



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

Processo n° 16682.720506/2014-51
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1401-001.747 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2016
Matéria CSLL - amortização de ágio
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2009, 2010

INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO SURGIDO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO EM SOCIEDADES COLIGADAS OU CONTROLADAS AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

O art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, obriga o contribuinte a não computar na determinação da Base de Cálculo da CSLL as contrapartidas da amortização do ágio surgido na aquisição de investimento em sociedades coligadas ou controladas avaliado pelo patrimônio líquido. Ou seja, estas despesas de amortização de ágio são indedutíveis para efeitos de apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, e por maioria de votos, DETERMINARAM retornar os autos para a DRJ para enfrentar matéria que ficou prejudicada, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Aurora Tomazini de Carvalho que já decidiam o caso nessa instância.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LIVIA DE CARLI GERMANO, MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, JULIO LIMA SOUZA MARTINS, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO e RICARDO MAROZZI GREGORIO.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício impetrado pela Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro contra seu acórdão nº 12-70.393 - 9ª Turma, de 14 de novembro de 2014, cuja ementa abaixo reproduzo:

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO SURGIDO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO EM SOCIEDADES COLIGADAS OU CONTROLADAS AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Não existe norma legal que obrigue o contribuinte a não computar na determinação da Base de Cálculo da CSLL as contrapartidas da amortização do ágio surgido na aquisição de investimento em sociedades coligadas ou controladas avaliado pelo patrimônio líquido. Ou seja, estas despesas de amortização de ágio são dedutíveis para efeitos de apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Com base no entendimento exposto acima, a decisão afastou integralmente a exigência do crédito tributário de R\$ 1.318.600,48 de CSLL, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora, bem como da Multa Exigida Isoladamente de R\$ 1.265.961,79.

A acusação fiscal se refere à não adição da amortização de ágio em aquisições de participações avaliadas pelo método da equivalência patrimonial à base de cálculo da CSLL nos anos calendário de 2009 e 2010.

O ágio decorreu da aquisição de participações nas sociedades "TNL PCS S.A" e "Tele Norte Celular Participações S.A" e os montantes totais de amortização corresponderam a R\$ 97.913.699,95 e R\$ 94.911.740,72, respectivamente, para os anos-calendário de 2009 e 2010. Tais valores reduziram o lucro comercial do período, mas seus efeitos foram anulados mediante adição ao lucro real para fins de apuração do IRPJ dos períodos. O mesmo procedimento, contudo, não foi adotado para fins de apuração da CSLL.

No entender da autoridade lançadora, a legislação de regência determina a adição da amortização do ágio tanto para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, quanto da contribuição social sobre o lucro líquido. Para tal, cita e transcreve as seguintes disposições normativas: artigos 385, 387, 391, 426 do RIR/99, artigo 57 da Lei 8.981/95, artigo 49 da IN SRF 93/97 e artigo 3º da IN SRF 390/04. Também cita decisões de Delegacias de Julgamento e do CARF.

Na peça impugnatória, a defesa aduz, em brevíssima síntese, que não há legislação específica que determine a adição. Ademais, alega que já havia sido autuada, para o ano de 2008, sobre os mesmos fatos que originaram os ágios, no processo administrativo nº 16682.721081/201316, cuja decisão de primeira instância lhe foi favorável.

Também insurge-se contra o lançamento das multas isoladas.

A Delegacia de Julgamento deu provimento à impugnação ao, expressamente, aplicar o julgado no processo administrativo nº 16682.721081/2013-16. Por outros termos, aplicou os mesmos fundamentos daquele feito sem os transcrever, mas carrou aos autos o inteiro teor daquela decisão. Lá, as razões foram assim expostas pelo voto condutor:

45. Como visto, o meu voto é no sentido de que existe norma legal (art. 391 do RIR/1999, cuja base legal é o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III) que, na determinação do Lucro Real do ano-calendário de 2008, obrigava a Interessada a adicionar ao Lucro Líquido as despesas de amortização de ágio em foco, no valor total de R\$ 64.864.829,94, e de que não existe norma legal que obrigasse a Interessada a fazer o mesmo relativamente à apuração da Base de Cálculo da CSLL.

46. Apesar de ser uma questão que deve ser tratada por aqueles que elaboram as Leis, entendo que deveria existir norma legal relativamente à determinação da base de cálculo da CSLL idêntica à expressa pelo art. 391 do RIR/1999 para a determinação do Lucro Real.

47. O motivo pelo qual deveria existir é singelo. Em última instância, regra geral uma Investidora adquire a Investida pagando ágio, por acreditar que a Investida gerará lucros futuros que levados a valor presente tornem rentável o investimento. Contabilmente, na Investidora o ágio é amortizado e se confronta com o lucro da Investida que nela é refletido pelo método da equivalência patrimonial. Na determinação do Lucro Real da Investidora, a amortização do ágio é indedutível por força de Lei uma vez que o lucro da Investida que nela é refletido pelo método da equivalência patrimonial é excluído por força de Lei, de modo que o confronto entre a amortização do ágio e o lucro só vai se dar quando da alienação ou realização (casos de incorporação, fusão ou cisão) do investimento. Na determinação da Base de Cálculo da CSLL deveria ocorrer o mesmo, pelo princípio da confrontação entre despesas e as receitas pertinentes, mas é preciso que haja Lei nesse sentido.

48 Não basta que eu e outros entendam o acima. É preciso convencer os congressistas desta lógica e que seja instituída Lei que a expresse.

49 Não tem sentido a definição da base de cálculo de um tributo não ser feita de maneira direta e clara. Ou seja, se a amortização contábil do ágio em foco fosse indedutível para efeitos de determinação da Base de Cálculo da CSLL, isto deveria estar direta e claramente dito em Lei (ou mesmo na IN que consolidou a legislação da CSLL), exatamente como o está para o caso da determinação do Lucro Real.

50 O art. 142 do CTN estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada à lei. No caso presente, não existe

dispositivo legal (mesmo que aí incluída a IN SRF nº 390/2004) que obrigasse a Interessada a não computar na Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 2008 as despesas de amortização de ágio em foco, no valor total de R\$ 64.864.829,94. Notar que bastaria que a IN SRF nº 390/2004, na Subseção III – Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor do Patrimônio Líquido, da Seção VII – Dos Outros Resultados Operacionais, repetisse ou dissesse o mesmo que o artigo 391 do RIR/1999, para que ficasse claro que o entendimento do Receita Federal era o de que para a CSLL se aplicava o disposto no art. 391 do RIR/1999, com o quê os julgadores desta DRJ estariam vinculados a este entendimento. Como isto não ocorreu, os julgadores estão vinculados ao entendimento da Receita Federal (expresso na IN) de que as despesas contábeis de amortização do ágio em foco são dedutíveis (a regra geral é a da dedutibilidade das despesas contábeis, uma vez que se parte do lucro líquido para obter o lucro real e a base de cálculo da CSLL, por meio de adições e exclusões prescritas pelas leis tributárias de cada um desses tributos. Se as leis tributárias não prescreverem adição para uma determinada despesa contábil é porque ela é dedutível).

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões, às fls. 3136-3143, mediante a qual defendeu a tese de que as deduções de despesas, como todas as espécies de renúncia fiscal, deve ser expressamente autorizada por lei. No silêncio da lei, a dedução não pode ser realizada.

É a síntese do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

A tese da Procuradoria cai por terra com um argumento bem simples. Toda renúncia fiscal corresponde a um campo em que se pode tributar, mas que o legislador optou por não promover a incidência.

Considerar que as despesas só podem ser deduzidas, quando expressamente previstas em lei, significa dizer que, no eventual silêncio absoluto da lei, são as receitas e não o lucro que são alcançadas pela tributação do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Ora, o conceito de receita e de lucro são juridicamente distintos, posição inclusive já adotada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 564413. Naquela oportunidade, o STF entendeu que a imunidade de contribuições sociais para receitas de exportação não abarcava a CSLL justamente por causa da distinção jurídica entre receita e lucro. Enquanto a receita guarda relação com o exercício da atividade, o lucro é referido ao seu êxito.

Em ambas as exações, IRPJ e CSLL, a base constitucional e legal é o lucro, resultado da diferença entre receitas e despesas. As despesas são intrínsecas ao seu conceito. A sua ausência configura desvirtuamento do significado jurídico da base de cálculo e, portanto, não pode ser adotada como premissa hermenêutica.

Por outro lado, diferentemente de muitos que consideram a renda e o lucro conceitos constitucionais, em relação aos quais poderíamos afirmar com precisão quando um elemento deve ou não integrar a base de cálculo independentemente de disposições legais, entendo que há uma larga margem, dentro da moldura constitucional, para a lei fixar, diante de inúmeras considerações axiológicas, a base de cálculo; para considerar quais elementos positivos e negativos devem integrar o conceito legal de lucro. Isso não significa, porém, dizer que todo reconhecimento de despesa corresponde a uma renúncia fiscal.

Devemos, pois, partir da dicção legal, até porque este colegiado não possui competência para promover controle de legalidade com redução de texto, mas a premissa adotada pela D. Procuradoria, com todas as vênias, não pode ser adotada pela interpretar o direito posto.

Outro ponto que merece consideração é que a lei tributária poderia, se assim fosse a opção do legislador, tratar exaustivamente a base de cálculo da CSLL. Não estamos diante de um conceito do direito privado empregado pela Constituição para fixar competência tributária e, como tal, intangível à lei tributária.

Nada obstante, a própria lei que cria a CSLL optou por lançar mão do conceito legal de lucro, ou seja, escolheu incorporar todo o direito comercial que trata do tema. Vejamos:

Foi a Lei 7.689/88, que criou a CSLL. No seu art. 2º estabeleceu a base de cálculo:

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

E assim especificou precisamente como deve ser compreendido o sentido de resultado:

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial (...)

A alínea prossegue com ajustes que deve ser feitos ao resultado, mas o ponto de partida é o resultado segundo a legislação comercial. Sem ajustes, deve ser adotado o regramento comercial. Isso fixa um caminho hermenêutico de aferição da base de cálculo. Primeiro é necessário verificar como cada fato econômico é tratado pelo direito comercial para repercutir sobre o resultado; depois, verifica-se a eventual diferença de tratamento pela legislação tributária e, no caso, especificamente dirigida à CSLL.

Esse modo de legislar sobre a tributação sobre o lucro não é novidade. A base de cálculo do próprio IRPJ também é estabelecida assim e os mecanismos de interpretação são equivalentes.

Sobre o tema especificamente, é relevante destacar que a jurisprudência do CARF é dividida. Aliás, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tratou desse tema recentemente no AC 9101-002.310, em 03/05/2016, cuja ementa abaixo reproduzo:

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.

Abaixo, reproduzo as partes relevantes do voto vencedor:

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições, ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados. A partir dessas considerações, verificase que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda. Assim, para admitirse como valida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, fazse essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estarseia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela

não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

A decisão foi, porém, por maioria apertada.

O voto vencido pela manutenção da exigência seguiu o caminho da necessidade de neutralidade da apuração da equivalência patrimonial, mas lança mão quase exclusivamente de legislação atinente à apuração do IRPJ, anteriores inclusive à criação da CSLL.

Comungo das conclusões contidas no referido voto, mas por razões diversas.

Passou ao largo da discussão na Câmara Superior o disposto no art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:

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

(...)

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

A referida lei expressamente proíbe a dedução de amortizações, exceto daquelas que "intrinsecamente" guardem relação com a produção ou a comercialização de bens e serviços.

Assim, por exemplo, um galpão construído em terreno alheio e que é utilizado para acolher o estoque de produtos a serem vendidos, poderá ter a amortização do seu valor (note-se que esse não é o caso de depreciação, pois o valor deve ser apropriado como despesa durante o período de uso do galpão e não da sua vida útil) como despesa apta a reduzir a base de cálculo da CSLL. Não podemos dizer o mesmo do ágio pago para a aquisição de participações societárias.

É evidente que a participação em outras sociedades pode contribuir para o aumento do resultado da investidora, mas isso não significa que guarde relação com a produção ou a comercialização dos seus bens.

A autuação deve, pois, ser mantida nessa parte.

Com relação às multas isoladas, o tema não foi enfrentado pela decisão recorrida, uma vez que havia ficado prejudicado.

Uma vez revertida a sua decisão quanto ao principal, os autos devem retornar à autoridade inferior para que prossiga no seu julgamento.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência da CSLL e da multa proporcional correspondente a 75% e para retornar o feito à Delegacia de Julgamento para enfrentar as questões que haviam ficado prejudicadas.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator