



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

**Processo nº** 16682.721081/2013-16  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-003.133 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 3 de outubro de 2017  
**Matéria** CSLL. Dedutibilidade de ágio.  
**Recorrente** UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)  
**Interessado** TELEMAR NORTE LESTE S/A

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

Ano-calendário: 2008

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Com fundamento no art. 13 da Lei n. 9.249/95, as despesas de amortização de ágio devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrido **TELEMAR NORTE LESTE S/A** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. **1301-001.873** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio, na ausência de absorção do patrimônio entre as empresas investida e investidora.

A atuação fiscal adotou como fundamento especialmente o art. 57 da Lei n. 8.981/1995, aplicando, então, a mesma regra de dedutibilidade de despesas de ágio destinadas ao IRPJ (RIR, art. 385, 386 e 391). Contudo, o i. agente fiscal também baseou a atuação pela aplicação de outros enunciados, em especial o art. 2º e 13º, III, da Lei n. 9.249/95; art. 49 da IN 93/97; e arts. 38 e 44 da IN SRF 390/2004 (**e-fls. 2.636 e seg.**).

Conforme se colhe do acórdão recorrido, esses são os fatos presentes neste caso (**e-fls. 2914 e seg.**), com destaque ao trecho sublinhado:

“Trata-se do Auto de Infração da CSLL (fls. 2620 a 2627), com ciência em 18/11/2013 (fl. 2621) e, no qual a empresa atuada acima identificada é acusada de não ter adicionado à base de cálculo ajustada da CSLL despesas não dedutíveis que reduziram o lucro contábil em todos os meses do ano-calendário de 2008, conforme Termo de Verificação Fiscal anexado, bem como de falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho e julho de 2008; tendo sido constituído crédito tributário de R\$ 5.837.834,69 de CSLL, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora, além de Multa Exigida Isoladamente/CSLL no valor de R\$ 1.743.144,82, com fulcro no enquadramento legal nele mencionado. O crédito tributário total, com juros calculados até novembro de 2013, é de R\$ 14.553.689,27.

Em síntese a acusação fiscal é a seguinte:

**Da Não Adição à Base de Cálculo da CSLL da Amortização de Ágio Decorrente de Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido. Conforme Termo de Verificação Fiscal, no ano-calendário de 2008 a recorrente registrou em sua contabilidade despesas com amortização de ágio (ágio decorrente das aquisições dos controles acionários das empresas TNL PCS S/A, em 2003, e Tele Norte Celular Participações S/A, controladora da sociedade Amazônia Celular S/A, em 2008) no valor total de R\$ 64.864.829,94, sendo que na apuração do Lucro**

**Real adicionou este valor e não o fez na apuração da base de Cálculo da CSLL.**

A autoridade fiscal autuante, em síntese, afirma que a legislação aplicável à espécie no ano-calendário de 2008 determina que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas contábeis de resultado, a exemplo das despesas em foco de amortização de ágio decorrente de aquisição de controle acionário de empresas, só devem ser consideradas na baixa do investimento ou nos casos previstos pelos arts. 7º e 8º da Lei no 9.532/1997. Não tendo ocorrido, no presente caso, baixa de investimento nem os casos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei no 9.532/1997 (incorporação da investida pela investidora ou vice-versa), a recorrente estava obrigada a adicionar à base de cálculo da CSLL as despesas em foco de amortização de ágio, no valor total de R\$ 64.864.829,94, assim como o fez na apuração do Lucro Real.

Por sua vez, a empresa autuada alega, em síntese, que, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2008, não há previsão legal que determine a adição da despesa com amortização de ágio decorrente de aquisição do controle acionário de empresas, com base no método de equivalência patrimonial, mesmo diante da leitura combinada do art. 57 da Lei no 8.981/1995 com o art. 391 do Decreto no 3.000/1999, uma vez que eles não igualam a base de cálculo do IRPJ com a da CSLL, mas, sim, a forma de suas apurações (apuração pelo lucro real trimestral, lucro real anual ou lucro presumido).”

Na decisão recorrida, a Turma *a quo* decidiu negar provimento ao recurso de ofício (**e-fls. 2.912 e seg.**). O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES. ART. 57 DA LEI N.º 8.981/1995. INAPLICABILIDADE.

A adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização/dedução do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas.

O recurso especial interposto pela PFN (**e-fls. 2.919 e seg.**) foi admitido integralmente por despacho (**e-fls. 2.931 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 2.952 e seg.**), nas quais requer seja negado provimento ao recurso interposto e, na hipótese de seu provimento, que os autos retornem à Tuma *a quo* para a análise das demais questões que restaram prejudicadas, especialmente a cumulação de multa isolada com multa de ofício.

Conclui-se, com isso, o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

Quanto ao mérito do recurso, é fundamental constatar que o legislador, ao instituir a CSLL, não adotou como fórmula a remissão imediata aos instrumentos legais que delimitam a base de cálculo do IRPJ. Por uma ou outra razão, a decisão do legislador competente foi detalhar os elementos próprios da base de cálculo da CSLL, ainda que na maior parte das vezes coincidentes com o IRPJ.

Destaca-se o art. 2º da Lei n. 7.689/88, que instituiu a CSLL (com as alterações da Lei n. 8.034/90):

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:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

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;

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A base de cálculo da CSLL, portanto, parte do resultado do exercício apurado pela contabilidade conforme as normas societárias, com os ajustes previstos expressamente pelo legislador.

O legislador se valeu da remissão legislativa às normas do IRPJ apenas para algumas questões, como se observa do art. 6º da Lei no 7.689/88:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

A Lei n. 8.981/95 também prevê remissão apenas para questões operacionais específicas. O legislador expressamente delimitou a remissão às normas pertinentes ao IRPJ, ressalvando a independência das regras legais que delimitam a base de cálculo e as alíquotas da CSLL:

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

A ressalva expressa do legislador no art. 57 da Lei n. 8.981/95 deixa claro que, assim como a CSLL tem suas “alíquotas” estabelecidas por regras próprias (a alíquota da CSLL em geral é 9%, sem adicional, e não 15% com adicional de 10%, como se dá com o IRPJ, em geral), também para a “base de cálculo” da CSLL não há remissão necessária aos dispositivos que cuidam do IRPJ. A base de cálculo da CSLL é regulada por enunciados específicos ou, ainda, que cumulem a tutela dessa contribuição e do IRPJ.

Em relação ao ágio, é relevante observar que, nos idos de 1976, a Lei 6.404 (“Lei das SAs”) regulou a adoção do MEP, especialmente em seu art. 248:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:  
(...)

A legislação brasileira passou a prever que as pessoas jurídicas que detivessem investimentos em controladas ou coligadas deveriam, ao realizar sua escrituração pelo MEP, desdobrar o custo destas (i) no valor do patrimônio líquido existente no momento da aquisição da respectiva empresa investida e (ii) no ágio ou deságio eventualmente suportado para a sua aquisição:

**Decreto-lei n. 1.598/77**

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 subcontas 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;
  - 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.

#### **Avaliação do Investimento no Balanço**

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades, de que trata o § 4º do artigo 20, de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente.

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Contabilmente, na empresa investidora, o ágio seria lançado no ativo permanente, na conta de investimento, como ativo diferido, e já passaria a ser amortizado mediante débito ou crédito ao seu lucro líquido. As referidas amortizações contábeis, para fins de apuração do IRPJ, foram neutralizadas pelo art. Decreto-lei 1.598/77 em seu art. 25, que prevê a adição de tais valores à base de cálculo do imposto:

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.

Contudo, inclusive porque apenas o IRPJ existia à época, o Decreto-lei 1.598/77 não fez referência à CSLL.

A questão controversa neste processo administrativo consiste em saber se, no período controvertido, haveria exigência legal de adição, à base de cálculo da CSLL, da amortização do ágio conduzida pela contabilidade, de forma a neutraliza-lo completamente para fins fiscais.

Como se viu, a atuação fiscal adotou como fundamento principalmente o art. 57 da Lei n. 8.981/1995, aplicando, então, a mesma regra de dedutibilidade de despesas de ágio destinadas ao IRPJ (RIR, art. 385, 386 e 391). Contudo, o i. agente fiscal também baseou a atuação pela aplicação de outros enunciados, em especial o art. 2º e 13º, III, da Lei n. 9.249/95; art. 49 da IN 93/97; e arts. 38 e 44 da IN SRF 390/2004 (**e-fls. 2.636 e seg.**).

Em relação ao art. 57 da Lei n. 8.981/95, na sessão de 03/05/2016, este Colegiado da CSRF proferiu o acórdão n. 9101-002.310, no qual compreendeu que as normas que determinavam a adição da amortização contábil do ágio para fins de IRPJ não poderiam ser transplantadas para a CSLL. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007.

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI 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.

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

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Conforme voto manifestado naquele julgamento, compreendo correta a interpretação adotada pela maioria do Colegiado. Não há fundamento legal para a exigência de adições à base de cálculo da CSLL por remissão plena às regras do IRPJ.

Ademais, no presente caso, a autoridade fiscal fundamentou o lançamento também no art. 13 da Lei n. 9.249/95. O referido enunciado legal possui a seguinte redação, com destaque ao seu caput e inciso III:

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;

(...)

Note-se que o legislador ordinário dirigiu-se tanto à CSLL quanto ao IRPJ, por meio de enunciado capaz de gerar dúvidas quanto à sua extensão.

Na sessão de 07/02/2017, a aplicação do art. 13 da Lei n. 9.249/95 foi analisada neste Colegiado, com a prolação do acórdão n. 9101-002.549, do qual foi relator. Suscitou-se a questão se o art. 13 da Lei n. 9.249/95 seria uma norma geral, pertinente a quaisquer “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros”, inclusive “quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis”. Ou se tratar-se-ia de norma muito mais restrita, cuja materialidade alcançaria apenas despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens.

Nesse segundo acórdão, diante dessas duas hipóteses interpretativas, compreendi que a norma do art. 13 da Lei n. 9.249/95 seria ampla o suficiente para tutelar a matéria ora em análise, de forma que poderia servir de fundamento para a glosa, pelo agente fiscal, das despesas com amortização fiscal do ágio deduzidas da base de cálculo da CSLL. No entanto, confrontado com uma série de outros casos, passei a compreender o **equivoco dessa interpretação**, que, permissa vênua, não resiste à análise sistemática da legislação pertinente ao IRPJ e à CSLL.

Especialmente em vista dos fundamentos a seguir expostos, a norma do art. 13 da Lei n. 9.249/95 é restrita e se presta à tutela apenas de despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens, no contexto a que se dirigiu o legislador competente.

De início, é importante observar a exposição de motivos para a edição do art. 13 da Lei n. 9.249/95, *in verbis*:

“9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com *‘fringe benefits’*, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13). No mesmo sentido, a regra do art. 14 revoga o benefício instituído em favor das empresas que exploram atividade monopolizada.”

Como se observa de sua exposição de motivos, o art. 13 da Lei n. 9.249/95 é vocacionado a tutelar gastos da pessoa jurídica com benefícios colocados à disposição de seus dirigentes (*“fringe benefits”*), tornando, em regra, indedutíveis tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É eloquente constatar que a delimitação referida pela exposição de motivos do dispositivo em questão é coerente uma interpretação sistemática, que considera a operacionalidade dos demais dispositivos legais que tutelam a dedutibilidade de despesas. Ocorre que, ao atribuir-se a amplitude outrora identificada ao art. art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, esse dispositivo acaba por se chocar com uma série de outros dispositivos legais igualmente vigentes e de aplicação constante.

Cite-se, como exemplo, o disposto no art. 41 da Lei n. 8.981/95 (RIR/99, art. 344), segundo o qual “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. Por essa norma, o IPTU incidente sobre a sede administrativa da pessoa jurídica certamente é dedutível, na determinação do lucro real, conforme o regime de competência. Mas, caso se atribua efeitos amplos ao art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, tal despesa com IPTU não poderia ser deduzida, restando apenas a possibilidade

de dedutibilidade de tributos como ISS, ICMS ou IPI (que incidem sobre a produção e comercialização de bens e serviços). Aludida restrição definitivamente não se coaduna com a sistemática de tributação da renda da pessoa jurídica.

Em última análise, a adoção de interpretação ampla do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, poderia ferir de morte o art. 47 da Lei 4.506/64 (RIR/99, art. 299).

Como se sabe, na apuração do lucro real (IRPJ), como regra geral, todos os custos e despesas normais, usuais e necessários à produção da renda são dedutíveis, salvo disposição expressa em lei que imponha a sua adição, que limite deduções a determinadas condições, que imponha diferenças temporais ou algum outro tratamento diferenciado. Ocorre que essa sistemática deixaria de existir se o art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, adquirisse aplicação ampla e não restrita à tutela de despesas de bens móveis ou imóveis no cenário acima apontado.

Mais recentemente, a IN SRF 1.700/2017, ao procurar dar organicidade às esparsas normas do IRPJ e da CSLL, reproduziu a regra do art. 13 da Lei n. 9.249/95 justamente no Capítulo XV, qual seja, “Dos bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização”, o demonstra, ainda mais, que a sua eficácia se dirige a essa categoria restrita de hipóteses.

Assim, com a humildade e o amadurecimento que o aplicador de um sistema tributário complexo como o nosso deve sempre buscar, reconheço que a interpretação anteriormente adotada (acórdão n. 9101-002.549) não procede. Tendo em vista a inaplicabilidade do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, bem como do art. 57 da Lei n. 8.981/95, para a tutela da questão, na mais acertada linha do acórdão n. 9101-002.310, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN nesta matéria.

Vale observar que o recurso especial da PFN requer seja aplicado o art. 13, I, o que corresponderia inclusive à alteração do fundamento da autuação, razão pela qual referido pedido não pode ser acolhido.

Por fim, diante da ausência de fundamento em lei (sentido estrito), não socorre a autuação fiscal as instruções normativas citadas no TVF.

No entanto, por restar vencido quanto ao mérito do recurso especial, com a reforma do acórdão recorrido, faz-se necessário o retorno dos autos à Tuma *a quo* para a análise das demais questões que restaram prejudicadas quando do julgamento do recurso voluntário, como a cumulação de multa isolada com multa de ofício.

Nesse seguir, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial e, por restar vencido, voto pelo retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Luís Flávio Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado

Ouso divergir do ilustre relator quanto ao mérito e adoto, como razões de decidir, o que consta no Acórdão nº 9101-002.549, de 7 de fevereiro de 2017, deste colegiado:

Na sessão de 03/05/2016, este Colegiado da CSRF proferiu o acórdão n. 9101-002.310, o qual, essencialmente com base nos enunciados prescritivos acima analisados, compreendeu que as normas que determinavam a adição da amortização contábil do ágio para fins de IRPJ não poderiam ser transplantadas para a CSLL. A decisão restou assim ementada:

...

Conforme voto manifestado naquele julgamento, compreendo correta a interpretação adotada pela maioria do Colegiado. Não há fundamento legal para a exigência de adições à base de cálculo da CSLL por remissão plena às regras do IRPJ. Nessa circunstância, há vício no ato administrativo de exigência de tributos à revelia de efetiva fundamentação legal, o que não pode ser admitido.

No entanto, no presente caso, a autoridade fiscal fundamentou o lançamento também no o art. 13 da Lei n. 9.249/95 (**e-fl. 67**). O referido enunciado legal possui a seguinte redação, com destaque ao seu caput e inciso III:

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;

(... )

Note-se que o legislador ordinário dirigiu-se tanto à CSLL quanto ao IRPJ, por meio de enunciado capaz de gerar dúvidas quanto à sua extensão. Tratar-se-ia de norma geral, pertinente a quaisquer "despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros", inclusive "quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis"? Ou tratar-se-ia de norma muito mais restrita, cuja materialidade alcançaria apenas despesas de "bens móveis ou imóveis", sejam elas "de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros" ou "quaisquer outros gastos" com tais bens?

Para este julgamento administrativo, é necessário considerar que o Regulamento do Imposto e Renda (Decreto n. 3.000/99, "RIR/99") assumiu uma posição a respeito, como se observa da interpretação explicitada pelo seu

art. 324, § 4º, que tutela a dedutibilidade de amortizações tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL:

Subseção IV.

Amortização

Dedutibilidade

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

**§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).**

Conforme a interpretação explicitada pelo RIR/99, a norma do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, é ampla o suficiente para tutelar a dedutibilidade da amortização de "bens e direitos", tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

No caso sob julgamento, a amortização se refere a ágio reconhecido pelo MEP, adotado em face de investimento em outras empresas ("direitos"). É necessário reconhecer que o ágio em questão pertence ao gênero dos sacrifícios suportados pela pessoa jurídica que, embora possam contribuir para os seus resultados, não são "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços".

Nesse sentido, merece nota o voto do i. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no acórdão n. 1401-001.747, de 05.10.16:

"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".

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo