Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.721142/2011-83

Processo nº	16682.721142/2011-83
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.458 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	2 de fevereiro de 2023
Recorrente	VALE S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006, 2007

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES DO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A lei somente permite que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos conhecer do Recurso Especial em relação à matéria "amortização de ágio na base de cálculo da CSLL"; (ii) por maioria de votos, conhecer do recurso em relação à matéria "dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa", vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo não conhecimento; (iii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à matéria "amortização de ágio na base de cálculo da CSLL", vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento; e (iv) por voto de qualidade, negar-lhe provimento em relação à matéria "dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa", vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 797/813) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-001.895** (fls. 701/746), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**
>
> Ano-calendário: 2006, 2007
>
> MULTAS INDEDUTÍVEIS. A legislação que determina a adição de multas por infrações fiscais ao lucro real não pode ser estendida à apuração da CSLL com base, apenas, no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Ausente, a acusação fiscal, argumentação acerca da desnecessidade ou liberalidade dos valores questionados, não subsiste a adição promovida pela autoridade lançadora.
>
> DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO INCENTIVADA. Mantém-se a adição exigida pela autoridade lançadora se o sujeito passivo não apresenta escrituração demonstrando que não se aproveitou do incentivo em referência na apuração da base de cálculo da CSLL, mormente frente a disposições legais que estendem o incentivo àquela contribuição.
>
> TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.
>
> AJUSTE POR DIMINUIÇÃO DO VALOR DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO PL. Se o sujeito passivo não presta informações durante o procedimento fiscal que permitam identificar a real natureza dos valores questionados, e em diligência confirma-se a alegação de se tratar, ali, de amortização de ágio, a exigência de adição ao lucro

Original

> líquido subsiste se a autoridade lançadora, em relação a outra parcela assim classificada, também afirmou o cabimento de sua adição à base tributável da CSLL.
>
> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. A lei somente autoriza que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

No seu Apelo, sustenta a empresa divergências de interpretações da legislação tributária em relação às seguintes matérias, com seus respectivos paradigmas:

1- **UTILIZAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DIFERENTE DAQUELA QUE MOTIVOU O LANÇAMENTO** - Paradigma: Acórdão n.º 1302-001.170, da C. 2ªTO/3ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF, publicado em 22/10/2013.

2- **ADMISSÃO DA DEDUTIBILIDADE DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO** - Paradigma: Acórdão n.º 103-22.749, da 3ª CÂM/1º Conselho de Contribuintes, publicado em 29/04/200

3- **DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA** - Paradigma: Acórdão n.º 1401.00.058, da 3ªTO/1ªCÂMARA/1ªSEJUL/CARF/MF, publicado em 18/04/2014.

Despacho de admissibilidade (fls. 880/888) admitiu parcialmente o recurso, nos seguintes termos:

> **1- Primeira divergência alegada**
>
> **UTILIZAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DIFERENTE DAQUELA QUE MOTIVOU O LANÇAMENTO**
>
> (...)
>
> Com as considerações exaradas acima, conclui-se que não foram cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF e que, por conseqüência, não deve ser dado seguimento à **primeira divergência alegada** (*utilização de fundamentação jurídica diferente daquela que motivou o lançamento*).
>
> Na hipótese de negativa de seguimento por falta de prequestionamento, o despacho é definitivo, não cabendo requerimento de Agravo por parte do sujeito passivo (art. 71, §2º, inciso V, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).
>
> **2- Segunda divergência alegada**
>
> **ADMISSÃO DA DEDUTIBILIDADE DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.**
>
> Ementa do Paradigma, **Acórdão n.º 103-22.749**:
>
> > *AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N°8.981/1995- lnexiste 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.*

Original

Reproduzo excertos do recurso especial com as **alegações da Recorrente** quanto à suposta divergência, *verbis*: (grifos não constam do original)

> *Colhe-se dos autos, consoante já reiteradamente demonstrado, que a autuação se motivou na indedutibilidade das despesas de amortização de ágio na apuração do Lucro Real (artigo 391 do RIR/99) ou, na via reversa, obrigatoriedade de sua adição, cuja intelecção seria aplicável à CSLL por intermédio da prescrição legal do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95, no que foi mantida pela DRJ e, em razão do desprovimento do Recurso Voluntário,* ***encampada pelo v. acórdão recorrido****.*
>
> *Cumpre destacar, nesse interim, que entendimento contrário de que a fundamentação do v. acórdão recorrido não consiste na aplicação da legislação do IRPJ à CSLL por força do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95,* ***somente chancelaria a primeira divergência alhures destacada de que houve inovação da fundamentação jurídica****.*
>
> *15. Todavia, no v. acórdão paradigma n.º 103-22.749, a Câmara julgadora entendeu pela ausência de previsão legal específica que determine a adição das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, bem como que as prescrições relativas ao IRPJ não lhes são aplicáveis a teor do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95. Verbis:*
>
> *(...)*

No confronto com o acórdão recorrido, reproduzo alguns excertos do voto condutor: (grifos não constam do original)

> ***Para exigir a adição dos valores indicados a título de Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL*** *no ano-calendário 2007,* ***a autoridade fiscal invocou os seguintes dispositivos****:*
>
> *Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 (omissis)*
>
> *Lei nº 8.981, de 1995*
>
> *(omissis*
>
> *(...)*
>
> ***Consoante exposto no voto condutor da Resolução nº 1101000.122****, a*
>
> *Fiscalização pautou-se em evidência plausível para promover a adição*
>
> *ao lucro líquido dos ajustes por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo PL, mormente tendo em conta que a contribuinte não esclareceu adequadamente a natureza dos valores questionados durante o procedimento fiscal.* ***Assim, a confirmação, em diligência, de que a parcela de R$ 9.438.352,00 corresponderia a amortização de ágio, não é suficiente para invalidar a adição exigida no lançamento****, pois se tal informação fosse prestada ao Fisco durante o procedimento fiscal, a consequência seria, também, sua adição, na forma exposta pela autoridade lançadora em relação à amortização de ágio no valor de R$ 20.340.999,99, referente ao ano-calendário 2007.*
>
> *Cumpre, assim,* ***avaliar se a legislação tributária ampara o entendimento da recorrente, no sentido de que inexiste norma legal determinando a adição das amortizações de ágio à base de cálculo da CSLL****.*
>
> *A Fazenda Nacional, reportando-se aos arts. 20, 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, argumenta que:*
>
> *Dessa forma, verifica-se que, em razão da adoção do Método da Equivalência Patrimonial no Brasil, o Decreto-lei n° 1.598/1977 (uma norma tributária) se propôs a determinar a técnica contábil para segregar o custo do investimento em duas contas distintas. Significa dizer: as figuras do ágio e do deságio surgiram de uma lei de natureza fiscal, não de uma norma específica de contabilidade. Nesse sentido, importante transcrever trecho da obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:*

Original

> *Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.*
>
> ***A Lei das Sociedades por Ações, na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, por meio do art. 385 do RIR/99 e na Instrução CVM n° 247/96*** *(em seu art. 13). (gn) [IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 7ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 2007: pág.170.]* (grifo no original)
>
> *(...)*
>
> *Nestes termos, a Procuradoria da Fazenda Nacional invoca a aplicação do art. 111 do CTN, e cita entendimento, na linha do que defende, esposado no Acórdão nº 130200.834:*
>
> *(...)*
>
> *Esta Conselheira, por sua vez, já se manifestou acerca da repercussão,* ***na base de cálculo da CSLL, de amortização do ágio decorrente das disposições do art. 7º da Lei nº 9.532/97, ou seja, após a extinção do investimento.*** *Neste sentido são os seguintes excertos do voto vencido que integra o Acórdão nº 1101000.841:*
>
> *(...)*
>
> *Já no âmbito da apuração do lucro real,* ***o Decreto-lei nº 1.598/77 assim disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio****:*

Considerando a extensão do voto, foram transcritas acima apenas as citações da legislação pela Relatora no esforço de fundamentação da decisão recorrida, evidenciando assim uma interpretação contrária ao paradigma colacionado pela Recorrente, mediante o qual o Colegiado decidiu que "*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*".

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, sendo cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF, **concluo pela caracterização da segunda divergência alegada** (*admissão da dedutibilidade de despesa de amortização de ágio*).

3- Terceira divergência alegada

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Ementa do Paradigma, **Acórdão n.º 1401.00.058**:

> *Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*
>
> *Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*
>
> *Ementa: TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA - DEDUTIBILIDADE*
>
> *Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.*
>
> *As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.*

Original

Transcrevo trecho do voto condutor do **acórdão recorrido** para compreensão dos fatos tratados:

> *Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também pela incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão. Correta, portanto, a interpretação exteriorizada na Instrução Normativa SRF nº 390/2004, porque amparada pelo art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.*

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa foi aceita no aresto do paradigma colacionado não tendo o mesmo tratamento no acórdão recorrido.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, sendo cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF, **concluo pela caracterização da terceira divergência alegada** (dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa).

Conclusão:

Não atendidos os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF, para a primeira divergência alegada, e atendidos esses mesmos requisitos para a segunda e terceira divergências alegadas, tenho que deva ser dado seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 898/913). Não questiona o conhecimento recursal, pugnando apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99[1], conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 880/88.

[1] Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

Original

Mérito

Da dedutibilidade das amortizações de ágio da base de cálculo da CSLL"

Trata-se de matéria conhecida por esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais e que, em Sessão de 09 de setembro de 2021 foi julgada de forma favorável ao contribuinte ao abrigo do critério de desempate previsto no artigo 19-E da Lei n 1º 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020.

E considerando que o presente Julgador acompanhou, sem ressalvas, o voto vencedor do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, adoto os fundamentos nele constantes, abaixo transcritos, como razões de decidir:

> (...)
>
> 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 incide, 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 suas *identidades* e *disparidades* com a base tributável do IRPJ.
>
> Em resumo, temos que, inicialmente, a Lei n° 7.689/88 instituiu em seu art. 2° 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° 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. 2° melhor deu *forma* e concretude à base tributável 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 judicias, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei n° 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei n° 9.065, que determinou no seu art. 57 que *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.*

(...)
§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Original

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 quantitativos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, veiculados em legislação própria.

Ainda no mesmo ano, foi publicada a Lei n° 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° 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° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n° 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 § 2°;*
>
> *VII - das despesas com brindes.*
>
> *1° Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.*
>
> *§ 2°Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*
>
> *I - as de que trata a Lei n° 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*

Original

> *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.*

Pois bem, clara e exaustivamente, 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. 2° da Lei n° 7.689/88 ou em qualquer outra regra delineadora do critério quantitativo da Contribuição Social em comento.

Além disso, mesmo considerando que ambas bases tributáveis têm na 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 Oliveira[2] 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 n° 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. 7°, 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 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 n° 4.506/64, supostamente reafirmada pelo final da redação do caput do art. 13 da Lei n° 9.249/95 - e somado ao entendimento que o art. 7° da Lei n° 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.

Tal entendimento encontra-se estampado no v. Acórdão n° 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° 8.034/95 no art. 2° da Lei n° 7.689/88, qualquer oscilação quantitativa relacionada dos valores de investimentos societários, controlados pelo Método de Equivalência Patrimonial - MEP, seria neutra para fins de apuração da CSLL. Como a

[2] Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008. p. 976.

Original

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 em se falar de sua dedutibilidade *fiscal* da Contribuição Social - conforme, inclusive, consta do voto vencedor do v. Acórdão, ora recorrido.

Contudo, entende-se, *data maxima venia*, que ambos entendimento 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, na obtenção 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, dado como incontroverso 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 *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° 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 Socail.

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7° e 8° da Lei n° 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.

Endossando tal posição, consta o seguinte do v. Acórdão n° 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. 2°, parágrafo 1°, 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 valida 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*

Original

> *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 o próprio v. Acórdão recorrido, em relação à materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, afirma que *devem ser, a eles, conferidos os efeitos que lhes são próprios, entre os quais, o de considerar legítimo o registro do ágio decorrente da diferença entre o valor pago e o valor patrimonial da participação acionária adquirida* (não podendo haver *reformatio in pejus),* não existe fundamentos legais válidos e <u>propriamente aplicáveis</u> para motivar a glosa procedida.

Por fim, deve ser afastada a ótica antes adotada, de tratar tais registros, 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, em si considerado (conforme aceito pelo próprio I. Relator *aquo)* e, principalmente, sempre foi controlado de forma contábil de maneira *destacada, distinta* e *independente* do valor patrimonial do investimento adquirido, conduzindo a um reflexo fiscal muito diverso.

Nesse sentido, entendo que a decisão ora recorrida merece reforma, a fim de garantir a dedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL.

<u>Da dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa</u>

A matéria em questão é conhecida e já foi amplamente discutida neste E. Conselho, havendo ao menos duas diferentes correntes sobre a questão:

(i) a primeira, refletida no Acórdão paradigma, de que (i.i) ao contrário do IRPJ, não há norma expressa que imponha a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa para fins de CSLL; e (i.ii) tributos com exigibilidade suspensa possuem natureza jurídica de um "passivo real", e não de provisão, sendo a despesa daí resultante redutora do lucro líquido e, portanto, dedutível da base de cálculo da contribuição em tela; e

(ii) a segunda, identificada pela decisão recorrida, que confere natureza jurídica de provisões a tais dispêndios, considerando-os indedutíveis à luz do disposto no inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95. Esta tese, ressalte-se, tem prevalecido nesta E. Câmara Superior, conforme atestam, a título de exemplos, os Acórdãos 9101-003.004 e 9101-005.044.

Não obstante, cumpre registrar que o presente Julgador se filia à primeira corrente, concordando integralmente com o voto vencido do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, proferido no referido Acórdão **9101-003.004** e transcrito parcialmente a seguir:

Original

(...)

Embora ambas as correntes apresentem argumentos importantes, *permissa vênia*, compreendo que apenas a primeira garante coerência ao sistema jurídico edificado pelo legislador tributário, o que pode ser evidenciado por uma interpretação histórica e sistemática dos enunciados legais geralmente suscitados para a regência da matéria.

No caso, a Lei n. 8.981, de 20.01.95, estabeleceu os seguintes enunciados prescritivos:

> *Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*
>
> *§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

Como se pode observar, o legislador tributário prescreveu a indedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ, de débitos tributários que se encontrem com a exigibilidade suspensa por causas específicas e muito bem delimitadas, quais sejam: o depósito do montante integral **(inciso II)**; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo **(inciso III)** e a concessão de medida liminar em mandado de segurança **(inciso III)**.

Tal norma, é preciso frisar, se dirige apenas ao IRPJ (e não à CSLL).

Expressamente, então, o legislador excluiu hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário dessa norma de restrição de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ, notadamente a "moratória" e outras hipóteses previstas no art. 151 do CTN.

Por sua vez, pouco tempo depois, em 26.12.1995, o legislador competente enunciou a Lei n. 9.249, que assim dispõe:

> *Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*
>
> *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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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;*

Essa segunda norma, como se pode verificar, veda a dedução de "qualquer provisão" da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, salvo algumas exceções.

Compreendo que a única forma de interpretar tais enunciados **prescritivos sem que se admita a existência de um caos normativo em que convivem normas vigentes, subsequentes e irremediavelmente conflitantes** é assumir que o legislador, ao prescrever o art. 13, I, trata de questão diversa de tributos cuja exigibilidade se encontre suspensa.

Portanto, no caso dos autos, em que se discute a dedutibilidade da base de cálculo apenas da CSLL de tributos e juros com exigibilidade suspensa, não há incidência do art. 41 da Lei n. 8.981/95 (pois este é aplicável apenas ao IRPJ), bem como não incide a restrição do art. 13 da Lei n. 9.249/95 (pois este não é aplicável a tributos com exigibilidade suspensa).

Portanto, compreendo assistir razão ao contribuinte quanto a este tema.

O art. 57 da Lei n. 8.981/95 não altera essa conclusão:

Original

> *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).

Referido enunciado prescritivo prevê remissão apenas para questões operacionais específicas e não tem o condão de ampliar o escopo do art. 41 da Lei n. 8.981, de 20.01.95 para alcançar também a CSLL.

A ressalva expressa do legislador no art. 57 da Lei nº 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 expressamente a tutela dessa contribuição e do IRPJ.

Vale observar que o art. 140 do CTN não é determinante para a solução do litígio, pois não há impedimento, *a priori*, que o legislador ordinário tutele a dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de tributos com a exigibilide suspensa. Parece-me decisivo, contudo, que tal regra de indedutibilidade foi prescrita pelo legislador exclusivamente em relação ao IRPJ, em situações específicas, mas não quanto à CSLL.

Acrescente-se, aqui, que a legalidade no direito tributário possui enorme importância, a ponto do artigo 150, I, da Carta Magna, expressamente prever a impossibilidade das pessoas políticas exigirem ou aumentarem tributo sem que seja mediante lei. E a lei, no que diz respeito à matéria ora apreciada, tipificou o tratamento tributário dos *tributos com exigibilidade suspensa*, determinando sua indedutibilidade apenas ao Lucro Real, que é base de cálculo do IRPJ, e não para a base de cálculo da CSLL, que é o lucro líquido.

Considerando, então, que as despesas com tributos, ainda que com exigibilidade suspensa, impactaram negativamente o lucro líquido, a glosa não se sustenta por falta de previsão legal no âmbito da CSLL, afinal a indedutibilidade conferida pelo Legislador, assim como fizera com a despesa de amortização do ágio, se restringiu ao Lucro Real.

Como leciona Roque Antonio Carrazza[3]:

> Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.
>
> (...)
>
> Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

Ora, admitir que *tributos com exigibilidade suspensa*, para fins jurídicos, equivaleriam à provisão – que, como se sabe, é indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL -, significaria conferir letra morta ao § 1° do artigo 41 da Lei 8.981/95, permitindo, ainda,

[3] Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

Original

que o intérprete se coloque indevidamente na posição de Legislador, o que definitivamente não se sustenta.

É certo que a lei pode, na configuração da hipótese tributária, se valer **(i)** de conceitos da linguagem comum ou **(ii)** de conceitos técnicos **(ii.i)** próprios ou **(ii.ii)** por remissão a outros "ramos do direito" ou ciências, tais como a contabilidade.

Nesse caso específico, todavia a legislação tributária conferiu um tratamento fiscal próprio aos *tributos com exigibilidade suspensa*, prescrevendo sua indedutibilidade apenas para fins de apuração do Lucro Real. Ao assim proceder, o sistema jurídico-tributário acabou veiculando norma especial a este tipo de dispêndio, especialidade esta que deveria prevalecer sobre eventual outro enquadramento conferido pela ciência contábil a esta rubrica.

Em outras palavras, ainda que a contabilidade possa eventualmente qualificar o "tributo com exigibilidade suspensa" como provisão, isso deveria ocorrer exclusivamente no âmbito daquela ciência, afinal o Direito Tributário, ao regulamentar o tratamento tributário das despesas com tributos suspensos de forma específica, não incorporou essa equiparação. Pelo contrário, a lei regulamentou seu tratamento fiscal de forma expressa, optando pela adição apenas no âmbito do IRPJ.

Esse entendimento, aliás, prevaleceu recentemente nesta C. Turma de Julgamento, em julgamento do qual participei, e que gerou o Acórdão nº **9101-006.097**, cuja ementa ora transcrevo:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**
>
> Ano-calendário: 2010
>
> TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR MEDIDA JUDICIAL. ARTIGO 151 DO CTN. DEDUTIBILIDADE.
>
> A vedação à dedutibilidade das despesas com tributos com exigibilidade suspensa foi prevista na Lei 8.981/1995 exclusivamente para fins de lucro real, logo esta não se estende à base de cálculo da CSLL. Considerando que o dispêndio impactou negativamente o lucro líquido, a glosa deve ser afastada.

Caminhando nesse mesmo sentido, oriento meu voto para afastar a glosa das despesas com tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Original

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

O I. Relator restou vencido no seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte nas matérias admitidas. Com respeito à adição das amortizações de ágio à base de cálculo da CSLL, a maioria simples do Colegiado reafirmou a sua necessidade e, quanto à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, a sua negativa está pautada em decisão da maioria qualificada do Colegiado.

No primeiro ponto, a exigência em debate decorre de amortizações de ágio adicionadas apenas ao lucro real e de glosa originalmente indicada como "falta de adição ao lucro líquido dos ajustes por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo PL" e que no curso do contencioso administrativo a Contribuinte esclareceu também se tratar de amortizações de ágio de mesma natureza das anteriores.

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário neste ponto, e o recurso especial da Contribuinte teve seguimento em face do paradigma nº 103-22.749, no qual se concluiu que *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*.

A maioria deste Colegiado já manifestou entendimento contrário à pretensão da Contribuinte, dentre outros, no Acórdão nº 9101-003.005[4], nos termos do voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

> A discussão é se deveria ou não ter sido realizada a adição na Base de Cálculo da CSLL de ágio contabilizado na aquisição de investimento, vez que a participação societária que deu causa ao ágio não foi objeto de alienação, e tampouco esteve envolvida em eventos de absorção de patrimônio (cisão, fusão ou incorporação).
>
> Assim, a regra da adição ao Lucro Real, visando a neutralidade do lançamento contábil de amortização de ágio, também teria repercussão na Base de Cálculo da CSLL?
>
> Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.
>
> Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).
>
> Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

[4] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Lívia de Carli Germano (em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Gerson Macedo Guerra, e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra.

Original

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: *o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.* Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao predicar que *a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...)*. Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido* (art. 2º, § 1º, alínea "c", item 1). Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência** entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Vale destacar que abraçar a tese da Contribuinte de que para a CSLL a amortização contábil, realizada a qualquer momento, sem nenhum critério, poderia ser realizada, e sem nenhum ajuste na base de cálculo da contribuição social, carrega insustentáveis incoerências.

Original

Primeiro: ora, se o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foi editado em época em que não existia a CSLL, só poderia ser aplicado para o imposto de renda. Então, a contabilização do ágio, na aquisição do investimento, só poderia surtir efeitos para fins de apuração do IRPJ. Para a CSLL, sequer existiria ágio na aquisição do investimento. Por consequência, não haveria de se falar na amortização do sobrepreço pago.

Segundo, admitindo-se que a redação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, teria deixado grande margem de discricionariedade, e que a amortização poderia ser efetuada sem nenhum critério, é fato incontestável que tal cenário alterou-se completamente com a edição da edição Lei nº 9.532, de 1997.

Com o novel diploma, restou claro que a amortização do ágio **não se daria sem qualquer critério**. Os arts. 7º e 8º discorrem, não por acaso, que *a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*, **poderá** amortizar o valor do ágio no prazo mínimo de sessenta meses. E no que concerne ao deságio a determinação é ainda mais incisiva, vez que o comando é que a empresa **deverá** amortizar o valor do deságio.

Ora, a partir do momento em que o legislador determina que a amortização do ágio poderá ser realizada sob determinada condição, fica claro que a amortização do ágio a critério exclusivo da pessoa jurídica não pode ser realizada. Não há que se falar em amortização do ágio sem motivação. Ou seja, se contabilmente o Contribuinte decidir amortizar o ágio, **tal medida não terá efeito para fins fiscais**, porque a legislação fiscal expressamente estipulou condição no qual o ágio poderia ser amortizado: eventos societários previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, incorporação, fusão e cisão envolvendo investidora e investida.

Assim, se a Contribuinte resolveu amortizar o ágio contabilmente, sem a ocorrência dos eventos expressos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, trata-se de ato de liberalidade não oponível ao Fisco, cuja contabilização não terá repercussão no Lucro Real ou na Base de Cálculo da CSLL.

E a discussão sobre compatibilidade entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL tem ainda outros contornos.

Isso porque o **ágio** é despesa, submetida a amortização.

Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 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 nº 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 nº 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 nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*
>
> *§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

Original

> *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:* (Grifei)
>
> (...)

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.396, é didática e esclarecedora:

> *Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.*

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL**, **incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

> *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.*

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do *quantum* tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Portanto, não há que se amparar o procedimento adotado pela Contribuinte, efetuado sem base legal e em completa dissonância com o sistema tributário. *(destaques do original)*

Excluída a referência ao art. 57 da Lei nº 8.981/95, tais fundamentos são aqui adotados como razões de decidir.

Pertinente adicionar, ainda, outra abordagem em desfavor da pretensão da Contribuinte, erigida por esta Conselheira no voto condutor do acórdão recorrido:

> A figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como

Original

seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627/40 adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

> Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.
>
> Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras**:
>
> a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;
>
> b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;
>
> *[...] (negrejou-se)*

A Lei nº 6.404/76 alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

> Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante, o princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.
>
> *[...]*
>
> Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:
>
> *a) [...]*;
>
> b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404/76, por sua vez, restou assim redigida, em seu texto original:

> Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> *[...]*

Original

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades**, **ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

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:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a **diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, e o **custo de aquisição** corrigido monetariamente; somente será registrada **como resultado do exercício:**

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. *(negrejou-se)*

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

Original

> III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.
>
> *[...]*
>
> § 2º **A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.**
>
> § 3º **O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.**
>
> [...]

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, ao qual poderia equivaler o ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404/76, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a doutrina citada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, confirmada em edição anterior do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

> Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.
>
> A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.
>
> A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento

Original

avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

> **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.
>
> § 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

> **Art** 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.
>
> § 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:
>
> a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou
>
> b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.
>
> § 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.**

Original

[...]

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 - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - **ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;**

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte.

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) **ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.**

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

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

XXII - O **ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo** e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens **deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por**

Original

> **exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento** desses mesmos bens.
>
> XXIII - O **ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram** ou **quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.
>
> XXIV - O **ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência** ou **de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.
>
> XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

Resta evidente, assim, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, e não estava cogitada na Lei nº 6.404/76. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Assim, é válido concluir que a Lei nº 7.689/88 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404/76:

> Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.
>
> 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; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Original

> 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. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> De outra forma, o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a, como pretendido neste caso. Por sua vez, a própria recorrente admite que *os conceitos disciplinados pela CVM não* têm *o condão de fixar, diretamente, as regras fiscais de dedutibilidade*. (destaques do original)

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL. Inexiste, assim, qualquer analogia, como alegado pela Contribuinte, mas apenas ausência de previsão legal para dedução de amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente às adições de amortizações de ágio na base de cálculo da CSLL.

Com respeito à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, são aqui reiterados os fundamentos que orientaram o acórdão recorrido e que confrontam as premissas do paradigma nº 1401-00.058, admitido pela maioria deste Colegiado para caracterização do dissídio jurisprudencial, com o acréscimo de outros argumentos já expresso por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.044.

Naquela ocasião, consignou-se que este Colegiado já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela Contribuinte em diversos julgados assim ementados:

> CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. (Acórdão nº 9101-00.592, sessão de 18 de maio de 2010).
>
> CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Liquido, por traduzirse em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão nº 9101-01.214, Sessão de 18/10/2011)
>
> CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos

Original

> termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzirse em nítido caráter de provisão. (Acórdão nº 9101-001.512, Sessão de 20/11/2012)
>
> PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.
>
> Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão nº 9101-002.336 - Sessão de 5 de maio de 2016).
>
> PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.
>
> Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam mesmo ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2005. (Acórdão nº 9101-002.762 - Sessão de 5 de abril de 2017).

E, mais próximo daquela decisão, este Colegiado[5] negara provimento a recurso especial semelhante ao presente, acompanhando, em sua maioria[6], o voto desta Conselheira, condutor do Acórdão nº 9101-004.503, cujos fundamentos a seguir foram lá reiterados.

Do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.336, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado à unanimidade na sessão de julgamento de 5 de maio de 2016, extrai-se:

> O conceito de provisão abarca situações variadas.
>
> O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.
>
> As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".
>
> Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

[5] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

[6] Acordaram, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento.

Original

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

> *O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.*
>
> *A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.*
>
> *Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.*
>
> > [...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em conseqüência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.
> >
> > Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

Original

> *13 - A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.*
>
> *14 - Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.*

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

> *CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)*
>
> *CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.*
>
> *JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.*

Original

(Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTIVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSSL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Original

Os argumentos contra a classificação dos tributos com exigibilidade suspensa como provisões já foram enfrentados por esta Conselheira no voto que integra o Acórdão nº 1101-000.813, também citado na condução do acórdão recorrido:

> Aduz a recorrente que os valores glosados *não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas*. Aborda *os conceitos de provisão, passivo e contingência passiva, para evidenciar a dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado*, reportando-se à Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22.
>
> O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:
>
> *Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da **base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, são **vedadas as seguintes deduções**, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*
>
> *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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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;*
>
> [...] (negrejou-se)
>
> O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão nº 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:
>
> *TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA – DEDUTIBILIDADE*
>
> *Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.*
>
> *As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.*
>
> No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida *enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte*, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária* transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.
>
> Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:
>
> ***DEFINIÇÕES***
>
> *6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:*
>
> *(...)*
>
> *ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.*

Original

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. *Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.*

[...]

vi. *Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.*

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como conseqüência de um evento passado;

b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e

c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, de *reversão* deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

Original

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o *exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracon*, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E **isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Original

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" *(constructive obligation)* para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, da NPC 22:

"(v) Um passivo é uma ***obrigação*** *presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.*

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso."

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um *passivo é* uma *obrigação legal* ou uma obrigação não *formalizada* presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

"(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos."

Substituindo a definição *de passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações* é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira ("O Alcance e o Sentido Sistemático da lndedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento", *in* Direito Tributário Atual- volume 12 IBDT-USP e da Resenha Tributária, 1995):

[...]

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

[...]

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

[...]

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunda em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

Original

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Do voto condutor do I. Conselheiro Claudemir R. Malaquias extrai-se:

*O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que **os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas.** Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.*

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênia para sua transcrição:

"(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que ó mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre dai a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro liquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei n° 9.249/95.

Original

> *Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real* ***e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro*** *restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.*
>
> *Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.*
>
> Irrelevante, assim, discutir a aplicabilidade da Deliberação CVM nº 489/2005 à contribuinte, no período autuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também pela incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe e está *devidamente pormenorizada em todos os seus elementos*, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão.

Assim, resta demonstrada a aplicabilidade do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, o que afasta a cogitação de analogia deduzida pela Contribuinte, e dispensa qualquer análise quanto à extensão, à CSLL, do art. 41 da Lei nº 8.981/95, com fundamento no art. 57 da mesma Lei.

Por tais razões, portanto, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta segunda matéria.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Original

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para rejeitar o paradigma nº 1401-000.058 e, assim, negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte quanto à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, reiterando aqui o entendimento assim expresso em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.859:

> Esta Conselheira divergiu da I. Relatora para conhecer do recurso especial em menor extensão, negando conhecimento, também, ao item "d" do recurso especial da Contribuinte.
>
> O recurso especial da Contribuinte foi admitido acerca das matérias assim sintetizadas no despacho de e-fls. 2490/2511:
>
> > c) Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
> >
> > d) Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;
> >
> > e) Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
> >
> > [...]
> >
> > g) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício;
> >
> > [...]
> >
> > i) Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração.
>
> Quanto aos itens "e", "g" e "i", este Colegiado concluiu, de forma unânime, que o recurso especial deveria ser conhecido. Com referência ao item "c", o recurso especial foi originalmente admitido em face dos paradigmas nº 108-09.660 e 1401-00.058 porque o primeiro representaria divergência jurisprudencial quanto à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ, e o segundo na base de cálculo da CSLL. Esta divergência acerca da repercussão na base de cálculo da CSLL foi duplicada no item "d", mas com base no mesmo paradigma anterior (Acórdão nº 1401-00.058).
>
> Este Colegiado reformou a admissibilidade do recurso especial acerca da repercussão da matéria na base de cálculo do IRPJ porque o paradigma trataria de contexto fático e jurídico distinto, vez que a interpretação do art. 41 da Lei nº 8.981/95, que veda a dedução de tributos com exigibilidade suspensa no lucro real, seria diferenciada no ano-calendário 2001 relativamente aos tributos discutidos em ação judicial favorecida com liminar em medida cautelar, somente erigida a hipótese de suspensão da exigibilidade de crédito tributário com a alteração veiculada pela Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o inciso V no art. 151 do CTN. Assim, o paradigma nº 108-09.660 não afastou a vedação prevista no art. 41 da Lei nº 8.981/95, mas sim desqualificou a hipótese ali sob análise como caracterizadora de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, circunstância inaplicável ao presente caso, que tem por referência ocorrências do ano-calendário 2008, já sob vigência da Lei Complementar nº 104/2001.

Original

A maioria do Colegiado, porém, entendeu que o paradigma nº 1401-00.058 caracterizaria dissídio jurisprudencial acerca da indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, rejeitando a objeção assim posta pela PGFN em contrarrazões:

> Entretanto, cumpre salientar que o acórdão nº 1401-00.058, apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.
>
> Os embargos de declaração opostos à época pela Fazenda sequer foram conhecidos, em face da renúncia ao direito nos limites do processo.
>
> Em face da renúncia ao direito, restou impossível a interposição de recurso especial pela União, no que toca à indedutibilidade de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
>
> No entanto, salienta-se que havia enorme chance de êxito em eventual recurso especial, caso interposto pela União, tendo em vista a jurisprudência firmada na Primeira Turma da Câmara Superior pela indedutibilidade na base de cálculo da CSLL de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa (Nesse sentido, acórdãos nº 9101-00.592, 9101-001.512).
>
> Assim, requer o não conhecimento do recurso especial, nos pontos amparados no paradigma invocado, nº 1401-00.058, posto que amparado em decisão sobre a qual o sujeito passivo renunciou aos direitos em que se fundava a ação.

De fato, na forma do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015 - e alterado pela Portaria nº 39/2016, *não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente* (art. 167, §15). E, no caso, a PGFN havia oposto embargos de declaração contra o paradigma nº 1401-00.058, os quais deixaram de ser apreciados no Acórdão nº 1103-001.038 sob o entendimento de que a *renúncia da contribuinte ao direito em que se funda a lide, perdem objeto os embargos declaratórios opostos pela Fazenda*.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Marcos Takata extrai-se:

> Porém, consta nos autos petição, de fls. 328 a 330, com protocolo no CARF datado de 23/12/13, em que a contribuinte comunica sua adesão à anistia da Lei 11.941/09, reaberta pela Lei 12.865/13. Em razão disso ou para isso, postula a desistência total da discussão no presente feito, com "renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda a referida ação, inclusive recursos interpostos".
>
> A bem ver, não é caso de postulação de desistência. São direitos potestativos da parte a desistência do recurso e a renúncia a direito discutido em lide, com as consequências que a desistência e a renúncia provocam.
>
> Conquanto o recurso voluntário já tenha sido julgado, o feito administrativo não se encerrou. Tanto que há os embargos declaratórios opostos pela PFN, além da plausibilidade de interposição de recurso especial no seguimento do processo. Daí a contribuinte ter falado em desistência "da discussão".
>
> O que há aqui é a renúncia ao direito, com consequente desistência total da discussão da lide. Renúncia ao direito nos limites da lide ("renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda" a lide).

Original

> Ainda que não seja necessário à fixação do alcance da renúncia ao direito com consequente desistência de discussão da lide, observa-se na petição que a contribuinte destaca que pretende aderir "ao programa para pagamento total do débito em discussão nos autos do processo administrativo" (grifamos).
>
> Os presentes embargos perdem seu objeto.
>
> O caso, portanto, não é de provimento aos embargos, e nem mesmo de conhecimento deles (juízo de admissibilidade), em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Note-se a cogitação, nesse voto, de provimento dos embargos, conduta que melhor se alinharia à evolução do entendimento acerca da repercussão dos efeitos da desistência ao processo administrativo pelo sujeito passivo, na forma consolidada no mesmo Anexo II do RICARF/2015:

> Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.
>
> § 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.
>
> § 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.
>
> § 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.
>
> § 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.
>
> **§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis**. *(negrejou-se)*

Em outras palavras, se o direito de defesa da Fazenda Nacional não fosse obstado com o não conhecimento dos embargos de declaração por ela opostos, ela teria do direito de interpor recurso especial contra a decisão que lhe foi contrária naqueles autos - e que aqui é invocada por outro sujeito passivo como paradigma de divergência - para pretender sua desconstituição e, até mesmo, ver declarada sua insubsistência em razão da desistência noticiada.

Neste contexto, o não conhecimento dos embargos de declaração consignado no Acórdão nº 1103-001.038 tem o efeito transverso de reformar o paradigma para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial, inclusive porque, mediante a análise nele expressa é dado conhecimento a qualquer outro interessado que a decisão desfavorável à Fazenda Nacional consignada no acórdão ali embargado tornou-se insubsistente em razão de desistência do processo pelo sujeito passivo por ela beneficiado.

Assim, considerando que o Acórdão nº 1103-001.038 foi publicado no sítio do CARF em 14/08/2014, antes da interposição do recurso especial pela Contribuinte, em 02/07/2019, e já na presença da vedação incluída no art. 67, §15 do Anexo II do

Original

RICARF/2015 pela Portaria MF nº 39/2016, conclui-se que o paradigma nº 1401-00.058 deve ser rejeitado, do que decorre o não conhecimento integral do item "c" do recurso especial da Contribuinte, bem como do item "d", ou seja, para além de ser afastada a discussão acerca da indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa no âmbito do IRPJ, também é afastada a discussão deste aspecto na base de cálculo da CSLL.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas quanto à repercussão dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e quanto às exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. No mérito, em linha com o voto da I. Relatora, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas duas matérias, assim como na matéria em que esta Conselheira restou vencida no conhecimento.

Em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-006.368, esta Conselheira adicionou que:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte, adicionando apenas as objeções postas pela PGFN em contrarrazões nos autos do processo administrativo nº 10425.001752/2002-21, objeto do Acórdão nº 9101-005.921:

> Entretanto, cumpre salientar que o acórdão nº 1401-00.058, apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.
>
> Os embargos de declaração opostos à época pela Fazenda sequer foram conhecidos, em face da renúncia ao direito nos limites do processo.
>
> Em face da renúncia ao direito, restou impossível a interposição de recurso especial pela União, no que toca à indedutibilidade de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
>
> **No entanto, salienta-se que havia enorme chance de êxito em eventual recurso especial, caso interposto pela União, tendo em vista a jurisprudência firmada na Primeira Turma da Câmara Superior pela indedutibilidade na base de cálculo da CSLL de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa (Nesse sentido, acórdãos nº 9101-00.592, 9101-001.512).**
>
> Assim, requer o não conhecimento do recurso especial, nos pontos amparados no paradigma invocado, nº 1401-00.058, posto que amparado em decisão sobre a qual o sujeito passivo renunciou aos direitos em que se fundava a ação. *(negrejou-se)*

De fato, a confirmar esta circunstância, vale notar que o entendimento expresso pelo ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata no paradigma nº 1401-00.058 também foi citado para fundamentar outro paradigma recorrentemente citado em litígios desta espécie, nº 1103-00.260, inclusive pela própria Contribuinte que, com base neles teve seu recurso especial conhecido e improvido no Acórdão nº 9101-002.406, mas isto na sessão de 16 de agosto de 2016, antes que o paradigma nº 1103-00.260 fosse reformado por este Colegiado, por meio do Acórdão nº 9101-002.896, publicado em 04/09/2017, e assim ementado:

Original

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Daí porque, atualizando o recurso especial aqui interposto em 24/10/2018, a Contribuinte passou a referir, apenas, o paradigma nº 1401-00.058, em que pese já publicada decisão reconhecendo a desistência do sujeito passivo naqueles autos, do que decorre, nos termos regimentais, a insubsistência de decisões favoráveis neles proferidas.

Patente está, nestes termos, que na data de interposição do recurso especial a tese defendida pela Contribuinte já se encontrava superada, não só pela reforma do paradigma invocado apenas no recurso anterior (Acórdão nº 1103-00.260), como também pela insubsistência do paradigma mantido no presente recurso especial (Acórdão nº 1401-00.058), sendo certo que a desistência em face dele manifestada somente reforça a jurisprudência favorável à Fazenda Nacional então existente.

Assim, como o seguimento do recurso especial se deu, neste ponto, apenas com base no paradigma nº 1401-00.058, disto resulta no NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte na matéria concernente à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Original