



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720737/2014-64  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.865 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2021  
**Recorrente** LOJAS AMERICANAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO NO MOMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ENFRENTADO NO RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece do recurso especial na parte em que pretende a apreciação de provas rejeitadas no acórdão recorrido por fundamento distinto da objeção à sua juntada tardia apenas em recurso voluntário.

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO NO MOMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE LEGAL.

As prescrições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da racionalidade e da efetividade do processo administrativo fiscal.

É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada aos autos após a Impugnação, na oportunidade recursal, junto das razões da *reclamação* interposta, sobretudo quando estes elementos possuem evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADES E DISTINÇÕES DO LUCRO REAL. DELIMITAÇÃO LEGAL PRÓPRIA. REGRAS DE AJUSTE DIVERSAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO OU REMISSÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO AO CÔMPUTO E DE DETERMINAÇÃO DE ADIÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A base de cálculo da CSLL é autônoma e legalmente delimitada por normas próprias, somente se verificando *identidades* com a apuração do Lucro Real quando, expressamente, assim for determinado pela legislação.

Diferentemente do Lucro Real (art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77), inexistente previsão legal para que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não sejam computadas no cálculo base de cálculo da CSLL e tampouco encontra-se determinações próprias para a *adição* dos valores de ágio percebido em aquisição de participações societárias. Assim, a amortização *contábil* do ágio reduz a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2 da Lei n.º 7.689/88.

A norma do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995 confere o mesmo tratamento do IRPJ à CSLL exclusivamente no que tange aos trâmites de apuração, vencimento e dinâmica de pagamento, expressamente ressaltando a manutenção jurídica de seus próprios critérios quantitativos - quais sejam, base de cálculo e alíquota - que devem ser tratados individualmente, em legislação própria.

A monta do dispêndio representado pelo ágio pago na aquisição das participações societárias é elemento *extraído* no *desdobramento* do custo, sendo rubrica que tem tratamento e reflexos distintos dos valores de avaliação de investimentos, sujeitos ao controle pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas para limitar a primeira matéria, referente à alegação de não apreciação dos documentos, à documentação de fls. 897-906, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral. No mérito: (i) por maioria de votos, na parte conhecida, dar-lhe provimento para determinar o retorno dos autos ao colegiado a quo para exame dos documentos anexados ao Recurso Voluntário, nos limites do conhecimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento em relação à segunda matéria, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)  
Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

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

Fl. 4 do Acórdão n.º 9101-005.865 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16682.720737/2014-64

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte (fls. 1.018 a 1.068) em face do v. Acórdão n.º 1302-002.626 (fls. 930 a 958), de 13 de março de 2018, complementado pelo v. Acórdão n.º 1302-002.936 (fls. 998 a 1.007), de 25 de julho de 2018, ambos proferidos pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

### **Acórdão n.º 1302-002.626**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*Mantém-se a glosa de despesas ante à falta de comprovação. A escrituração contábil faz prova a favor do sujeito passivo quanto aos fatos nela registrados desde que suportados por documentos hábeis e idôneos.*

*COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. PRECLUSÃO.*

*Se o contribuinte deixa de apresentar a comprovação das despesas contabilizadas à autoridade fiscal durante o procedimento e na impugnação, oportunidade em que se limitou a apresentar argumentos visando a desqualificar o procedimento fiscal e, não configurada nenhuma das hipóteses excusáveis, previstas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, resta precluso o seu direito a apresenta-las em sede de recurso voluntário.*

*PROVISÕES. NATUREZA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. PROCEDÊNCIA.*

*O registro de provisões que afetam o resultado do exercício, quando não comprovada sua natureza e/ou efetividade, deve ser objeto de glosa. A alegação de simples equívoco no registro contábil não elide a glosa se os valores provisionados afetaram o resultado do exercício. A alegação subsidiária de que teria ocorrido mera inobservância do regime de competência, não se sustenta, se o sujeito passivo não traz qualquer comprovação da reversão da provisão, nem do oferecimento de tais valores à tributação em período de apuração posterior.*

*CSLL. MULTAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.*

*Aplicam-se à CSLL as normas gerais de dedutibilidade das despesas definidas no art. 47 da Lei n.º 4.502/1964, que estabelece os critérios de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, para serem consideradas no resultado operacional da empresa, por expressa dicção do art. 13 da Lei n.º 9.249/1995, sendo, portanto, indedutíveis as multas fiscais, quando não tenham natureza compensatória ou sejam impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, e as multas administrativas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.*

*CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO Á BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.*

*As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para*

*autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.*

**IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE**

*A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente e não restringe o momento para sua exigência. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.*

### **Acórdão nº 1302-002.936**

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

*Ano-calendário: 2009, 2010*

**EMBARGOS. OMISSÃO.**

*Configurada a omissão no julgado sobre ponto que a turma deveria se pronunciar, impõe-se a análise da matéria com vistas a sanar a omissão.*

**CSLL. NORMAS APLICÁVEIS. LEI Nº 12.973/2014. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

*A Lei nº 12.973/2018, não inova quando estabelece expressamente a aplicação das normas (por ela alteradas), relativas ao DL. 1598/1977 (que tratam do reconhecimento e amortização do ágio à apuração da CSLL), deixando explícito, tão somente, que as alterações por ela introduzidas aplicam-se igualmente à dita contribuição.*

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2009 e 2010, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, com base **1)** na glosa de *despesas não comprovadas*, lançadas e deduzidas de ambos tributos sob a rubrica “*outras despesas não operacionais*”; **2)** na ausência de *adição* ao Lucro Real e a à base tributável da CSLL de valores controlados como *provisões não dedutíveis*; **3)** na falta de *adição* à base de cálculo da CSLL de valores registrados sobre as rubricas *multas indedutíveis* e **4)** na ausência de *adição* dos valores dos *Ágios Amortizados nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido*, referente às ações da companhias controladas “BWU Comércio Entretenimento S/A” e “BW2 – Companhia Global do Varejo S/A.”

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que ainda prevalecem no presente feito referem-se aos temas **A) princípio da verdade material - admissibilidade de provas introduzidas apenas a partir do Recurso Voluntário** e **B) a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL**.

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

*Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 0132.911, proferido em 30 de maio de 2016 pela DRFBelém/PA., mediante o qual aquele colegiado julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte em face dos lançamentos de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2009 e 2010, conforme consubstanciado na seguinte ementa:*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2010

**CUSTO E DESPESA. COMPROVAÇÃO.** A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea.

**PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE.** Apenas as provisões expressamente previstas na legislação tributária são dedutíveis na apuração do lucro real.

**MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.** A multa isolada sobre a insuficiência ou falta de pagamento de estimativas de ser aplicada mesmo após a apuração definitiva do IRPJ.

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

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

**CUSTO E DESPESA. COMPROVAÇÃO.** A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea.

**PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE.** Apenas as provisões expressamente previstas na legislação tributária são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

**MULTA POR INFRAÇÕES. DEDUTIBILIDADE.** As multas por infrações, tributárias ou não, são indedutíveis como custo ou despesas operacionais na base de cálculo da CSLL, ressalvadas as de natureza fiscais compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.** As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.** As despesas de amortização de ágio, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estão sujeitas às mesmas regras de dedutibilidade aplicáveis à apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. A multa isolada sobre a insuficiência ou falta de pagamento de estimativas de ser aplicada mesmo após a apuração definitiva da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

*Os lançamentos realizados pela autoridade fiscal, se devem à constatação das seguintes infrações:*

*1. Falta de Adição dos Ágios Amortizados nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido – CSLL: Segundo a autoridade fiscal o contribuinte não adicionou à base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 40.652.947,44, nos anos-calendário de 2009 e 2010, tendo excluído tais valores a título de “amortizações do ágio das ações” Os referidos valores foram originados, segundo o sujeito passivo, das aquisições dos investimentos nas empresas controladas BWU Comércio Entretenimento S/A e BW2 – Companhia Global do Varejo S/A, avaliadas pelo patrimônio líquido e embora tenham sido adicionados ao lucro real, deixaram de ser adicionados à base de cálculo da CSLL.*

*2. Falta de Adição de Custo / Despesa Indedutível – CSLL: o contribuinte não adicionou à base de cálculo da CSLL os valores de R\$ 1.197.199,68 e R\$ 1.698.832,48, nos anos-calendário de 2009 e 2010, contabilizados sob a rubrica “51050006 Multas Indedutíveis”. O contribuinte esclareceu que esta rubrica não estaria abrangida pela hipótese de incidência tributária instituída pela Lei no 7.689, de 15/12/1988.*

*3. Despesas Não Comprovadas – IRPJ e CSLL: não tendo sido comprovado documentalmente pelo contribuinte os lançamentos efetuados na conta contábil “71010006 – Outras Despesas Não Operacionais”, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a fiscalização efetuou a glosa das despesas no montante de R\$ 13.645.457,38 no ano-calendário 2009 e de R\$ 2.734.114,08, no ano-calendário 2010.*

*4. Falta de Adição das Provisões Não Dedutíveis – IRPJ e CSLL: a fiscalização identificou dois lançamentos sob o título de provisões contabilizadas na conta “71010006 – Outras Despesas Não Operacionais”, e considerou-as ndedutíveis por não se enquadrarem no conceito legal de provisões dedutíveis. De acordo com o TVF, foram prestados os seguintes esclarecimentos prestados pelo contribuinte:*

*Em sua resposta, datada de 10/07/2014, o contribuinte esclareceu:*

*(...)*

*Após a análise dos Livros de Apuração do Lucro Real – LALUR, nos 20 e 21 e demonstrativos de apuração da base de cálculo da CSLL, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente, a autoridade fiscal constatou que esses valores não foram adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e, assim, procedeu ao lançamento.*

*Foi aplicada a multa de ofício de 75 % sobre os tributos lançados. Além disso, foi exigida multa isolada incidente sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas e não recolhidas, em face das infrações apuradas.*

*Cientificada do acórdão recorrido em 06/06/2017 (Termo de Ciência, fls. 855) a interessada apresentou recurso voluntário em 05/07/2017 (Termo de solicitação de juntada às fls. 856), no qual alega em síntese:*

*1. Quanto à glosas de despesas não comprovadas (IRPJ/CSLL):*

*a) que todos os lançamentos glosados registradas na conta contábil n.º 71010006, denominada “Outras Despesas não Operacionais” são, em verdade, decorrentes de equívocos contábeis;*

*b) que a autoridade lançadora que tem livre acesso à escrituração fiscal digital da Companhia (SPED contábil), poderia ter identificado que os lançamentos das sobreditas despesas são transitórios na conta contábil n.º 71010006;*

*c) que a base de cálculo permaneceu inalterada após a ocorrência da reclassificação contábil e que as vinte e sete despesas relacionadas no Termo de Verificação Fiscal, na verdade, não são despesas não operacionais, e são perfeitamente dedutíveis;*

*d) que a DRJ entendeu ser apenas possível verificar a indicação das partidas dobradas, sem que tenha havido prova de sua materialidade e que carecem de provas as baixas das despesas pré-operacionais decorrentes do fechamento de filiais;*

*e) que a autoridade fiscal deve, ao efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, de modo que o equívoco da Recorrente em fazer registros contábeis, ou ao prestar declarações, não aproveita ao Fisco, pois tal fato não é suficiente para fazer surgir a obrigação tributária e não constitui ocorrência de fato geradora da obrigação tributária;*

*f) que conforme informado na Impugnação, a tabela abaixo relaciona parte das despesas glosadas por suposta falta de comprovação e que diante da análise das partidas dobradas dos próprios lançamentos, evidencia-se que não há nenhuma matéria tributável na “reclassificação contábil”:*

|  |           |  |
|--|-----------|--|
| RECLASSIFICACAO<br>INDENIZACOES                    | 108489293 | D 71010006 C 51080007 -<br>Indenização Trabalhista                                     |
| RECLAS PGTO IPTU LOJA 044<br>EXERCICIO 1997 A 2009 | 110483235 | D 71010006 C 51050002  |
| RECLASSIFICACAO CONTABIL<br>DEZ 09                 | 111171905 | D 71010006 C 51070032 -<br>Reembolso Despesa   |
| RECLASSIFICACAO CONTABIL<br>DEZ 09                 | 111171905 | D 71010006 C 51070032 -<br>Reembolso Despesa   |
| RECLASSIFICACAO CONTABIL<br>DEZ 09                 | 111171905 | D 71010006 C 51070032 -<br>Reembolso Despesa   |
| PAGTO TELECOMUNICACOES DE<br>SAO PAULO S A         | 108294504 | D 71010006 C 81034070  |
| PAGTO ACORDO LOJISTA<br>INCENDIO 087 DEZ 2009      | 108557639 | D 71010006 C 81034110  |
| PAGTO ACORDO LOJISTA<br>INCENDIO 087 DEZ 2009      | 110535978 | D 71010006 C 81034110  |
| RECLASSIFICACAO CONTABIL                           | 111643605 | D 71010006 C 51100015 -<br>Advogados-Tributos C 51100009 -<br>Outros Serviços Externos |

|   |           |  |
|---|-----------|--|
|   |           | Contratado   |
| HON PARCIAIS TRANSITO EM<br>JULGADO ACOO COFINS | 112871955 | D 71010006 C 51100015 -<br>Advogados-Tributos                  |
| SERV PREST CONSULTORIA<br>RECUPERACAO COFINS    | 112871955 | D 71010006 C 51100009 - Outros<br>Serviços Externos Contratado |

*g) que com relação à ausência de “materialidade” sustentada pelos julgadores de primeira instância, traz aos autos, a título explicativo, a comprovação das despesas – que seguem anexadas – incorridas com serviços advocatícios, no valor total de R\$ 2.443.030,00 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e três mil e trinta reais):*



|                      |                      |  |            |
|----------------------|----------------------|--|------------|
| 31/12/2009           | 753.579,93           | RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09              | 0111171905 |
| 31/12/2009           | 494.070,91           | RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09              | 0111171905 |
| <b>Total AC 2009</b> | <b>13.645.457,38</b> |  |            |
| 06/09/2010           | 86.583,14            | PAGTO TELECOMUNICACOES DE SAO PAULO S A      | 0108294504 |
| 28/09/2010           | 49.194,38            | PAGTO ACORDO LOJISTA INCENDIO 087 DEZ 2009   | 0108557639 |
| 01/11/2010           | 155.306,56           | PAGTO ACORDO LOJISTA INCENDIO 087 DEZ 2009   | 0110535978 |
| 30/11/2010           | 1.443.030,00         | RECLASSIFICACAO CONTABIL                     | 0111643605 |
| 31/12/2010           | 700.000,00           | HON PARCIAIS TRANSITO EM JULGADO ACAO COFINS | 0112871955 |
| 31/12/2010           | 300.000,00           | SERV PREST CONSULTORIA RECUPERACAO COFINS    | 0112871955 |
| <b>Total AC 2010</b> | <b>2.734.114,08</b>  |  |            |

h) que, ainda que não tivesse prestado nenhum esclarecimento no curso dos trabalhos fiscais, caberia a autoridade lançadora aprofundar as suas investigações e identificar o destino dos recursos utilizados no pagamento das despesas, por exemplo, com indenizações em decorrência de incêndio, encerramento de lojas, reclassificação contábil, etc;

i) que outro exemplo é o dos lançamentos que denotam o encerramento de lojas, a exemplo do Município de São Paulo, onde em virtude da nova legislação de zoneamento e uso do solo urbano a Recorrente foi obrigada a encerrar diversas lojas situadas em alguns bairros como Morumbi, diante da impossibilidade de continuar as atividades naquela localidade;

j) que, na dúvida sobre que tipo de documento viabilizaria o convencimento da autoridade lançadora acerca da baixa das despesas pré-operacionais de abertura de uma filial que não prosperou, ou foi encerrada em virtude da proibição de exercício de atividade comercial em determinadas localidades do Município de São Paulo apresenta a ata de reunião da diretoria anexada, realizada em 04/01/2010, na qual foi deliberada a baixa dos estabelecimentos n.º 825, 849 e 894;

k) que deve prevalecer "uma boa dose de bom senso com todo esse contexto operacional da Companhia, mas não se perder o horizonte que o equívoco do contribuinte em relacionar essas despesas como 'não operacionais', ou de proceder à sua reclassificação, não é capaz de atrair indedutibilidade às mesmas"; e

l) que, "ainda que os argumentos expostos acima não fossem suficientes para ilidir a pretensão fiscal, o que se cogita por necessidade de argumentação, a Recorrente protesta pela posterior juntada aos autos de documentos quer possam fazer prova da reclassificação, além da improcedência da glosa das despesas, a teor do disposto no Decreto n.º 70.235/1972, artigo 16, parágrafo 4º, alíneas 'a', 'b' e 'c'."

(...)

4. Quanto à glosa da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL:

a) que a controvérsia é similar à discutida no tópico anterior, pretendendo o Fisco o Fisco querendo emprestar analogia à legislação para equiparar as bases, adições e exclusões da CSLL;

b) que, até 31/12/2014, não existia previsão legal para vedar a amortização do ágio em relação à CSLL;

c) que a CSLL foi instituída no final do ano de 1988, não lhe sendo aplicáveis as disposições vigentes até a data do início da sua vigência que fossem pertinentes ao IRPJ e reguladas pelo Decreto-lei n.º 1.598/1977 e, portanto, não se pode invocar disposições contidas naquele decreto-lei, anterior à instituição da CSLL, para amparar qualquer indedutibilidade após o início da vigência da Lei n.º 7.698/1988;

*d) que, relativamente ao disposto na Lei n.º 9.249, de 26/12/1996, artigo 13, inciso III, deve-se observar que a “amortização” ali referida diz respeito a ativos e não às participações societárias, ou seja, esse dispositivo legal também não é hábil para justificar a pretensão contida no lançamento;*

*e) que, por fim, mas não menos importante, estão as disposições contidas na IN/SRF n.º 390/2004, artigos 38 e 44. A interpretação contida nesses dois dispositivos não possui amparo legal. A instrução tentou sanear as divergências existentes entre o arcabouço jurídico e a interpretação da Secretaria da Receita Federal, mas deixou de observar que esses dois artigos da instrução não encontra respaldo em lei.;*

*e) que, se por um lado a Lei n.º 12.973/2014 reduziu o valor do “ágio fiscal”, impôs novas limitações à sua amortização, inclusive em relação à CSLL, e mudou a forma como será apurado o lucro líquido para fins de ajuste com adições, exclusões e compensações, por outro lado, tem implícito o reconhecimento que, antes da sua vigência, não existiam essas restrições.*

*f) que para os fatos ocorridos antes do início da vigência da lei n.º 12.973/2014, a dedutibilidade admitida para fins de cálculo da CSLL constitui genuíno ato jurídico perfeito, realizado, acabado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, tornando-se completo ou aperfeiçoado no tempo e regido pelo direito próprio.*

*g) que a jurisprudência do CARF, que cita, é no sentido de que, diferente do que ocorre com o IRPJ, inexistente previsão legal para a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, sendo inaplicável o disposto no art. 57 da Lei n.º 8.981/1995.*

*Ao final, requer que seja dado provimento ao recurso e julgado improcedentes os lançamentos.*

*É o relatório.*

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação da Contribuinte (fls. 827 a 845), mantendo integralmente o lançamento de ofício. Inconformada, a então - e ora - Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa*, inclusive visando à satisfação probante das despesas *não comprovadas*, referentes ao lançamento “*outras despesas não operacionais*”, acostando nova documentação e requerendo sua complementação, bem como pugnando pela devida dedução dos dispêndios com ágio, percebidos nas operações societárias colhidas nessa Autuação, da base imponível da CSLL.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo* negou provimento ao *Apelo*, mantendo as exações e as penas.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal revés a Contribuinte, primeiro, opôs Declaratórios, em suma, apontando para *omissões e contradições*, constantes do v. Aresto, na análise dos temas referentes à delimitação da base de cálculo da CSLL e à dedução dos valores percebidos com ágio. Por meio do r. Despacho de Embargos, de fls. 990 a 997 tal *reclamação* foi parcialmente acatada, apenas

no que tange à *demonstração de omissão quanto aos argumentos contidos no recurso voluntário relativos ao efeito do advento da Lei nº 12.973, de 2014 (item 5)*.

Assim, foi proferido o mencionado v. Aresto complementar, de Embargos de Declaração, acolhendo-os, *sem efeitos infringentes*, para sanar tal omissão, fixando que *a Lei nº 12.973/2018, não inova quando estabelece expressamente a aplicação das normas (por ela alteradas) relativas ao DL. 1.598/1977, (que tratam do reconhecimento e amortização do ágio) à apuração da CSLL, deixando explícito, tão somente, que as alterações por ela introduzidas aplicam-se igualmente à dita contribuição*.

Na sequência, foi manejado pela Contribuinte o Recurso Especial, ora sob análise, demonstrando a existência de supostas divergências jurisprudenciais, regimentalmente exigidas, com diversos Acórdãos *paradigmas* sobre os temas **1) dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL; 2) princípio da verdade material - admissibilidade de provas introduzidas apenas a partir do Recurso Voluntário; 3) aplicação dos critérios de dedutibilidade de despesas, previstos para o IRPJ, à apuração da CSLL, especificamente no que tange à dedutibilidade de multas fiscais não compensatórias (pelo descumprimento de obrigações acessórias) e de multas extrafiscais (administrativas) e 4) aplicação concomitante da multa isolada sobre estimativas e da multa de ofício sobre diferença de tributo devido no Ajuste do mesmo ano-base.**

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.207 a 1.243, dando prosseguimento apenas para a matéria *dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL*.

Em face de tal r. *decisão* monocrática foi apresentado Agravo (fls. 1.251 a 1.268), pugnando pelo conhecimento de parte das matérias denegadas, o qual restou parcialmente provido pelo r. Despacho de Agravo de fls. 1.277 a 1.291, acatando-se apenas o prosseguimento do tema *princípio da verdade material - admissibilidade de provas introduzidas apenas a partir do Recurso Voluntário*.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1.339 a 1.353), não questionando o conhecimento do *Apelo* Especial, exclusivamente pugnando pelo seu desprovimento.

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

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.865 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16682.720737/2014-64

## Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

## Admissibilidade

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

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do *Apelo* em suas Contrarrazões.

Considerando tal inércia e silêncio, uma simples análise do v. Acórdão n.º 9101-002.310, único *paradigma* formalmente apto, acatado para o questionamento da matéria da *dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL*, evidencia a clara similitude fática e a expressão de divergência jurisprudencial sobre a legislação aplicável.

Reforçando, o *paradigma*, v. Acórdão n.º 9101-002.310 é *notório* precedente em relação à interpretação jurídica, de Direito, do tema em favor das arguições dos contribuintes, sendo, inclusive, adotado por este Conselheiro como referência jurisprudencial para arrimar o recente v. Acórdão n.º 9101-005.773, de 09 de setembro de 2021.

Não há dúvidas sobre sua presteza como decisão *paradigmática*, apta para a satisfação dos requisitos regimentais do manejo do *Apelo* Especial.

Já em relação ao outro tema, ambos os *paradigmas* v. Acórdãos n.º CSRF/03-04.371e n.º 2201-003.314, expressamente, já em sua ementa – e posteriormente, nos seus votos prevalentes – expressam claro dissídio em relação àquilo firmado no v. Acórdão recorrido, alcançando entendimento de que privilegia a *verdade material*, acatando juntada de documentação em momento recursal, após a Impugnação.

Frise-se que, por unanimidade, esta mesma C. 1ª Turma da CSRF acatou o v. Acórdão n.º CSRF/03-04.371 no julgamento do Recurso Especial que deu margem ao v. Acórdão n.º 9101-005.047, de 05 de agosto de 2020, que precisamente questionava a *possibilidade de análise de novos argumentos e provas em sede recursal*.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos dos r. Despachos de Admissibilidade de fls. 1.207 a 1.243 e de Agravo, fls. 1.277 a 1.291.

## Mérito

### **1) Princípio da Verdade Material - Admissibilidade de Provas Introduzidas apenas a partir do Recurso Voluntário.**

Uma vez conhecido o Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a matéria, dentre aquelas submetidas a escrutínio, que entende-se ser a mais adequada para *inaugurar* o julgamento, qual seja, o *princípio da verdade material - admissibilidade de provas introduzidas apenas a partir do Recurso Voluntário*.

A Recorrente pouco versa sobre o tema, mas, alega, contundentemente, que como se verifica da decisão recorrida, a turma julgadora reconhece que a provas juntadas demonstram que a despesa de fato ocorreu, mas que deveria ser mantida a glosa exclusivamente pelo fato da prova ter sido juntada no Recurso Voluntário, ao invés de ter sido trazida aos autos no momento da apresentação da Impugnação ao auto de infração.

E arremata: *o entendimento adotado na decisão recorrida contra a Recorrente não se coaduna com a legislação fiscal federal, nem com os princípios norteadores e informadores do processo administrativo da informalidade e da busca da verdade material.*

Esse tema é há muito apreciado neste E. CARF e vem sendo, sucessiva e constantemente, tratado por esta C. 1ª Turma da CSRF nos últimos anos, existindo farta jurisprudência – o que dispensa maiores elucubrações e apresentações sobre a temática.

Este Conselheiro já julgou a matéria diversas vezes, seja antes, no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção desse E. Tribunal Administrativo, ou mesmo agora, nesta C. 1ª Turma da Instância *especial*.

Nessa esteira, sempre deu-se a devida *razão* à arguição dos contribuintes, quando impossibilitada a apresentação de *novas* provas pertinentes, após o momento da Impugnação ou, mais ainda, quando tal rejeição formal acaba fazendo parte da motivação de denegação da sua pretensão jurídica – o que, no presente caso, abarca ambas as hipóteses.

Assim, confira-se a ementa e trechos do v. Acórdão n.º 9101-005.047, prolatado por esta C. Colegiado em 05 de agosto de 2020, de mesma relatoria que o presente caso:

*CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE LEGAL.*

*As prescrições do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da racionalidade e da efetividade do processo administrativo fiscal.*

*É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada aos autos após a Impugnação, sobretudo quando esta possui evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado.*

(...)

*Entende este Conselheiro que o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, incluídos aqui seus §§4º e 5º, deve ser interpretado sistematicamente, considerando além de suas próprias exceções (o que já demonstra que a vedação processual preclusiva do §4º não se trata de dogma processual absoluto) outras disposições de seu próprio texto, assim como à luz dos princípios da informalidade, da racionalidade e a própria efetividade do processo administrativo fiscal.*

*Primeiro temos que, se com base nesse mesmo Decreto, como reza o seu art. 18, o Julgador pode, espontaneamente, em momento posterior à Impugnação, determinar a realização de diligência, por entender necessários outros elementos (então ausentes nos autos) para seu livre convencimento e motivação da sua decisão, porque não poderia aceitar provas, já acostadas aos autos pela Parte impugnante, quando verificado serem estas pertinentes ao tema controverso, propiciando um desfecho da demanda mais próximo da verdade material e da ontologia<sup>1</sup> que se revela?*

*A rigidez na aceitação de provas apenas em momento processual específico (fase instrutória), que, quando do seu término, definitivamente delimita a verdade a ser considerada pelo Julgador, selando, a partir de então, o instituto quod non est in actis non est in mundo (o que não está nos autos não está no mundo), é um valor próprio do contencioso judicial.*

*No contencioso administrativo prevalece outra axiologia, de informalidade e prevalência da perquirição da materialidade. Em outras palavras, o princípio da busca pela verdade material, indiscutível informador do processo administrativo fiscal brasileiro, preconiza que não pode haver o desprestígio de provas pertinentes em razão de simplória homenagem à formalidade instrumental do processo.*

*Desse modo, entende-se que, uma vez instaurada a controvérsia nos autos sobre determinada matéria e pendente a demanda de desfecho meritório, se o contribuinte traz aos autos prova que se relaciona à sua argumentação, guardando correlação técnica e relevância ao tema debatido, de modo a corroborar, materialmente, aquilo defendido, ainda que - até então - somente com elementos postulatórios, não deve ser sumariamente desconsiderada tal manobra apenas pela consideração do momento processual em que ocorre a juntada.*

*Não obstante, pela mesma razão, ainda que a documentação seja previamente existente, ou até mesmo contemporânea ou anterior aos fatos geradores, e não tenha sido também apresentada, propriamente, uma justificativa para sua*

---

<sup>1</sup> Vide: Fabiana Del Padre Tomé. A Prova no Direito Tributário. São Paulo : Noeses, 2005.

*ausência da peça impugnatória (nos moldes da alínea "a" do §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72), seu conhecimento ainda possui respaldo jurídico.*

*Mais do que isso: a possibilidade de conhecer de tais elementos é medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal - que, sob uma análise pragmática, que aqui, excepcional e respeitosamente, permite-se fazer, tem positivo reflexo na redução da judicialização de litígios tributários.*

*Por fim, diga-se que, diferentemente do conjunto probatório que instrui a Impugnação, não se está diante do reconhecimento da existência de uma obrigação do Julgador conhecer quaisquer documentos acostados a destempo, sob pena de violação do direito à ampla defesa, e, muito menos, do afastamento de quaisquer previsões do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.*

*Na verdade, entende-se, dentro da hermenêutica sistemática acima apresentada, pela possibilidade legal e prerrogativa do Julgador conhecer de elementos trazidos posteriormente à defesa inaugural aos autos, mormente quando estes mostram-se pertinentes e relacionados ao objeto sob julgamento, revelando-se elemento potencial da formação de convencimento e do juízo a ser feito.*

Claramente, tal entendimento, quando transportado e aplicado ao presente caso, fundamenta e justifica a procedência do pleito da Recorrente em relação a tal matéria.

Mais recentemente, o mesmo entendimento vem sendo endossado pela unanimidade dessa C. 1ª Turma da CSRF, conforme estampa o v. Acórdão n.º 9101-005.712, de mesma relatoria, exarado na sessão de 12/08/2021:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2002*

*JUNTADA DE DOCUMENTOS. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.*

*Nos autos, considera-se legítima a juntada de provas após a apresentação de recurso voluntário, diante das características das operações questionadas e do rápido trâmite do processo administrativo até a interposição do recurso voluntário, além da proximidade da juntada a essa interposição e sua antecedência em relação ao julgamento daquele recurso. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015).*

Frise-se que nesta contenda as provas foram juntadas junto com o Recurso Voluntário, e não posteriormente, como acatado no precedente acima citado, dentro de situação menos *polêmica* e de maior concordância entre os I. Conselheiros deste C. Colegiado superior.

Por outro lado, registre-se que o conhecimento de tais provas, conforme tratado no Recurso Voluntário, no v. Aresto combatido, no Recurso Especial e, finalmente, observado pela

Fazenda Nacional em Contrarrazões, refere-se apenas à matéria referente à infração que resultou na glosa de despesas não comprovadas, lançadas e deduzidas de ambos tributos sob a rubrica “outras despesas não operacionais”.

Diante disso, merece provimento o *Apelo* Especial da Contribuinte nesse ponto, para que sejam conhecidas tais provas, acostadas no momento do Recurso Voluntário, na apreciação de sua *defesa* quanto à referida glosa, conforme estabelecida e delimitada na Autuação.

Tal provimento implica no retorno dos autos à C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, para a prolação de *novo* Acórdão, complementar, referente apenas e exclusivamente à análise dos elementos probantes, apresentados antes e também juntos com o Recurso Voluntário; todos em relação à glosa das despesas outrora deduzidas sob a rubrica de “*outras despesas não operacionais*”.

A procedência de tal matéria **não** prejudica, afeta ou mesmo se comunica com a resolução do tema da dedução dos dispêndios de ágio da base de cálculo da CSLL, que passa-se a apreciar a seguir.

## **2) Dedutibilidade da Amortização do Ágio na apuração da CSLL.**

Agora adentro à análise da *segunda* matéria conhecida do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, está-se diante do tema da *dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL*.

Alega a Recorrente, em suma, que *como se pode inferir da leitura das razões expostas pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, pretende-se justificar a exigência da CSLL, resumidamente, com base no disposto no Decreto-lei n.º 1.598/1977, e nas Leis n.ºs 8.981/1995, 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF n.º 390/2004.*

E acrescenta que *a CSLL foi instituída no final do ano de 1988, não lhe sendo aplicáveis as disposições vigentes até a data do início da sua vigência que fossem pertinentes ao IRPJ e reguladas pelo Decreto-lei n.º 1.598/1977. Portanto, não se pode invocar disposições contidas naquele decreto-lei, anterior à instituição da CSLL, para amparar qualquer indedutibilidade após o início da vigência da Lei n.º 7.698/1988, robustecendo o argumento primordial e trivial de legalidade, especialidade das normas e adequação da base legal da Autuação, apontando que o disposto na Lei n.º 9.249, de 26/12/1996, artigo 13, inciso III, deve-se observar que a “amortização” ali referida diz respeito a ativos e não às participações societárias, arrematando, nessa linha, que não se pode adotar os artigos 38 e 44 da IN/SRF n.º 390/2004 para lastrear o lançamento.*



Conclui pugnando que *nos ocorre nesse momento é que o lançamento ficou sem amparo legal. Todo o arcabouço jurídico transcrito pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal restou inaplicável ao caso concreto, corroborando os argumentos da Recorrente que não existia, nos anos de 2009 e 2010, amparo legal para vedar a amortização do ágio em participações societárias na CSLL. É inquestionável que em relação ao IRPJ sempre houve essa regra, vedando a dedutibilidade da amortização, mas em relação à CSLL ela nunca existiu.*

Assim, como se observa, o *cerne* das alegações da Recorrente é a inaplicabilidade e a impertinência jurídica dos fundamentos legais invocados pela Autoridade Fiscal para *adicionar* os valores de ágio à base tributável da CSLL.

Pois bem, antes de tudo, é da **maior** importância registrar que a *materialidade*, a *existência* e a *realidade* das operações que deram origem ao ágio deduzido não estão sob debate, sendo tema que, agora, mostra-se incontroverso na lide, a qual apenas versa sobre a aplicabilidade e o alcance de normas legais para a devida fundamentação da glosa de dispêndios com ágio percebidos, da base de cálculo da CSLL.

Comprovando, inclusive o v. Acórdão n.º 1302-002.626, ora recorrido, nada tratou sobre *ilegitimidade* do ágio ou de *ilícitos* ou de *vícios*, sequer mencionando as operações societárias que deram-lhe margem, deixando muito claro que o objeto litigioso é a legislação aplicável – ou não - ao tratamento das rubricas de ágio na apuração da Contribuição Social de 1988.

O *fundamento determinante* de tal v. Aresto (posto que, no mais, chega a discordar da base legal invocada no lançamento de ofício pela Autoridade Legal, diga-se desde já) para negar provimento à pretensão da *Parte*, ora insurgente, é o seguinte:

*Sob outro ângulo, é cabível, também, a interpretação de que a hipótese legal para adicionar a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL está compreendida no art. 2º, §1º, alínea c, itens 1 e 4 da Lei nº 7.689/1988, que estabelece a adição/exclusão do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido ao resultado do exercício.*

*Este dispositivo deixa patente que, também, na base de cálculo da CSLL deve ser neutro o resultado da equivalência patrimonial.*

*O art. 2º da Lei nº 7.689.1992, estabelece, verbis:*

*(...)*

*A despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar neutro o resultado da equivalência patrimonial na apuração da CSLL.*

*A avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do*

*investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.*

*Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõem expressamente os itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.*

Igualmente à matéria anteriormente apreciada, esse tema não é novo, havendo vasta jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF e, mais recentemente, dessa C. 1ª Turma da CSRF, sendo de amplo conhecimento dos habituais e recorrentes operadores do contencioso administrativo tributário federal.

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

E, muito recentemente, agora no âmbito desta C. 1ª Turma da CSRF, na condição de Relator do v. Acórdão n.º 9101-005.773, exarado em sessão de 09 de setembro de 2021, a mesma posição foi adotada e, derradeiramente, prevaleceu.

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

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

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

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

*período-base e do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda.*

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

Posteriormente, inclusive já dentro de um cenário bastante amadurecido de embates judiciais, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei n.º 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei n.º 9.065, a qual determinou no seu art. 57 que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.*

Claramente, aqui, vê-se uma confirmação da aproximação da dinâmica de apuração, vencimento e pagamento da CSLL e do IRPJ - mas ressalvada, expressamente, a manutenção de seus próprios critérios quantitativos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, veiculados em legislação própria.

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

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

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*

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

*III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens*

*móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*

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

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

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

*VII - das despesas com brindes.*

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

*§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*

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

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

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

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

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

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

*(destacamos)*

O próprio v. Acórdão recorrido já afastou o art. 13, acima colacionado, como fundamento para a manutenção da exigência de adição do ágio. Mas, mesmo assim, registre-se que não há dúvidas que esta dedução fiscal não está registrado nas *hipóteses* específica de tal dispositivo.

Acima de qualquer questionamento, resta certo que não existe identidade jurídica pressuposta entre o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL, pois, simplesmente, assim não

determinou o Legislador no art. 2º da Lei nº 7.689/88 ou em qualquer outra regra delineadora dos critérios material (ou até *tatbestand*) e quantitativo, próprios dessa Contribuição Social em comento.

Além disso, mesmo considerando que ambas bases tributáveis têm origem *aritmética* nos primordiais *resultados* contábeis percebidos pelas entidades, todos os ajustes, adições e exclusões devem ser expressamente trazidos em legislação própria, pertinente, textualmente direcionada à CSLL – ou, da mesma forma, apenas ao IRPJ. Nesse sentido, confira-se o comentário do Professor Ricardo Mariz de Oliveira<sup>2</sup> sobre o tema:

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

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

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

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

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

Tal entendimento encontra-se estampado no v. Acórdão nº 1402-003.858, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Evandro

---

<sup>2</sup> *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo : Quartier Latin, 2008. p. 976.

Correa Dias, publicado em 21/06/2019, onde se estabeleceu que *como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.*

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

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

Nessa linha, em termos mais abstratos e em primeiro lugar, na medida que a despesa do ágio, na compra da participação societária, foi incorrida (fato não questionado agora, 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 art. 299 do RIR/99, *atual* art. 311 do RIR/18.

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

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

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, são *requisitos* legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repita-se: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o *lucro*, percebido pela entidade empresarial, antes dos ajustes legais, para fins fiscais.

Endossando tal posição, consta o seguinte do v. Acórdão n.º 9101-002.310, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, de redatoria do I. Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo, publicado em 08/06/2016 (*paradigma* utilizado para o acatamento deste *Apelo*, ora sob escrutínio):

*Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.*

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

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

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

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

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

No presente caso, uma vez que o próprio v. Acórdão recorrido, em relação à materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, **nada lhes**

**questionou** (não podendo haver *reformatio in pejus*), não existem fundamentos legais válidos e **propriamente aplicáveis** para motivar a adição 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 *a quo*) e, principalmente, que o ágio 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.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão n.º 1302-002.626, para cancelar, derradeiramente, o lançamento de ofício em relação à adição dos valores de ágio à base de cálculo da CSLL e determinar o retorno dos autos à C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, para a prolação de novo Acórdão, complementar, referente apenas e exclusivamente à análise dos elementos probantes, apresentados antes e junto com o Recurso Voluntário, limitados aos termos prevalentes do conhecimento da *primeira* matéria deste *Apelo*, em relação à glosa das despesas deduzidas sob a rubrica de “*outras despesas não operacionais*”.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

## **Voto Vencedor**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial do sujeito passivo. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso especial não deveria ser conhecido na parte em que, na primeira matéria, pretende a apreciação dos documentos de e-fls. 907/909.

De fato, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial sob o título “Da violação do princípio da verdade material”, a Contribuinte se reporta à infração de *glosa de despesas não comprovadas, todas registradas na conta contábil n.º 71010006, denominada “Outras Despesas não Operacionais”*, e consigna que *com relação ao tais despesas comprovadas no Recurso Voluntário, a turma julgadora, embora tenha reconhecido que elas ocorreram, optou por desconsiderá-las, mantendo a autuação neste ponto em virtude da preclusão do direito de juntar provas ter ocorrido na fase de impugnação*.

Contudo, o voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Luis Tadeu Matosinho Machado, distingue em dois grupos as provas referidas acerca desta glosa:

1. Da glosa de despesas não comprovadas (IRPJ/CSLL):



A fiscalização identificou diversos lançamentos na conta contábil n.º 71010006, denominada "Outras Despesas não Operacionais" que não tiveram sua comprovação apresentada pela contribuinte, ora recorrente.

A fiscalizada alega que se tratam de meros lançamentos de ajustes para reclassificação contábil, que embora contabilizadas como despesas não operacionais, seriam, na verdade operacionais e perfeitamente dedutíveis.

Afirma que a simples observação das contrapartidas dos ajustes contábeis realizados denotaria sua natureza como despesas operacionais e que a fiscalização não se aprofundou na análise de tais despesas antes de glosá-las.

Sustenta também que a fiscalização não teria indicado a base tributável, tal como exige o art. 142 do CTN e traz comprovantes, a título exemplificativo, de algumas situações.

Entendo que não assiste razão à recorrente quanto à consistência do lançamento.

Com efeito, independentemente da classificação adotada é certo que incumbe ao contribuinte fazer prova das despesas escrituradas. A escrituração contábil faz prova a favor do sujeito passivo desde que suportada por elementos de comprovação dos fatos nela registrados. Esta é a inteligência do art. 923 do RIR/1999, verbis:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).

O ônus da prova no sentido de comprovar a falta de autenticidade da comprovação eventualmente apresentada é do Fisco, mas incumbe ao sujeito passivo o ônus inicial de apresentar os comprovantes dos fatos escriturados.

No presente caso o contribuinte devidamente intimado limitou-se a ponderar que se tratavam de lançamentos de ajustes transitórios, que não impactariam no resultado apurado, vez que já estavam registrados em outras contas de despesas.

Ora, tanto os lançamentos originais das despesas quanto os ajustes de lançamentos feitos devem ser objeto de comprovação pelo contribuinte, o que vai muito além da mera prestação de esclarecimentos.

No caso concreto, a recorrente se limitou a justificar genericamente algumas situação que teriam baseado os lançamentos, identificando contrapartidas mas nada apresentou de elemento de comprovação das despesas.

Ora, em sendo assim, não há que se cogitar de falta de determinação da matéria tributável por parte da autoridade fiscal, pois esta é claramente identificada no Termo de Verificação Fiscal que indicou os diversos lançamentos de despesas efetuados na conta contábil 71010006, cuja comprovação não foi apresentada pelo contribuinte, e efetuou sua glosa das bases de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL.

Em seu recurso voluntário, a recorrente traz "a título exemplificativo", cópias de fichas do Razão e de notas fiscais visando a comprovar alguns dos lançamentos relacionados ao pagamento de honorários advocatícios que integravam as despesas glosadas relativas ao ano-calendário 2010.

Os documentos anexados às fls. 897 a 906, embora sejam cópias de baixa qualidade, aparentam ser coincidentes em data e valor com os lançamentos indicados nas três últimas linhas da tabela 3 do TVF (fls. 831), conforme reproduzido no recurso e transcrito no relatório deste acórdão.

É exatamente o tipo de prova que incumbia ao contribuinte ter apresentado à fiscalização durante o procedimento fiscal, para demonstrar a lisura de cada um dos lançamentos contábeis questionados pelo Fisco. Não obstante, não o fez, nem em sede de impugnação.

Sua apresentação neste momento processual se revela tardia.

O Decreto n.º 70.235/1972, determina em seu art. 16, § 4º que o sujeito passivo deve apresentar as provas de suas alegações no momento da impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses nele previstas, verbis:

Art. 16. [...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Não obstante parte da jurisprudência deste CARF tenha acolhido, em determinadas situações, as provas apresentadas em sede de recurso voluntário que visem a comprovar as alegações trazidas na impugnação, em homenagem ao princípio da verdade material, entendo que, desta feita, tal princípio não se aplica.

Note-se que além não apresenta-las à autoridade fiscal durante o procedimento e sequer indica-las na impugnação, a recorrente, embora tenha protestado pela apresentação de novos elementos ainda na impugnação (fls. 757) o que se repetiu no recurso voluntário (fls. 867), não o fez, limitando-se a trazer argumentos visando a desqualificar o procedimento fiscal.

Assim, não configurada nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, ocorreu a preclusão do seu direito a apresenta-las.

Aliás, nesse sentido é o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verbis:

Acórdão n.º 9101-00.279, de 24/08/2009

#### PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO.

Não se admite a juntada de documentos peticionada após a impugnação, ainda que em momento anterior à decisão de primeira instância, quando o sujeito passivo não demonstra se enquadrar em quaisquer das hipóteses de que trata o § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, sobretudo quando não houve qualquer motivação para a juntada intempestiva, quando na impugnação apenas alega ofensa ao princípio da verdade material, sem demonstrar como e em que sentido ocorreu tal ofensa, e quando a Fiscalização efetuou reiteradas intimações para que justificasse as diferenças apuradas.

Melhor sorte não se reserva aos documentos de fls. 907/909, concernentes à Ata de Reunião de Diretoria da recorrente, na qual se teria decidido pelo fechamento de loja filiais da recorrente o que justificaria os lançamentos que se refeririam a baixa de fundos de comércio ou de despesas pré-operacionais de filiais que não prosperaram, mas que sequer correlaciona.

A recorrente cita, exemplificativamente, na impugnação e recurso situações de encerramentos de lojas no município de São Paulo em face de nova lei de zoneamento, mas a ata trazida aos autos se refere ao fechamentos de lojas em Curitiba/PR, Joinville/SC e Brasília/DF.

Assim, neste caso, além de serem genéricas as alegações, não são devidamente suportadas por documentos hábeis.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

A objeção, portanto, à apreciação de documentos trazidos apenas em recurso voluntário, mas dos quais a Contribuinte antes já dispunha, se limita aos documentos de fls.

897/906, em face dos quais o Colegiado *a quo* interpreta o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 de forma divergente dos paradigmas, que admitem a apreciação sem ressalva desta verificação específica.

Já os documentos de fls. 907/909 foram rejeitados com base em fundamento autônomo, não enfrentado no recurso especial nem alcançado pelo paradigma admitido para caracterização da divergência: a Ata de Reunião de Diretoria trazida pelo sujeito passivo não refere os fatos que deveriam ser provados para reverter a glosa de despesas. As alegações a eles referentes seriam, assim, genéricas e dissociadas de documentação hábil.

Estas as razões para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte relativamente à primeira matéria submetida a este Colegiado, limitando a análise à preclusão apontada para os documentos de fls. 897/906.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para negar provimento ao recurso especial da Contribuinte relativamente à pretensão de apreciação, pelo Colegiado *a quo*, dos documentos de fls. 897/906, porque adota parâmetros mais estreitos para admissibilidade de juntada de provas depois da impugnação, ainda que por ocasião da interposição de recurso voluntário.

Registre-se que este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do ex-Conselheiro André Mendes de Moura em favor da apreciação de provas trazidas em recurso voluntário que dialogam com a decisão recorrida, como é exemplo o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.927:

[...]

Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

(...)

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Grifei)*

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R\$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

A legislação processual, portanto, traz regramento específico para o tema, e a admissibilidade de provas a qualquer momento pode ensejar a negativa de sua vigência.

No presente caso, o recurso voluntário foi interposto em 05/07/2016 e o voto condutor do acórdão recorrido negou-lhes apreciação porque não apresentada qualquer justificativa para sua apresentação tardia, observando que os documentos deveriam ter sido apresentados à autoridade fiscal para comprovação das despesas questionadas, mas não foram, sequer, juntados à impugnação.

Embora não haja, aqui, objeção específica à apresentação de novas razões acerca dos valores discutidos, importa recordar outra manifestação recente deste Colegiado, admitindo

a inovação de argumentos em recurso voluntário na forma assim exposta no voto vencedor lavrado por esta Conselheira no Acórdão n.º 9101-004.599<sup>3</sup>

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

---

<sup>3</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguiu-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da DIPJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os

rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado *a quo* deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido.

Assim, o Decreto n.º 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mormente quando se admite, nesta fase recursal, a contraposição de *atos ou razões* trazidas aos autos na decisão de 1ª instância.

Quanto à apresentação de provas tardias, inclusive depois de vencido o prazo recursal, esta Conselheira recentemente relativizou esta objeção, diante de circunstâncias específicas, nos termos do seguinte voto declarado no Acórdão n.º 9101-004.563<sup>4</sup>, proferido na sessão de 3 de dezembro de 2019:

Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de dar provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos documentos apresentados depois do recurso voluntário em razão das circunstâncias específicas, presentes nestes autos, a seguir relatadas.

---

<sup>4</sup> 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, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Divergiram na matéria os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo e votaram pelas conclusões da Conselheira Cristiane Silva Costa (relatora) os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada).

O litígio em questão tem origem em Declarações de Compensação – DCOMP transmitidas pela Contribuinte a partir de 13/01/2006, tendo por objeto saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005. Em 10/06/2010 a autoridade fiscal iniciou o procedimento de conferência de referido direito creditório, intimando o sujeito passivo a apresentar elementos de sua escrituração contábil com vistas a confirmar o oferecimento, à tributação, as receitas vinculadas às retenções na fonte deduzidas na apuração do saldo negativo. (e-fls. 11/13). A Contribuinte apresentou documentos solicitados, mas de forma incompleta, o que ensejou a intimação de 13/07/2010, exigindo a sua complementação (e-fls. 210/212). A Contribuinte, depois de requerer prorrogação de prazo, apresentou outros documentos, mas seguiu-se nova intimação, em 13/10/2010, para reposta em 5 (cinco) dias úteis, exigindo esclarecimentos acerca de receitas financeiras, bem como de outros itens redutores do lucro tributável, nos seguintes termos (e-fls. 406/408):

**CONTA CONTÁBIL 33200000 — Juros de Aplicação Financeira:**

1. Em relação aos valores escriturados na Conta Contábil "33200000 — Juros de Aplicação Financeira" relativa ao ano-calendário de 2005, apresentar planilhas individualizadas por fonte pagadora e por mês (uma planilha para cada fonte pagadora constante da referida conta 33200000 ) contendo no mínimo: Nome e CNPJ da fonte pagadora dos rendimentos, mês em que o rendimento foi auferido e valor do rendimento mensal reconhecido;

**VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS:**

2. Apresentar quadro demonstrativo das Variações Cambiais Ativas e Passivas elaborado conforme modelo que segue em anexo, individualizado por operação sujeita às variações cambiais (um quadro demonstrativo para cada direito/obrigação sujeito às variações cambiais), onde estejam detalhadas as variações incorridas e as variações liquidadas desde a data de aquisição do direito/obrigação em moeda estrangeira até 31/12/2005;

3. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem a aquisição de cada direito/obrigação citado no item 2 acima sujeito às variações cambiais, nos quais se possa verificar a respectiva data de aquisição e valor original da aquisição em moeda estrangeira;

4. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem as liquidações das operações sujeitas a variações cambiais ocorridas no ano-calendário de 2005 cujos valores foram declarados nas Linhas 09 e 32 das Ficha 09A (Linhas "Variações Cambiais Ativas — Operações Liquidadas" e "Variações Cambiais Passivas — Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada em 13/12/2007;

5. Apresentar documentos que comprovem que os valores das variações cambiais passivas deduzidas do lucro real relativo ao ano-calendário de 2005 através da Linha 32 da Ficha 09A da mesma DIPJ (Linha "Variações Cambiais Passivas – Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") foram devidamente adicionados ao lucro real de ano(s) anterior(es), acompanhados das respectivas Demonstrações do Lucro Real onde constem tais adições;

**Linha "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS":**

6. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R\$939.262.393,22 declarado na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 13/12/2007), contendo no mínimo a descrição de cada despesa, mês em que incorrida e seu respectivo valor;

7. Apresentar documentos que comprovem a incorrência das despesas citadas no item 6 acima compatíveis em data e valor com as informações declaradas na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;



## Linha "OUTRAS EXCLUSÕES":

8. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R\$246.697.059,26 declarado na Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 13/12/2007), contendo no mínimo a descrição e valor de cada exclusão, o mês de ocorrência e o dispositivo legal em que a mesma se fundamentou;

9. Apresentar documentos suficientes que justifiquem e comprovem as exclusões do lucro real procedidas através da citada Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

10. DEMAIS ESCLARECIMENTOS QUE ENTENDER NECESSÁRIOS À ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO ENVOLVIDO E DAS PLANILHAS E DOCUMENTOS APRESENTADOS.

Em 21/10/2010 a autoridade fiscal concedeu prorrogação de *no máximo mais 20 (vinte) dias a serem contados a partir de 25/10/2010* (e-fl. 514/515) e em 23/11/2010 a Contribuinte apresentou a resposta fls. 516/2133. Em 09/12/2010 a autoridade fiscal lavrou o Despacho Decisório no qual apontou a insuficiência das provas apresentadas, em especial no que se refere à demonstração das variações cambiais segundo o regime de caixa previsto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35 e à apresentação de documentos em língua estrangeira, além da indicação de documentos concernentes a perdas nas operações de *swap* como representativos de variações cambiais, e outras deficiências em relação a despesas financeiras e exclusões. Ao final, recompôs o IRPJ devido no ano-calendário 2005 com a adição das parcelas consideradas intimadas e não comprovadas ("Variações Cambiais Passivas das Operações Liquidadas", "Outras Exclusões" e "Outras Despesas Financeiras"), e também glosou retenções na fonte não comprovadas, do que resultou o não reconhecimento da totalidade do direito creditório e a não homologação das compensações declaradas (e-fls. 2189/2218).

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte requereu perícia, apresentando quesitos e indicando perito, mas em 28/04/2011 a autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido de diligência por entender que caberia ao sujeito passivo a comprovação documental dos valores questionados e, embora admitido parte dos documentos apresentados, não apurou saldo negativo e manteve o não reconhecimento do direito creditório.

O recurso voluntário é interposto em 07/06/2011 e, novamente, afirmou a necessidade de produção de prova pericial, formulando quesitos e indicando perito. Em 09/12/2015 a Contribuinte juntou informações resultantes da perícia realizada nos itens questionados pela autoridade fiscal, acompanhadas de Parecer Técnico datado de 15/04/2015, acompanhado de 24 (vinte e quatro) anexos, integrados ao arquivo não paginável de e-fl. 2841. O recurso voluntário, porém, foi apreciado em 14/02/2017 sem o exame desses documentos.

Nota-se, de todo o exposto, que iniciado o procedimento fiscal de verificação do direito creditório cerca de 4 (quatro) anos depois da apresentação da primeira DCOMP, a autoridade fiscal somente passou a exigir demonstração de despesas e exclusões em 13/10/2010 para na sequência, em menos de 2 (dois) meses, decidir pelo não reconhecimento do direito creditório. Indeferindo o pedido de perícia, a autoridade julgadora decidiu o litígio em 4 (quatro) meses e, em consequência, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário em 6 (seis) meses do despacho decisório, novamente protestando por perícia. Ao final, cerca de 4 (quatro) anos depois, apresenta o resultado do trabalho pericial realizado enquanto o recurso voluntário aguardava julgamento.

De outro lado, o exame da resposta apresentada pela Contribuinte durante o procedimento fiscal (e-fls. 516/2133), bem como o resultado da perícia contratada (arquivo não paginável de e-fl. 2841), deixam patente a complexidade dos fatos cuja prova é exigida nestes autos. Ainda que se trate de informações de base da

contabilidade, acerca das quais poder-se-ia invocar o dever do sujeito passivo mantê-los em ordem e boa guarda para apresentação imediata às autoridades fiscais, os registros em questão decorrem de liquidação financeira, cuja comprovação se dá por meio do exame dos termos dos contratos firmados e das oscilações da moeda ou do mercado financeiro, a exigir significativo empenho para correlação dos fatos com os registros contábeis e, para além disso, com as adições e exclusões para determinação do lucro real. Logo, não se vislumbra desídia do sujeito passivo em não ter produzido a prova por ocasião da manifestação de inconformidade ou do recurso voluntário, mormente tendo em conta que foi requerida perícia para verificação destas informações junto à sua escrituração.

É certo que o sujeito passivo somente apresentou as provas 4 (quatro) anos depois da interposição do recurso voluntário. Contudo, fato é que elas foram apresentadas 2 (dois) anos antes do julgamento do recurso. Em tais circunstâncias é razoável supor que, diante da demora do julgamento do recurso, o sujeito passivo reputou mais seguro contratar a perícia requerida no recurso voluntário, correndo o risco de seu resultado não ser produzido a tempo de o recurso voluntário ser julgado. Porém, logrou juntar os elementos muito antes disso, antes mesmo de o processo estar distribuído para o Conselheiro Relator do acórdão recorrido – vez que o prazo para inclusão dos processos sorteados em pauta é de 180 (cento e oitenta) dias –, inexistindo razão, assim, para se negar a esta prova o mesmo efeito que teria a sua juntada alguns meses depois da interposição do recurso voluntário.

Assim, embora interprete com mais rigor o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, entendo que a complexidade da prova exigida do sujeito passivo e o rápido trâmite do processo administrativo até a interposição do recurso voluntário, associado aos pedidos de perícia reiterados em manifestação de inconformidade e em recurso voluntário, impõem que seja DADO PROVIMENTO ao recurso especial para apreciação das provas juntadas cerca de 2 (dois) anos do julgamento do recurso voluntário.

Nestes termos, ainda que ausente justificativa expressa para a apresentação tardia da prova, é possível concluir, a partir de suas características, que sua admissibilidade não está vedada na legislação processual administrativa.

Fixadas estas premissas, passa-se ao caso concreto.

As provas apresentadas em 05/07/2016 foram identificadas como *cópias de fichas do Razão e de notas fiscais visando a comprovar alguns dos lançamentos relacionados ao pagamento de honorários advocatícios que integravam as despesas glosadas relativas ao ano-calendário 2010*, as quais, *embora sejam cópias de baixa qualidade, aparentam ser coincidentes em data e valor com os lançamentos indicados nas três últimas linhas da tabela 3 do TVF (fls. 831)*.

Trata-se, portanto, de documentos que deveriam estar sob guarda do sujeito passivo como suporte de sua escrituração, sendo que nenhum evento excepcional foi apresentado acerca dos itens glosados, apesar das intimações dirigidas ao sujeito passivo em 27/03/2014, 13/05/2014, 26/06/2014 e 02/08/2014, e de todas as extensões de prazo de atendimento concedidas pela autoridade fiscal. Em 21/11/2014, mais uma vez, a Contribuinte nada fez ao apresentar a impugnação ao lançamento formalizado, apenas deduzindo alegações e protestando pela juntada posterior de documentos, que não implementou até a decisão de primeira instância proferida em 30/05/2016, e limitando-se a trazer registros precários no recurso voluntário em 05/07/2016.

Assim, distintamente das circunstâncias verificadas no caso tratado no Acórdão nº 9101-004.563, também tratando de informações de base da contabilidade, acerca das quais cabe invocar o dever do sujeito passivo mantê-los em ordem e boa guarda para apresentação imediata às autoridades fiscais, não se vê qualquer justificativa para a tardia conduta do sujeito passivo,

restando evidente sua desídia em provar, por ocasião da impugnação, os fatos que não logrou demonstrar no curso do procedimento fiscal, apesar das sucessivas prorrogações de prazo que lhe foram concedidas.

Assim, na linha interpretativa adotada por esta Conselheira acerca do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, as características da prova exigida do sujeito passivo e da sua conduta ao longo do procedimento fiscal e do contencioso administrativo, impõem que seja NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial, validando-se a decisão recorrida quanto à negativa de apreciação dos documentos de e-fls. 897/906.

Ainda no mérito, a divergência desta Conselheira também foi manifestada quanto à dedutibilidade da amortização de ágio na apuração da CSLL, na hipótese em que a autoridade fiscal exige a adição de tais amortizações registradas enquanto o investimento correspondente subsiste no patrimônio da au tuada. Em tal contexto, antes de se exigir determinação legal de adição, constata-se que não há autorização legal para sua dedução no lucro líquido, referência inicial da apuração da CSLL.

Antes, porém, registre-se que a maioria deste Colegiado já manifestou entendimento divergente daquele adotado pelo I. Relator, como bem espelha o voto do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, condutor do Acórdão nº 9101-003.005<sup>5</sup>:

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.

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

---

<sup>5</sup> 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, Livia 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.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Primeiro: ora, se o Decreto-lei n.º 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 n.º 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 n.º 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:

*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.

E, quanto à objeção inicialmente referida, foi ela erigida por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.895:

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 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:

[...]

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;

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 n.º 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 n.º 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM n.º 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM n.º 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 n.º 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 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.**

[...]

**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 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)

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 provisão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Estas as razões, portanto, para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

**EDELI PEREIRA BESSA**