato é admitida contabilmente, mas gera uma despesa/receita desprovida de documentação que explicita seu valor e estabeleça uma data para seu vencimento, sendo, portanto uma despesa/receita não efetiva, não incorrida, incerta, etc., que em última análise é uma “provisão”, referindo-se a aumento/redução de valor de um ativo, contingência ativa/passiva. A contrapartida da despesa/receita é uma conta retificadora do investimento, ou seja, o ágio/deságio registrado no ativo.

Assim, o art. 391 do RIR/99 veda expressamente as contrapartidas do ágio/deságio de que trata o art. 385, impondo que, concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, seja mantido controle no Lalur, para determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Em relação à CSLL o regramento não é diferente, de sorte que afastada a possibilidade de serem despesas/receitas efetivamente incorridas, essas amortizações constituem provisões, contempladas como ajustes por adição/exclusão conforme art. 2º, §1º, item 3, da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90:

Os artigos 2º e 13 da Lei nº 9.249/95 também vedam a dedução, conforme suas transcrições: (...)

Outros dispositivos legais também dispõem sobre a determinação da base de cálculo da CSLL:

- Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95:

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.

(...)

A legislação tributária não aceita a dedutibilidade das provisões consideradas incertas, dependem de eventos futuros, tais como sua realização. Sendo assim existe, pois, previsão legal no sentido de que as amortizações de ágio/deságio, cujos investimentos não tenham, sido realizados, não devam impactar a

determinação da base de cálculo da CSLL, devendo ser adicionadas ao lucro líquido.” [grifos nossos]

Primeiramente, chamo atenção que o art. 57 da Lei 8.981/95 foi citado pelo autuante, mas sem qualquer relevo, pois a base legal do lançamento foi, efetivamente, o art. 2º, §1º, item 3, da Lei nº 7.689/88, o qual assim dispõe:

“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:

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;

(...)”.

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).

No entanto, o autuante entendeu que a despesa com a amortização do ágio não era dedutível por se configurar uma despesa com provisão, tanto que o enquadramento legal do auto de infração foi no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 c/c com o art. 13, I, da Lei 9.249/95 (a fls. 80). Nesse ponto, reside a minha divergência com relação ao lançamento, pois concordo com a decisão recorrida quando sustenta que: a “*contabilização do ágio não constitui qualquer provisão, pois não representa uma reserva de recursos para pagamento de despesa*”.

futura e incerta, mas o próprio pagamento com o qual a investidora adquire uma participação societária. A amortização do ágio também não gera uma reserva de recursos, mas a apropriação, como despesa, de parcelas do ágio aos períodos a que competem, em confronto com os respectivos resultados de equivalência patrimonial.”.

Não obstante entenda que as despesas com amortização de ágio não sejam dedutíveis da base de cálculo da CSLL, o lançamento foi equivocadamente enquadrado no art. 13, I, da Lei 9.249/95, como se a despesa em tela se tratasse de despesa com provisão. Assim, fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado, significaria um novo lançamento e ofensa ao devido processo legal. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode refazer o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator