



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16682.720314/2012-82  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.293 – 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de abril de 2016  
**Matéria** DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VALEPAR S/A

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

Ano-calendário: 2008

Ementa:

DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Inexiste divergência entre acórdãos para fins de cumprimento de requisito de admissibilidade de recurso especial, quando o recorrido não aceita o enquadramento legal adotado pela Fiscalização, e o paradigma constata divergência entre o que consta do enquadramento legal em relação à descrição da infração apontada.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido por unanimidade de votos. Declarou-se impedida de participar do julgamento, a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO, ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

## Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 302 e ss., contra o acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013 (e-fls. 286 e ss.), que, no mérito e por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício.

Na matéria objeto da presente discussão, tal acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2008*

*(...)*

*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.*

O presente recurso traz como matéria principal a ausência de razões para o cancelamento da exigência, tema para o qual é indicado como paradigma o acórdão nº 1401-00.329, cuja ementa está assim redigida na parte de interesse:

*ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO*

*O erro na capitulação legal ou mesmo a sua ausência não acarreta a nulidade do auto de infração quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.*

A recorrente traz ainda, como tese subsidiária, caso não acatada a primeira, a de que o vício que maculou o lançamento é de natureza formal. Aqui os paradigmas indicados são os acórdãos a seguir (transcreve-se o texto das ementas na parte de interesse):

**Acórdão nº 2402-002.632**

*FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INCORRETA - VÍCIO FORMAL  
- NULIDADE*

*O lançamento amparado em fundamentação legal incorreta representa vício formal e deve ser anulado.*

Acórdão nº 3403-00.269

*LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VICIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO.*

*O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade.*

No mérito, a Recorrente argumenta em relação à tese principal (ausência de razões para o cancelamento da exigência), em síntese, o que segue:

a) que o lançamento foi realizado em face do adequado tratamento tributário que deve ser dispensado ao ágio, reconhecendo a Fiscalização que houve infração à legislação tributária, pois evidenciada a falta de adição da amortização do ágio ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL;

b) que, embora a decisão recorrida não tenha discrepado do entendimento adotado pela Fiscalização, cancelou o auto de infração sob a premissa de que "*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*";

c) que "*estando devidamente correta a descrição dos fatos e evidenciada a infração à legislação tributária, milita contra o princípio da instrumentalidade das formas, cancelar a exigência tributária apenas por entender equivocado o enquadramento legal do lançamento ou mesmo por alguma suposta incorreção na motivação jurídica*". Traz doutrina que assenta que "*a discussão conceitual sobre determinadas questões não pode se sobrepor aos fatos*". E acrescenta que, no presente caso, a Fiscalização ainda "*arrolou diversos outros fundamentos legais e jurídicos aptos a sustentar a exigência, como se vê pelo teor não apenas do Auto de Infração, mas também pelos documentos que o acompanham e que foram devidamente cientificados ao sujeito passivo, como o Termo de Verificação Fiscal*", citando entre outros dispositivos, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 e o art. 391 c/c art. 385, 386 e 426 do RIR/1999.

Quanto à tese subsidiária, que traz para o caso de não se acolher a tese central do recurso, as razões são, resumidamente, as seguintes:

a) se cabe o reconhecimento de algum vício no lançamento, cumpre, tão somente, a decretação de nulidade do lançamento e ainda assim por vício formal;

b) trazendo a baila os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do CTN, afirma que "*o descumprimento dos requisitos apontados caracteriza preterição do direito à ampla defesa do contribuinte (art. 59 do Decreto nº 70.235/72) e, portanto, enseja a anulação do lançamento por vício formal*". Equivocado, portanto, o acórdão recorrido ao decidir pelo cancelamento do auto de infração.

Pede, então, que o presente recurso seja conhecido e provido, para "*reformular o acórdão recorrido restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade*", ou, caso tal pedido não seja acolhido, "*seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, reconhecendo a nulidade do lançamento por vício formal*".

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 325 e seguintes.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 337 e ss.), em que, primeiramente, pugnou pelo não conhecimento do recurso especial, por inexistência de divergência, conforme sintetizado a seguir:

a) o acórdão recorrido em nenhum momento reconheceu a existência de "erro no enquadramento legal" pelo auto de infração, como é o caso do paradigma, mas, sim, concluiu que "*o critério jurídico adotado pelo mesmo não é suficiente para sustentar o lançamento*";

b) no erro de enquadramento, o contribuinte "*tem dificuldade em conhecer a real imputação a ele imposta, ocasionando prejuízo à sua defesa*", ao passo que na insubsistência de critério jurídico, o contribuinte sabe a imputação e seu fundamento (podendo exercer sua defesa), mas os fundamentos não amparam o lançamento;

c) o fato de a impugnação ter se concentrado em contestar o critério jurídico adotado (de que as despesas com amortização do ágio teriam a natureza de provisão), bem como de a Fazenda Nacional não apontar em seu recurso outro enquadramento jurídico para sustentar o suposto erro, confirmam o que antes afirmado; e,

d) o paradigma não trata da questão de mérito do presente processo (adição da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL).

Alega também que o recurso não pode ser conhecido em razão da inexistência de prequestionamento (exigida pelo art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF) no que se refere à tese subsidiária. Nesse sentido, aduz que não houve no acórdão recorrido qualquer discussão acerca da natureza do vício do lançamento (se material ou formal), e assinala que a Fazenda Nacional não opôs embargos de declaração para que se discutisse a natureza do vício. Apresenta precedentes do CARF.

Já no mérito, a Contribuinte alega (no item "A" do recurso) inexistência de enquadramento legal incorreto pelo auto de infração e impossibilidade de alteração de critério jurídico para o mesmo fato gerador. Aqui repisa a diferenciação entre reconhecimento de erro no enquadramento legal e reconhecimento de insubsistência de critério jurídico adotado no lançamento, referindo ter havido no presente caso a segunda situação, sendo que o art. 146 do CTN veda a alteração do critério jurídico do lançamento (traz precedentes do CARF que repelem a possibilidade de inovação e aperfeiçoamento do lançamento).

No item "B" do recurso, a Contribuinte, *ad argumentandum*, defende a possibilidade de dedução da despesa de amortização do ágio da base de cálculo da CSLL, trazendo, resumidamente, os seguintes argumentos:

a) o art. 391 do RIR/99, que tem base legal no art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 ("*as contrapartidas da amortização do ágio (...) não serão computadas na determinação do lucro real*"), é de aplicação restrita ao IRPJ, não havendo norma que estenda semelhante tratamento à CSLL. Não fosse este dispositivo, as contrapartidas da amortização do ágio também seriam dedutíveis na apuração do IRPJ;

b) o art. 2º, § 1º, "c" da Lei nº 7.689/88, citado no auto de infração, que elenca todas as adições previstas para a CSLL, e que no item 3 (em que pretende se amparar o auto de infração) determina a adição de provisões é inaplicável ao caso em exame, uma vez que a amortização do ágio é considerada para fim da legislação comercial como despesa do exercício;

c) o art. 57 da Lei nº 8.981/95, também citado no auto de infração, determina que sejam aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento do imposto de renda e ainda estabelece expressamente que "*ficam mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*". Aduz que a legislação tributária poderia ter atribuído à CSLL os mesmos ajustes aplicáveis ao IRPJ mas "*optou pelo estabelecimento de um rol específico e mais limitado de adições e exclusões*" a sua base de cálculo. Refere que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes se consolidou no sentido de que a adição da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL não tem previsão legal, não se aplicando ao caso o art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Ao final requer que o recurso da Fazenda não seja conhecido ou que, se conhecido, seja desprovido, mantendo-se o cancelamento integral do lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso é tempestivo, contudo em razão das alegações trazidas pela recorrida em suas contrarrazões, merece ter a sua admissibilidade novamente analisada.

### Preliminar de Inexistência de Divergência

A Contribuinte alega em suas contrarrazões que o recurso fazendário não pode ser conhecido por inexistir divergência em relação ao paradigma, uma vez que o acórdão recorrido não reconheceu a existência de erro no enquadramento legal, mas, sim, constatou a insuficiência do critério jurídico adotado para sustentar o lançamento.

Uma leitura rápida do acórdão recorrido sugere que foi reconhecido erro no enquadramento legal, tendo se concluído que tal erro não pode ser admitido pela autoridade julgadora, pois esta não pode refazer o lançamento a partir de outro critério jurídico. Confira-se (sublinhei):

*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.*

Contudo, analisando o auto de infração e o termo de verificação fiscal, percebe-se o que quis dizer o relator do acórdão recorrido. É que, em que pese a Fiscalização ter trazido à tona toda a legislação para fundamentar a indedutibilidade do ágil, colacionando o artigos 385 do RIR/99, ter citado os artigos 386, 391 e 426 do RIR/99, o fato é que ela enquadrou a hipótese, para fins de indedutibilidade da despesa de amortização do ágio da base de cálculo da CSLL como uma provisão, tendo transcrito no TVF, o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995 e aduzido:

*“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.*

*.....*  
*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, “c”, 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:”*

A infração trazida no lançamento de ofício foi: Adições ao Lucro Líquido Antes da CSLL – Provisões não Dedutíveis.

Assim, toda a análise do relator do acórdão recorrido foi no sentido de que ele até admitia a indedutibilidade da despesa de amortização do ágio, porém, como o autuante enquadrava a hipótese como uma despesa de provisão, ele cancelava o lançamento. Ou seja, ele discordou do enquadramento legal adotado pela Fiscalização.

Essa situação, de fato, é bem diferente daquele em que o auditor descreve a infração correta porém erra apenas na capitulação legal, que foi o que ocorreu no acórdão paradigma, em que a descrição dos fatos estava incoerente com toda a fundamentação legal, mas permitia a sua compreensão. Confira-se o excerto:

*Do Cerceamento de Defesa*

*O Recorrente alega que o enquadramento legal argüido pela autoridade fiscal (artigo 41 da Lei nº 9.430, de 1996) não coaduna com a infração apontada no Termo de Constatação Fiscal, relativo à contabilização das compras, pois não foi efetuado nenhum levantamento quantitativo de mercadorias como determina a norma citada, e como a atividade de lançamento se submete ao princípio da reserva legal, tal fato lhe acarretou o cerceamento de defesa.*

*De fato, entre vários dispositivos legais referidos como enquadramento legal da infração, constou um dispositivo de lei que não se refere à infração praticada pelo contribuinte.*

*Todavia, entendo que tal fato não trouxe prejuízo para o contribuinte e não prejudicou a eficácia do lançamento.*

*A possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa. No presente caso, apesar de constar indevidamente um enquadramento legal que não se aplica aos fatos, o enquadramento legal aplicável também foi citado e a descrição dos fatos realizada no Termo de Constatação Fiscal foi detalhada e completa, não deixando dúvidas acerca das infrações imputadas ao Recorrente. Além disso, tanto pela peça impugnatória quanto pelo Recurso o contribuinte revelou pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as em alentada defesa.*

*Dessa forma, afasto a preliminar de cerceamento ampla defesa do contribuinte,*

*(...)*

No caso do acórdão recorrido, descrição dos fatos está alinhada com a fundamentação legal, porém a turma recorrida, por unanimidade de votos, discordou essa capitulação legal.

Em face ao exposto, entendo que esta divergência não está caracterizada.

---

### Preliminar de Falta de Prequestionamento

A Contribuinte aduz também em suas contrarrazões que o recurso não pode ser conhecido no que se refere à tese subsidiária de que o vício que maculou o lançamento é de natureza formal, uma vez que essa matéria carece do prequestionamento exigido pelo art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF (referindo-se ao Regimento aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época da interposição do recurso).

Ocorre, no entanto, que o dispositivo em questão, ao estabelecer a exigência de prequestionamento da matéria objeto de recurso especial, o faz apenas para os recursos apresentados pelos contribuintes. Confira-se:

*Art. 67. (...)*

*§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*

É verdade que a PFN poderia ter embargado a decisão, para que o colegiado expressamente se manifestasse sobre a natureza do vício. Ocorre que ainda sem essa manifestação expressa, poderia haver a divergência, tal como consignado no despacho de admissibilidade, em razão de o acórdão recorrido ter entendido haver erro no enquadramento legal e ter cancelado o lançamento, enquanto que o paradigma, vislumbrou também erro no enquadramento legal e adotou solução diversa: anulou por vício formal.

Contudo, como no caso dos autos estou constatando que não houve erro no enquadramento legal propriamente dito, mas sim enquadramento legal que não foi acatado pelo colegiado (em que pese o relator dizer expressamente que houve erro no enquadramento legal), da mesma forma que para a primeira divergência, não se pode dizer que essa decisão adotou interpretação divergente daquela que analisou um erro propriamente dito de enquadramento legal.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso por falta de prequestionamento, mas deixo de conhecer também da divergência subsidiária por não restar caracterizada.

Em face ao exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo