



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720821/2011-35
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.976 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de fevereiro de 2022
Recorrente OI S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUTIBILIDADE DE MULTAS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. PLANOS JURÍDICOS DISTINTOS. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial que aponta como acórdãos divergentes decisões que abordam planos jurídicos distintos ao do acórdão recorrido.

Acórdãos que tratam da dedutibilidade de despesas de amortização de ágio e de despesas financeiras na base de cálculo da CSLL não podem ser considerados divergentes de decisão que analisa a dedutibilidade de multas da base de cálculo dessa contribuição.

Se o acórdão recorrido possui mais de um fundamento autônomo, e o Recurso Especial deixa de atacar ao menos um deles, não há como dele se conhecer, uma vez que se não se mostra apto a reformar a decisão recorrida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

CSLL. NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à primeira matéria “a indedutibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL”, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou pelo conhecimento

integral do recurso. Quanto à matéria conhecida, votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Andréa Duek Simantob. Em relação à matéria não conhecida, votou pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencido a conselheira Livia De Carli Germano. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.976 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16682.720821/2011-35

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 4.680 a 4.715) interposto pela Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 1402-002.601 (fls. 4.647 a 4.659), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 20 de junho de 2017, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. DETERMINAÇÃO COMPULSÓRIA PARA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. FACULDADE DA AUTORIDADE FISCAL/JULGADORA.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório não são violados pela negativa ao pedido de realização de diligência fiscal proferida pela autoridade fiscal ou julgadora, uma vez que não lhe é imposto determinar, de forma compulsória, a realização de diligência fiscal para confirmar a exatidão de informações prestadas pelo contribuinte, notadamente quando a questão controvertida é de direito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. APRESENTAÇÃO DE RETIFICADORA. REABERTURA DO PRAZO DECADENCIAL.

O contribuinte não poderá valer-se dos efeitos decadenciais permitidos pela homologação tácita quando da retificação da DIPJ, notadamente em relação à ampliação do crédito do contribuinte, materializado num incremento de seu saldo negativo de CSLL, pois, com a retificadora, reabre-se a possibilidade da fiscalização verificar os critérios utilizados pelo contribuinte para esse incremento. Não há que se falar, portanto, na aplicação do art. 150, § 4º, do CTN para tornar imutável os valores devidos a título de CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

ADIÇÕES/EXCLUSÕES. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS. INDEDUTIBILIDADE.

Não deve prosperar a dedutibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL, sob o argumento da ausência de legislação expressa proibindo tais deduções, posto que, em verdade, há disposições normativas em sentido contrário. Assim, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelos expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas.

MULTAS MORATÓRIAS E POR INFRAÇÃO. NATUREZA REGULATÓRIA. CARÁTER COMPENSATÓRIO. INDEDUTIBILIDADE.

Conforme o artigo 56 e 57 da IN SRF 390/2004, que dispõe sobre a “apuração e pagamento da CSLL”, atualmente no artigo 132 e 133 da IN RFB 1.700/2017

(mesma redação anterior), que estão em sintonia com os arts. 299 e 344, § 5º, do RIR, apenas as multas fiscais, de natureza compensatória, como as infracionais, são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Em resumo, a contenda tem como objeto PER/DCOMPs e retificações, inicialmente transmitidas no ano-calendário de 2010, referentes a saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005, apurado e posteriormente retificado, conforme informado em DIPJs correspondentes, primeiro consideradas *não declaradas* e, após Recurso Hierárquico que determinou a nova apreciação do crédito e da manobra de compensação, *não homologadas*, em razão da suposta inexistência do crédito (referente a retificação da DIPJ) pretendido, na medida em que se entendeu que *os valores de multas e de amortização fiscal de ágio são indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.*

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que agora prevalecem no presente feito são 1) *a indedutibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL* e 2) *a indedutibilidade da despesa com multas regulatórias e moratórias na apuração da base de cálculo da CSLL.*

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 1271.447, proferido pela 5ª Turma da DRJ/RJO.

Trata o processo das DCOMP n.º 02870.25926.241110.1.3.033631 e 40736.11488.111210.1.3.037404, e suas respectivas retificadoras n.º 41413.37634.170111.1.7.039649 e 33890.89232.170111.1.7.038680.

As Declarações de Compensação pretendem aproveitar crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005.

As DCOMP originais foram consideradas NÃO DECLARADAS, e as respectivas retificadoras NÃO FORAM ADMITIDAS, pelos Despachos Decisórios acostados aos autos às fls. 381/393. O motivo que fundamentou as decisões seria que o crédito já teria sido apreciado pela autoridade administrativa, quando da análise da DCOMP n.º 24918.88397.010607.1.7.033703 no processo administrativo n.º 10166.010637/200679, cujo crédito seria de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 51.103.709,12.

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Hierárquico, que foi conhecido pela DISIT/SRRF da 7ª Região Fiscal, e dado provimento parcial por meio do Despacho Decisório n.º 108 SRRF07/Disit, fls. 450/460, para:

1) anular as decisões que consideraram não homologadas as DCOMP eletrônicas originais n.º 02870.25926.241110.1.3.033631 e 40736.11488.111210.1.3.037404, determinando novo julgamento;

2) anular as decisões que não admitiram as DCOMP retificadoras n.º 41413.37634.170111.1.7.039649 e 33890.89232.170111.1.7.038680, cujas admissibilidade deveriam ser novamente apreciadas.

De acordo com a decisão da DISIT, constatou-se que a parcela do crédito utilizado nas DCOMP n.º 02870.25926.241110.1.3.033631 e 40736.11488.111210.1.3.037404 decorre da retificação da DIPJ/2006, que alterou o saldo negativo de CSLL do ano de 2005 de R\$ 51.103.709,12 para R\$ 76.556.634,99. Logo, a diferença de R\$ 25.452.925,87 não pode ser considerada valor já apreciado e não reconhecido no processo 10166.010637/200679.

Por conseguinte, as DCOMP foram objeto de nova apreciação, sendo prolatado Despacho Decisório pela DEMAC/RJO/Diort, com base no Parecer Conclusivo n.º 92/2014, fls. 617/622, nos seguintes termos:

1) NÃO RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO relativo ao saldo negativo de CSLL do ano de 2005 no valor de R\$ 25.452.925,87 (vinte e cinco milhões quatrocentos e cinquenta e dois mil novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos), referente à interessada OI S.A (anteriormente denominada BRASIL TELECOM S.A.), CNPJ n.º 76.535.764/000143;

2) NÃO HOMOLOGAR a compensação efetuada através das declarações de compensação DCOMP eletrônicas retificadoras admitidas de n.ºs. 41413.37634.170111.1.7.039649 e 33890.89232.170111.1.7.038680;

O citado Parecer traz os seguintes fato e fundamentos:

- a base de cálculo da CSLL de 2005 foi alterada de positiva no valor de R\$ 282.810.287,45 para base negativa de R\$ 32.797.072,85, o que justificaria o aumento do saldo negativo de R\$ 51.103.709,12 para R\$ 76.556.634,99.

- intimada, a interessada justificou a redução da base de cálculo por ter passado a considerar como dedutível os valores de multas e de amortização fiscal de ágio, afirmando que este procedimento não contraria a legislação vigente, e que a IN SRF n.º 390/2004 é manifestamente ilegal e inconstitucional.

- a autoridade a quo concluiu que, nos termos da citada IN, e do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95, os valores de multas e de amortização fiscal de ágio são indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo da CSLL; além disso, não foram apresentados os documentos que comprovassem as alterações efetuadas, ainda que se permitisse a dedução.

- como não é cabível a retificação, é inexistente a diferença do saldo negativo de CSLL para o ano de 2005 no valor de R\$ 25.452.925,87, motivo pelo qual não foi reconhecido o direito creditório.

A ciência da decisão ocorreu em 13/08/2014, conforme Termo de Abertura de Documento às fls. 629.

Em 12/09/2014, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 632/645, com as seguintes alegações:

- a tempestividade da manifestação de inconformidade.

- é nula a retificação do saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2005 efetuada pela DEMAC, já que ocorreu a homologação pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do artigo 150 §4º do CTN.

- inexistindo lançamento de ofício, o valor da CSLL tornou-se imutável.

- ainda que fosse possível a revisão, esta deveria ser formalizada através de lavratura de auto de infração, por força do artigo 9º do Decreto n.º 70.235/72, sob pena da invalidade do procedimento fiscal adotado.

- a nova redação trazida pela MP n.º 449/2008 exige a lavratura de auto de infração em qualquer situação em que as autoridades questionem a origem, certeza e liquidez do crédito tributário.
- logo, é incabível o não reconhecimento da parcela adicional do saldo negativo sem o devido auto de infração, cujo prazo para o lançamento já esgotou.
- a autoridade administrativa rechaçou a retificação da DIPJ/2006, afirmando que a base de cálculo da CSLL deveria seguir as mesmas regras de apuração do IRPJ, com base na IN SRF n.º 390/2004, e no artigo 57 d Lei n.º 8.981/95, o que não permite a dedutibilidade da amortização do ágio e das multas.
- o argumento da autoridade não possui embasamento legal, pois o artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 quis equiparar a CSLL e IRPJ apenas em relação às normas de apuração e de pagamento, mantendo a individualidade das bases de cálculo, motivo pelo qual conclui que não há previsão legal que determine a adição da despesa com amortização do ágio, bem como de multas moratórias e regulatórias.
- a própria COSIT reconhece a dedutibilidade das multas moratórias e regulatórias sofridas em razão da atividade, conforme Solução de Divergência n.º 6, de 30 de abril de 2012.
- pelos motivos já expostos, o artigo 3.º da IN SRF n.º 390/2004 é absolutamente inaplicável por ausência de fundamento legal.
- atendendo à intimação da autoridade administrativa, comprovou a retificação da DIPJ/2006 trazendo a cópia do Livro Razão atestando a contabilização das parcelas deduzida do ágio e da multa.
- o montante do ágio, contabilmente comprovado, corresponde à exata diferença entre a linha 10 da Ficha 17 da DIPJ originária (R\$ 970.452.219,65) e a mesma linha da DIPJ retificadora (R\$ 661.149.096,32), restando documentalmente comprovado o correto computo na retificação.
- trouxe a contabilização no livro das contas relativas às multas, que totalizam R\$ 6.304.236,97, correspondendo à exata diferença entre os montantes computados na linha 03 da Ficha 17 da DIPJ originária (R\$ 9.888.417,38) e a retificadora (R\$ 3.584.180,41), restando documentalmente comprovado a origem da alteração.
- estas foram as únicas alterações, o que torna dedutível o total de R\$ 315.607.360,30, reduzindo as adições à base cálculo da CSLL de R\$ 3.174.245.686,20 para R\$ 2.858.638.325,90, fazendo com que o saldo negativo de R\$ 51.103.709,12 fosse alterado para R\$ 76.556.634,99, originando o crédito pleiteado de R\$ 25.452.925,87, conforme demonstrativo a seguir:

| APURAÇÃO ORIGINAL | |
|---------------------------------|------------------|
| 01. Lucro Líquido antes da CSLL | -990.942.343,30 |
| Total das adições | 3.174.245.686,20 |
| Total das exclusões | 1.900.493.055,45 |
| Base de cálculo da CSLL | 282.810.287,45 |
| CSLL devida | 25.452.925,87 |
| Retenções de CSLL | 4.119.951,08 |
| CSLL-Estimativa pagas | 72.436.683,96 |
| CSLL a Pagar (Saldo Negativo) | -51.103.709,12 |

| APURAÇÃO RETIFICADA (ORIGEM DO CRÉDITO) | |
|---|------------------|
| 01. Lucro Líquido antes da CSLL | -990.942.343,30 |
| Total das adições | 2.858.638.325,90 |
| Total das exclusões | 1.900.493.055,45 |
| Base de cálculo da CSLL | -32.797.072,85 |
| CSLL devida | 0,00 |
| Retenções de CSLL | 4.119.951,08 |
| CSLL-Estimativa pagas | 72.436.683,96 |
| CSLL a Pagar (Saldo Negativo) | -76.556.634,99 |

- desta feita, restou demonstrado a inexistência de óbice legal para dedutibilidade do ágio e das multas para fins de apuração da CSLL, bem como trouxe aos autos os documentos que comprovam as diferenças de apuração.

Em decorrência da não homologação das compensações, foi lavrado auto de infração para constituição da multa isolada por força do artigo 74, § 17 da Lei n.º 9.430/96, com a formalização do processo administrativo n.º 16682.720560/2014-04, que se encontra apensado ao presente. A impugnação apresentada em face ao lançamento, e acostada nestes autos às fls. 2516/2522, será julgada no processo administrativo n.º 16682.720560/201404."

Passo, agora, a complementar o presente relatório.

A decisão emanada pela DRJ/RJO resultou em improcedência da Manifestação de Inconformidade e não reconhecimento do direito creditório.

Inconformada, a ora recorrente interpôs Recurso Voluntário inovando em seus argumentos e pedidos.

Veja-se a ementa da decisão ora combatida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

SALDO NEGATIVO. DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e da CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, não tem cabimento a retificação da DIPJ para reduzir a base de cálculo da CSLL com as despesas de amortização de ágio, quando não ocorridas as situações previstas no artigo 75 da IN SRF n.º 390/2004.

DESPESAS COM MULTAS. PREVISÃO CONSTANTE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A despesa relativa às multas indedutíveis deve ser adicionada no cômputo da base tributável da CSLL, em face do que dispõe expressamente a legislação tributária.

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ NÃO COMPROVADAS. NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A falta de comprovação do crédito líquido e certo, requisitos necessários para o reconhecimento do direito creditório, conforme o previsto no art. 170 da Lei N.º 5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta o indeferimento do pedido de restituição.

Quanto ao restante do trâmite processual, registra-se que não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN, e que não há Recurso de Ofício.

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade da Contribuinte (fls. 2.579 a 2.588), mantendo a denegação do crédito e das compensações pretendidas. Inconformada, a Recorrente apresentou, então, Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, pugnando pela nulidade do r. Despacho Decisório combatido e da própria decisão da DRJ *a quo*, assim como a existência e a procedência de seu direito creditório, conforme informado e declarado, sendo lícita a apuração da base de cálculo da CSLL, conforme retificada, devendo ser homologada a compensação.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo* negou provimento ao *Apelo*, afastando as arguições de nulidade e, no mérito, entendeu que seria inexistente o crédito utilizado, vez que aplicar-se-ia a mesma legislação do IRPJ (Lucro Real) tanto para o tratamento do ágio na obtenção da base de cálculo da CSLL, como também em relação às multas dos setores regulados, não tendo se formado o saldo negativo alegado.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal novo revés, a Contribuinte manejou diretamente o Recurso Especial, ora sob análise, demonstrando a existência de supostas divergências jurisprudenciais, regimentalmente exigidas, com correspondentes v. Arestos *paradigma*, sobre os temas da 1) *indedutibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL* e 2) *indedutibilidade da despesa com multas regulatórias e moratórias na apuração da base de cálculo da CSLL*, requerendo a reforma do v. Acórdão em relação a tais temas meritórios.

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.845 a 4.848, concluindo *pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas*.

Ciente, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 4.850 a 4.862), não questionando o conhecimento do *Apelo* Especial, mas apenas pugnando pelo seu desprovimento.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-005.976 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16682.720821/2011-35

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento estava sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona seu conhecimento nas Contrarrazões.

Assim, considerando tal silêncio, em relação a *primeira* matéria, da *indedutibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL*, uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 9101-002.310 e , 1301-002.280, ambos *paradigmas* acatados preliminarmente para questionar o tema, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão n.º 1402-002.601, ora recorrido.

Registre-se, em conformidade com o art. 63, §8º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, que apenas o v. Acórdão n.º 9101-002.310 foi acatado como paradigma apto para o conhecimento do *Apelo*, em relação a esta matéria da CSLL.

O mesmo ocorre com a *segunda* matéria, relativa a *indedutibilidade da despesa com multas regulatórias e moratórias na apuração da base de cálculo da CSLL*, expressando os v. Arestos *paradigmáticos* n.º 9101-002.310 e 101-94.286 o necessário dissenso jurisprudencial, dentro de satisfatória similitude fática.

Frise-se que – principalmente no que tange ao *segundo* tema – o simples entendimento de que o Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL têm sua apuração regida por legislação diversa, está satisfeita a demonstração de divergência do art. 67 do RICARF vigente, tendo em vista que o I. Relator do v. Acórdão recorrido, no voto prevalente, valeu-se da fundamentação de identidade de regras de apuração de bases tributáveis:

Ou seja, não procede a irrisignação do contribuinte no sentido de que não há norma que determine a adição na apuração da base de cálculo da CSLL de despesas com ágio e multa regulatória (infração), ressaltando que o art. 344, § 5º, do RIR/99 se refere exclusivamente a multas por infrações fiscais, o que afasta a possibilidade de sua aplicação para multas por infração não tributárias.

*Quanto à multa moratória, analisando o Termo de Verificação Fiscal, observa-se que a fiscalização a considerou indedutível em razão da mesma ter sido considerada, no caso concreto, indedutível, pelo próprio contribuinte, na apuração da base de cálculo do IRPJ. E, verificando os documentos de fl. 615 (abaixo) – extrato do livro razão do contribuinte”, observa-se que o próprio contribuinte nomeou a conta contábil como “MULTAS MORAT. N. DED.”, dando a entender que tais valores seriam indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do **IRPJ e, conseqüentemente, também da CSLL**.*

Ou seja, em razão da premissa e do fundamento do v. Acórdão recorrido, é muito amplo o espectro de similitude fática a ser exigido nesse caso, assim como é simples a verificação de dissenso jurisprudencial em relação a tal posição de *convergência* de bases de cálculo. Correto o r. Despacho de Admissibilidade *a quo* em sua análise.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.845 a 4.848.

Mérito

Preliminarmente, antes de enfrentar os temas meritórios sob julgamento, visando esclarecer o objeto da presente contenda e a jurisdição a ser prestada, registra-se que se trata o processo de PER/DCOMP, cuja derradeira irresignação da Contribuinte voltou-se, então, contra a *não homologação* da compensação manobrada, motivada na inexistência do direito creditório em razão de suposta ausência de fundamento legal para a retificação da base tributável da CSLL no ano-calendário de 2005, que deduziu valores de dispêndio com ágio e de multas regulatórias e moratórias.

Em outras palavras, está, sim, agora, perante a C. Instância especial deste E. CARF, debatendo-se a legalidade da aplicação das regras do tratamento do ágio e da dedutibilidade das penas em questão (referentes a base de cálculo da CSLL, em processo referente a PER/DCOMP). Ainda que se possa discordar de tal controle transversal de legalidade da apuração material e quantitativa de tal Contribuição Social, tal tema restou superado, não podendo ser agora invocado ou *reanimado*, espontaneamente, nessa etapa excepcional e institucional do processo administrativo tributário federal.

Porém, como efeito jurídico natural e em decorrência de tal fato processual, se entendido que improcedente ou indevido o fundamento legal, imposto ao contribuinte nesta pendenga, para rejeitar a apuração da sua base de cálculo da CSLL que deu margem ao crédito pretendido, deve ser reconhecida a correção da compensação efetuada.

(In)dedutibilidade da Despesa com Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos na Apuração da Base de Cálculo da CSLL

Uma vez conhecido o Recurso Especial interposto pela Contribuinte em relação apenas a essa *primeira* matéria, passa-se a apreciar o tema sob escrutínio, qual seja, *indedutibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL*.

Alega a Recorrente, primeiro, recaptula que *a decisão da DRJ/RJ ratificou o entendimento acima ao afirmar que o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, e o artigo 3º da IN SRF n.º 390, determinam que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e que, portanto, em sendo as despesas com amortização de ágio indedutíveis para o IRPJ, seriam também indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL*. E demonstra que o I. Relator do v. Acórdão recorrido fundamentou seu entendimento, afirmando que

Especificamente o art. 2º da Lei n.º 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei n.º 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL.

Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelas expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas.

Ou seja, se não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação, como acima demonstrado, determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ”

E, pugna, dizendo que *o argumento suscitado tanto pelas autoridades administrativas como pelo acórdão recorrido não possui qualquer substância legal passível de alterar a apuração da CSLL realizada pela Recorrente, senão vejamos.*

Arremata quando alega que *diante da leitura do Art. 57 da Lei n.º 8.981/95, não há previsão legal que determine a adição da despesa com amortização de ágio de investimento analisado com base no método de equivalência patrimonial, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, bem como de multas moratórias e regulatórias sofridas em razão da atividade da empresa.*

Conclui, ao final, bradando que *ou seja, não há qualquer dúvida que a base de cálculo da CSLL é distinta do lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ, sendo imprópria qualquer afirmação no sentido de que ambas são idênticas. Ressalte-se, por fim, que as despesas*

indedutíveis para a CSLL são somente as listadas em leis específicas, a exemplo do art. 13 da lei n.º 9.249/95, logo, resta por óbvio que as despesas não relacionadas em normativos específicos não podem ser arbitrariamente adicionadas na base da CSLL pelas autoridades fiscais.

Pois bem, antes de tudo, é da **maior** importância atestar que a *materialidade*, a *existência* e a *realidade* das operações que deram origem ao *ágio deduzido não estão, agora, sob debate*, sendo esse elemento factual, principalmente nessa C. Instância especial, *alheio à lide trazida para resolução*, a qual apenas versa sobre a aplicabilidade e o alcance de normas legais para o devido tratamento fiscal dos dispêndios com *ágio* percebidos, na obtenção da base de cálculo da CSLL.

A questão do tratamento do *ágio* pela legislação própria da CSLL não é nova, havendo vasta jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF e, mais recentemente, dessa C. 1ª Turma da CSRF, sendo de amplo conhecimento dos habituais e recorrentes operadores do contencioso administrativo tributário federal.

Para este Conselheiro, a resolução da matéria é relativamente simples e não demandas grandes *incursões* exploratórias jurídicas, conforme antes já manifestado no v. Acórdão n.º 1402-003.119, proferido ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 26/07/2018.

E, muito recentemente, já no âmbito desta C. 1ª Turma da CSRF, na condição de Relator do v. Acórdão n.º 9101-005.773, exarado em sessão de 09 de setembro de 2021 e, também do v. Acórdão n.º 9101-005.865, proferido em sessão de 10 de novembro de 2021 e, ainda, como Redator Designado do v. Acórdão n.º 9101-005.936, lavrado em 06 de dezembro de 2021, a mesma posição foi adotada e, derradeiramente, prevaleceu.

É certo que uma das maiores controvérsias sobre a instituição e a incidência da CSLL sempre foi a *proximidade* de sua base de cálculo com o Lucro Real - sobre o qual o IRPJ recai, dentro da sua mais tradicional modalidade de apuração.

Porém, principalmente após as alterações promovidas nas estruturas da *regra matriz* dessa Contribuição Social, ainda no início dos anos 1990, restou clara a preocupação do Legislador federal em esclarecer a precisa delimitação de sua base quantitativa de incidência, assim como as *identidades* e *disparidades* com a base tributável do IRPJ.

Em resumo, temos que, inicialmente, a Lei n.º 7.689/88 instituiu em seu art. 2º que a base de cálculo da CSLL seria o *valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*.

Logo depois, foi editada a Lei n.º 8.034/90, que além de promover alterações na legislação do IRPJ, referentes a incentivos fiscais de comércio exterior e desenvolvimento regional, no seu art. 2º melhor deu *forma* e concretude à base impositiva dessa *nova* Contribuição Social de 1988, determinado expressamente para o seu cálculo a *adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base e do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda.*

Na mesma esteira, de maneira bastante *simétrica*, também fixou-se lá, textualmente, a determinação de exclusão *do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita e do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, não dedutíveis da determinação do Lucro Real, que tenham sido baixadas no curso de período-base.*

Posteriormente, inclusive já dentro de um cenário bastante amadurecido de embates judiciais, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei n.º 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei n.º 9.065, a qual determinou no seu art. 57 que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 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.*

Claramente, aqui, vê-se uma confirmação da aproximação da dinâmica de apuração, vencimento e pagamento da CSLL e do IRPJ - mas ressalvada, expressamente, a manutenção de seus próprios critérios materiais e quantitativos, expressos na abrangência da previsão legal de seu *fato gerador (tatbestand)*, pela base de cálculo e pelas alíquotas, veiculados em legislação específica e própria.

Ainda no mesmo ano, foi publicada a Lei n.º 9.249/95, a qual, apesar de estabelecer mais *coincidências* pontuais na obtenção da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, paradoxalmente, tratou-as, manifestamente, de forma independente, individual e autônoma, firmando que:

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 n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de

capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

(destacamos)

O próprio voto vencedor do v. Acórdão recorrido não se vale do art. 13, acima colacionado, como fundamento para a *indedutibilidade* do ágio da base tributável da CSLL. Mas,

mesmo assim, registre-se que não há dúvidas que a dedução fiscal sob investigação não está registrada nas *hipóteses* específicas de tal dispositivo.

Acima de qualquer questionamento, resta certo que não existe identidade jurídica pressuposta entre o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL, pois, simplesmente, assim não determinou o Legislador no art. 2º da Lei nº 7.689/88 ou em qualquer outra regra delimitadora dos critérios material (diga-se, do *tatbestand*) e quantitativo, próprios dessa Contribuição Social em comento.

Além disso, mesmo considerando que ambas bases tributáveis têm origem *aritmética* nos primordiais *resultados* contábeis percebidos pelas entidades, todos os ajustes, adições e exclusões devem ser expressamente trazidos em legislação própria, pertinente, textualmente direcionada à CSLL – ou, da mesma forma, apenas ao IRPJ. Nesse sentido, confira-se o comentário do Professor Ricardo Mariz de Oliveira¹ sobre o tema:

Tal como com relação ao IRPJ, a base de cálculo da CSL é o lucro líquido apurado contabilmente segundo a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, o qual funciona apenas como ponto de partida para determinação dessa base de cálculo, pois a partir dele é que são feitos os ajustes de acréscimos de débitos contábeis fiscalmente indedutíveis e as exclusões de créditos contábeis não tributáveis, além de outros ajustes prescritos ou autorizados pela lei tributária. (...)

Quanto aos ajustes no lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSL, já vimos acima que são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ se aplica à CSL.

Quando a Lei nº 9.532/97 trouxe a regulamentação da dedução do ágio fundamentado em rentabilidade futura, não houve qualquer prescrição de seu alcance à CSLL, inclusive mencionando o art. 7º, expressamente, o termo *Lucro Real*. No mais, o resto da legislação relativa a esta Contribuição Social é também silente em relação a tal modalidade de *dispêndio* incorrido nas aquisições societárias.

Aqui podem ser erigidas diversas leituras e interpretação sobre essa (in)ocorrência legislativa.

Existem aqueles que, partindo de uma premissa de *identidade* da regra geral de exclusão de despesas do IRPJ e da CSLL, consubstanciada no art. 47 da Lei nº 4.506/64, supostamente reafirmada pelo final da redação do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 - e somada ao entendimento de que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 trouxe, na verdade, uma *benesse* ou uma *exceção* à regular apuração do Lucro Real - a ausência de sua extensão literal à CSLL culminaria, na verdade, em impossibilidade de dedução das despesas de ágio da monta ajustada do *lucro* onerada por tal Contribuição Social.

¹ *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo : Quartier Latin, 2008. p. 976.

Tal entendimento encontra-se estampado no v. Acórdão n.º 1402-003.858, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Evandro Correa Dias, publicado em 21/06/2019, onde se estabeleceu que *como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.*

Alcançando conclusão semelhante, outros entendem que, com a alteração promovida pela Lei n.º 8.034/95 no art. 2º da Lei n.º 7.689/88, qualquer oscilação quantitativa relacionada aos valores de investimentos societários, controlados pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP, seria neutra para fins de apuração da CSLL. Como a própria natureza da mensuração e controle dos investimentos em que o dispêndio de ágio foi percebido se daria por meio de tal metodologia, não haveria, então, em se falar de sua dedutibilidade *fiscal* da Contribuição Social.

Contudo, entende-se, *data maxima venia*, que ambos entendimentos são manifestamente improcedentes, equivocados e contrariam a materialidade da *regra matriz* da CSLL - a qual está muito evidente, clara e profundamente delineada na legislação vigente - e dependem da aplicações de normas típicas e exclusivas da obtenção do Lucro Real, e da desconsideração do *iter*, legalmente regulado, da extração da base tributável dessa Contribuição Social para a sua *hipotética procedência*.

Nessa linha, em termos mais abstratos e em primeiro lugar, na medida que a despesa do ágio, na compra da participação societária, foi incorrida (fato não questionado agora, muito menos nessa C. Instância especial), representando dispêndio empresarial de investimento da entidade, pela sua própria natureza, a dedutibilidade é certa e está garantida, até eventual questionamento fundamentado pelo Fisco, nos termos da regra do art. 299 do RIR/99, *atual* art. 311 do RIR/18.

Mais do que isso: na manutenção dos registros contábeis e mecanismos de obtenção do *resultado*, tal rubrica, naturalmente, consta como elemento redutor.

Não sendo aplicável à CSLL a disposição do art. 25 do Decreto-lei n.º 1.598/77, que historicamente impedia o cômputo dos valores de ágio e deságio do Lucro Real, este prevalece na obtenção do *lucro líquido*, não existindo qualquer fundamento legal para exigir a adição desses valores de ágio amortizados contabilmente na extração da base de cálculo dessa Contribuição Social.

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, são *requisitos* legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repita-

se: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o *lucro*, percebido pela entidade empresarial, antes dos ajustes legais, para fins de apuração de tal Contribuição Social.

Endossando tal posição, consta o seguinte do v. Acórdão n.º 9101-002.310, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, de redatoria do I. Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo, publicado em 08/06/2016:

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, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

No presente caso, uma vez que não subsiste nesse julgamento o questionamento sobre a materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, (não podendo haver inovação de critérios ou *reformatio in pejus*), não se apresentam fundamentos legais válidos e propriamente aplicáveis para motivar a invalidação da base de cálculo da CSLL procedida e informada, regularmente, pela Contribuinte – a qual dá margem ao crédito pretendido.

Também, a afirmação do v. Aresto combatido de *que o art. 2º da Lei nº 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL. Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, é profundamente equivocada e não se presta para tratar de dedução, exclusão ou adição de despesas de ágio*, vez que é simplória regra de antecipação de tributos por estimativa, dentro da mencionada aproximação da dinâmica de apuração, vencimento e pagamento da CSLL e do IRPJ – nada tratando sobre a delimitação das bases de cálculo desses dois distintos tributos federais.

Por fim, aproveitando o ensejo e esgotando a matéria, deve ser igualmente combatida a ótica de tratar tais registros de *sobrepreço*, para fins de apuração da base da CSLL, exclusivamente e como mera oscilação quantitativa em *avaliação do investimento pelo MEP* – que supostamente guardariam total *neutralidade* – posto que, assim, ignora-se a ocorrência material do próprio dispêndio e, principalmente, o fato do ágio sempre ter sido controlado de forma contábil de maneira *destacada, distinta e independente* do valor patrimonial do investimento adquirido, conduzindo a um reflexo fiscal muito diverso.

Posto isso, é correta e devida a pretensão da Contribuinte, merecendo provimento o Recurso Especial nesse ponto – único conhecido – para se reconhecer toda a parcela do crédito relativo aos valores de ágio.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Em que pesem os valorosos argumentos do ilustre Relator, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, acabei por discordar de seu voto quanto ao conhecimento da matéria “inedutibilidade da despesa com multas regulatórias e moratórias na apuração da base de cálculo da CSLL”, bem como quanto ao mérito da matéria conhecida, a saber, infração referente à “inedutibilidade da amortização de ágio da base de cálculo da CSLL”.

Passo a expor as razões para minha divergência.

1 CONHECIMENTO

Ao contrário do Recurso Voluntário, o Recurso Especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, desde que sejam atendidos diversos outros pressupostos, estabelecidos no art. 67 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, e alterações posteriores.

Portanto, neste momento se realiza o exame de admissibilidade do Recurso Especial, etapa em que se verifica o atendimento de todos os pressupostos estabelecidos no art. 67 do RICARF – em especial a demonstração da divergência jurisprudencial pelo Recorrente –, sem olvidar do fato de que a análise da divergência em si, caso demonstrada a sua existência, caberá à CSRF.

Pois bem, adentrando ao caso concreto, quanto à matéria “inedutibilidade da despesa com multas regulatórias e moratórias na apuração da base de cálculo da CSLL”, entendo não restarem preenchidos os pressupostos para conhecimento do Apelo, e por duas razões distintas: em primeiro lugar porque os paradigmas colacionados pela Recorrente dizem respeito a matérias estranhas acerca dos requisitos legais para dedutibilidade de multas da base de cálculo da CSLL; e, além disso, o voto condutor do aresto recorrido possuía um fundamentado autônomo não atacado no recurso, a saber, a ausência de provas de que as multas deduzidas, ou ao menos parte delas, referir-se-iam a penalidades de origem fiscal de caráter moratório.

No que diz respeito às questões jurídicas tratadas no recorrido e nos paradigmas, não se discorda de que possa haver uma *certa* intersecção entre os temas tratados com entendimentos antagônicos: no recorrido, afirma-se que haveria identidade entre bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, enquanto nos paradigmas afirma-se que cada um desses tributos possui peculiaridades em suas apurações em razão de dispositivos legais que somente determinariam a ineditibilidade de certas despesas para fins de IRPJ, sem norma equivalente dando o mesmo tratamento à CSLL.

Contudo, essa suposta divergência de entendimentos não resiste a um maior aprofundamento sobre as matérias tratadas nos acórdãos paragonados, uma vez que, no aresto recorrido, o relator não se limitou a indicar a suposta identidade de bases de cálculo de IRPJ e CSLL como razão para decidir, adentrando em normas que dariam embasamento para considerar ineditíveis as referidas multas (arts. 56 e 57 IN SRF n.º 390, de 2004, e art. 344, § 5º do RIR/99). Já os paradigmas, por suas vezes, também adentraram em legislações específicas para concluir que, nos casos concretos, haveria divergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL: no paradigma n.º 9101-002.310 tratava-se de dedução de amortização de ágio, enquanto que no segundo paradigma indicado, acórdão n.º 101-94.286, tratava-se do exame acerca da dedutibilidade de despesas financeiras (operações *day trade*).

Nesse contexto, talvez pudesse se afirmar - a partir da afirmação do voto condutor do aresto *recorrido* de que haveria identidade de bases de cálculo entre IRPJ e CSLL (art. 57 da Lei n.º 8.981/95) - que esse precedente reformaria os acórdãos *paradigmas* colacionados pela Recorrente. Ocorre que, para que *os paradigmas sejam aptos a ensejar o conhecimento* do Apelo Especial, *há necessidade de que eles sejam capazes de reformar o acórdão recorrido*, e isso não é possível afirmar, pois os mesmos adentraram em legislações específicas, respectivamente, acerca da dedutibilidade de amortização de ágio e de despesas financeiras, matérias estranhas à

infração ora objeto de análise quanto à admissibilidade do recurso do Contribuinte (dedutibilidade de multas).

Além disso, o acórdão recorrido, ainda que fossem ultrapassados os entraves de direito para dedutibilidade de tais penalidades, elencou outro fundamento para não prover o Recurso Voluntário: a falta de provas de que se tratariam de multas fiscais, única hipótese em que, a seu ver, poder-se-ia falar em dedutibilidade da base de cálculo da CSLL.

E em relação ao tema, o Recurso Especial não atacou a decisão recorrida, sequer com ela dialogando a esse respeito e, muito menos, tendo indicado paradigmas que, ante a contextos probatórios similares, outro colegiado houvesse concluído que restaria comprovada a origem fiscal das multas que o Contribuinte pretendia ver deduzidas da base de cálculo da CSLL.

Assim sendo, o Apelo manejado não se mostra apto a reformar a decisão recorrida.

Desse modo, além de os paradigmas tratarem de legislação tributária distinta da debatida no acórdão recorrido, a construção do Recurso Especial acabou implicando a existência de fundamento autônomo e não atacado no aresto recorrido, o que impede o conhecimento do Apelo em questão.

2 MÉRITO

Em síntese, a Recorrente alega que a decisão recorrida deve ser reformada, pois não se sustentariam os seus fundamentos quanto à suposta ausência de previsão legal para a adição do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

Divirjo de tal entendimento.

De toda forma, não me alinho aos argumentos do paradigma como fundamento para o restabelecimento da exigência, isso porque, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

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) [grifos do precedente]

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçadas de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o “*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*”. Veja-se:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) **o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 8.034, de 1990)

4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n.º 8.034, de 1990)

6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]

[...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, *verbis*:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei n.º 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101002.310:

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei n.º 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei n.º 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição². O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei n.º 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em sub-contas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

² Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei n.º 12.973/2014, aplicável aos fatos.

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(...)

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)

Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

(...)

Art. 25. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios

financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por

ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976)" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"³, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão n.º 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 sobre a matéria:

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 n.º 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei n.º 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 n.º 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.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão n.º 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão "decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração" dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei n.º 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, abaixo reproduzidos, 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 n.º 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do**

³ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 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 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.

§ 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

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)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF n.º 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Conforme se observa, não havendo previsão legal para que o ágio amortizado possa influenciar o lucro líquido, não há que falar em falta de previsão legal de sua adição na determinação da base de cálculo da CSLL, uma vez que o resultado do exercício, ponto de partida para cálculo da base impositiva dessa contribuição, já não deveria ser influenciado por essa amortização.

Assim sendo, o acórdão recorrido, ainda que por fundamentos distintos, deve ser confirmado.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria "indeferibilidade da despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos na apuração da base de cálculo da CSLL", e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto