



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.002842/2008-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.476 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente INVESTLUZ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

CSLL. AJUSTES PRÓPRIOS DO IRPJ. NÃO APLICAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. POSSIBILIDADE.

IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios - ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo.

Assim, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins de CSLL no ano-calendário de 2003, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de retorno dos autos à unidade preparadora e, quanto ao mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que lhe negavam provimento, sendo pela adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Fortaleza, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ano-calendário de 2003, no valor total de R\$ 980.766,63, com imputação de multa de 75%.
2. A motivação para o lançamento de ofício decorre da falta de adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente à amortização de ágio em investimentos, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/10) e Representação Fiscal (fls. 13/14).
3. Em impugnação (fls. 30/52), o sujeito passivo alegou decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 03.03.2003, em razão do lançamento ter ocorrido em 03.03.2008, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN); quanto ao mérito, alegou que tem origem em pagamento recebido da sociedade controlada COELCE, através do procedimento contábil de “desdobramento e resgate de ações”, e que o recebimento tem caráter de dividendos; que a infração pela não adição na base de cálculo da CSLL decorreu de entendimento equivocado, posteriormente rechaçado pelo CARF; que a adoção de forma analógica da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) para a CSLL só pode ser para favorecer o contribuinte (art. 108, do CTN).
4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 132/137) para rejeitar a preliminar de decadência; ainda em preliminar, informou a autoridade julgadora de primeira instância que o litígio não guarda relação com o PAF nº 10380.012954/2006-95, pois a lide posta nesse processo, delineada inicialmente pelo lançamento de ofício, diz respeito exclusivamente a não adição do valor de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL; quanto ao mérito, que a lógica de apuração do lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSLL observa os mesmos critérios do IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, Lei nº 9.065, de 1995) e, quanto ao

ágio, a obrigatoriedade de adição tem uma justificativa econômica, que decorre da aquisição de um investimento por uma quantia superior ao seu valor patrimonial, quando ocorre a amortização, faz-se necessário um ajuste na escrituração fiscal, por meio da adição do valor para restabelecer o resultado isento de interferência daquela dedução. Que o lançamento referente à CSLL AC 2001 foi confirmado pelo CARF (Acórdão nº 1202-00.461). A referida decisão foi materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO. CSLL.

A amortização do ágio decorrente de investimento avaliado pelo patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 144/183), a Recorrente peticiona em preliminar às razões recursais que os autos sejam remetidos à autoridade preparadora para que “chame o feito à ordem para ajustar de ofício o seu julgado, afastando a equivocada alegação do contribuinte, quanto à operação de resgate e desdobramento de ações”, em relação ao mérito sobre o qual versa o litígio, alega que a Secretaria da Receita Federal, com base na IN SRF nº 390, de 2004, tentou equiparar as apurações da CSLL e o IRPJ, alega que o lançamento foi efetuado com base em norma do IRPJ, art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99), fato violaria o princípio da estrita legalidade; que não se pode determinar a adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL se não houver expressa disposição legal, sob pena de exigir tributo via analogia, que vedado (art. 108, CTN). Requer a reforma do r. Acórdão e o cancelamento da exigência.

6. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

7. O sujeito passivo foi cientificada da decisão de primeira instância em 20.03.2013, conforme Aviso de Recebimento (fls. 142), assim, o Recurso Voluntário, juntado aos autos em

19.04.2013, conforme carimbo apostado na primeira página da peça recursal (fls. 145), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar sobre retorno dos autos à unidade preparadora

8. Em petição preambular às razões recursais, pugna a Recorrente para que “chame o feito à ordem para ajustar de ofício o seu julgado, afastando a equivocada alegação do contribuinte, quanto à operação de resgate e desdobramento de ações”.

9. Tal medida saneadora não se faz necessária. Em que pese na impugnação constar extensa argumentação sobre matéria estranha, foram, também, desenvolvidos os argumentos quanto ao mérito de que trata o presente processo, que se refere exclusivamente sobre a não adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2003, conforme item II.2.b da peça de impugnação, denominado *“Impossibilidade de tributação da amortização do ágio pela CSLL. Ausência de estrita previsão legal. Ilícitude na tributação por mera analogia.”*

10. Os referidos argumentos foram objeto de deliberação pela autoridade julgadora de primeira instância, que não os acolheu, e, serão neste momento processual objeto de reanálise.

11. Assim, como não se vislumbra qualquer prejuízo à Recorrente no que diz respeito a infração consubstanciada no auto de infração, impugnação e julgamento de primeira instância, rejeita-se o pedido de retorno dos autos a autoridade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal.

Mérito

12. O sujeito passivo levou a resultado despesa com amortização de ágio e adicional, para fins de apuração do Lucro Real e pagamento do IRPJ, mas não o fez para fins de apuração da CSLL. No ano-calendário 2003, o valor levado a despesa com amortização de ágio foi de R\$ 23.718.085,68, que após compensação de base de cálculo negativa, resultou numa base de cálculo para lançamento do valor de R\$ 4.682.223,63.

13. Ressalte-se que não há discussão sobre a necessidade de adição do ágio para fins do IRPJ, que foi feito de forma espontânea pelo sujeito passivo.

14. Entende a Recorrente que o fundamento da exigência tem como base norma aplicada exclusivamente ao IRPJ, art. 391 do então RIR/99, e na ilegal aplicação dessa norma para fins de apuração da CSLL, por força da IN SRF nº 390, de 2004.

15. A Decisão recorrida concluiu que, com base no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, são válidas as orientações contidas na IN SRF nº 390, de 2004, em especial aquelas destinadas ao tratamento do ágio e sua amortização, que são as mesmas aplicadas ao IRPJ (art. 384 e seguintes do então RIR/99).

16. A autuação teve como fundamento os art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Lei nº 7.689, de 1988

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 n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

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

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 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 n 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 n 8.034, de 1990)

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei. (redação original e vigente à época dos fatos – AC 2003)

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento). (Vigente no ano-calendário 2003 e posteriormente revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

17. O tema, adição de parcela deduzida do lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL tem demandando acalorados debates no âmbito do CARF.

18. Os que defendem a posição de impossibilidade de adição, no caso da amortização do ágio, fundamentam sua posição no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que excepcionaria das regras do IRPJ, a base de cálculo para fins de determinação da CSLL. Transcreve-se o referido dispositivo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo** e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

19. Como referido, o art. 2º, § 1º, letra “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, que fundamenta o lançamento, versa sobre a neutralização dos resultados de investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP), das provisões não dedutíveis para fins de determinação do

lucro real e do recebimentos de lucros ou dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

20. Por sua vez, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, criou novo benefício tributário ao permitir a dedutibilidade da amortização do ágio para fins fiscais nos casos de confusão patrimonial entre companhias investida e investidora:

Art. 7º 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:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

21. A existência da amortização do ágio decorre da lei societária, que prevê a amortização (ou registro como resultado do exercício) quando for realizado a motivo que ensejou seu pagamento (art. 248, III, da Lei nº 6.404, de 1976).

22. Os art. 20 e art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, disciplinam para fins tributários os critérios de contabilização do ágio ou deságio previstos na Lei da S/A, que foram reproduzidos no então RIR/99:

Art. 385. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

[...]

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

23. Ou seja, o art. 391 do então RIR/99 determinava que os ajustes para mais ou para menos dos valores decorrentes de aquisição de investimento avaliado pelo MEP sejam neutralizados na medida da sua realização para fins de determinação do Lucro Real.

24. Em síntese, tem-se que as disposições do então RIR/99, com substrato no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, tratam sobre a forma de contabilização de ágio em investimentos avaliados pelo MEP e, na hipótese de amortização desse ágio, de como será efetuada a neutralização para fins de determinação do lucro real até que ocorra a liquidação do investimento. Ou seja, para haver a neutralização para fins de apuração do lucro real é imprescindível que tenha ocorrido a amortização do ágio.

25. Por sua vez, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, criou um benefício de amortização do ágio para 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 1977. Ao permitir que o referido ágio **seja amortizado nos balanços correspondentes à apuração de lucro real**, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, o referido dispositivo permitiu a amortização inclusive nos casos que não há alienação, isto é, **criou uma causa de amortização não prevista na lei societária**.

26. Poder-se-ia dizer que não há previsão para dedução da CSLL, sobretudo porque o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, prevê que a contribuição tem base de cálculo distinta do IRPJ e o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, refere-se aos balanços correspondentes à apuração de lucro real.

27. Retomando-se à base de cálculo da CSLL, a mesma tem como ponto de partida o lucro líquido conforme estabelecido na lei comercial (art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689, de 1988). O art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das S/A, determina o lucro líquido como resultado das seguintes parcelas:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (g.n.)

28. O lucro líquido é sensibilizado pelo resultado do MEP, cuja contabilização é disciplinada no art. 248 da Lei das S/A:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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.

29. Na mesma linha é o §1º do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

30. Os art. 22, art. 23 e art. 24 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei das S/A, disciplinou os investimentos avaliados pelo MEP para fins tributários:

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

Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, **e não influenciarão as contas de resultado** (redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014).

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014).

[...]

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 **não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014). (g.n.)

31. Resta evidente que o objetivo do art. 23 e art. 25 é o de adaptar para fins tributários o lucro líquido apurado com base na lei comercial, portanto quando uma pessoa

jurídica auferir lucros ou dividendos de investimento avaliado pelo MEP não são computados para fins do IRPJ e tampouco se cogita que tais parcelas devam ser acrescidas a base de cálculo da CSLL, pois o objetivo é neutralizar qualquer evento decorrente dessas participações societárias.

32. Trata-se de corolário da regra de contabilização, com base na lei societária, eliminar os registros de investimentos avaliados pelo MEP, aplicando-se tais efeitos que aumentem ou diminuam o lucro líquido da companhia.

33. É absolutamente anacrônico, sob o ponto de vista da ciência jurídica, aplicar o método de interpretação literal aos art. 23 e art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pois resultado dessa interpretação poderia resultar na absurda hipótese de se exigir a CSLL em razão ajustes positivos de investimentos avaliados pelo MEP.

34. Registre-se, a regra dos dispositivos trazidos pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, é a neutralidade do MEP e seus desdobramentos para fins de determinação do lucro tributável, razão pela qual a expressão “não serão computadas na determinação do lucro real” deve ser lido como consta no art. 22, ou seja, “não influenciarão as contas de resultado”.

35. Os efeitos do ágio e do deságio só produzem resultado para fins tributários, seja para o IRPJ ou para a CSLL, quando da alienação ou liquidação do investimento para fins de determinação de ganho de capital, conforme art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

II - de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte, conforme previsto no art. 25 deste Decreto-Lei; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014.

§ 2º Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

36. Conclui-se, portanto, que a indedutibilidade do ágio para fins de determinação da base de cálculo da CSLL decorre da consequência lógica de neutralidade dos efeitos dos investimentos avaliados pelo MEP. A neutralidade dos efeitos do MEP constam expressamente no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que é fundamento para o lançamento.

37. Mesmo entendimento foi o efetuado pela 2ª Turma desta 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.

Equivoca-se o lançamento que considera a despesa de amortização do ágio como despesa com provisão, pois o ágio é a parcela do custo de aquisição do investimento (avaliado pelo MEP) que ultrapassa o valor patrimonial das ações, o que não se confunde com provisões - expectativas de perdas ou de valores a desembolsar.

[...]

(Acórdão nº 1302-001.170, relator Alberto Pinto Souza Junior, sessão em 11.09.2013)

38. Destaca-se, pela absoluta pertinência temática, o seguinte excerto do voto:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

39. Na mesma linha, o Acórdão da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

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

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

(Acórdão nº 9101-006.254, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 10.08.2022)

40. Por todo o exposto, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo, mas de aplicar os critérios de neutralidade em relação aos efeitos dos investimentos registrados pelo MEP na contabilidade efetuada com base na lei comercial.

41. A IN SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização, nos investimentos avaliados pelo MEP.

42. Dessa forma, correta a exigência fiscal de adição do valor excluído a título de amortização de ágio realizado em razão de receitas com desdobramento de ações da companhia investida.

Conclusão

43. Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de retorno dos autos à unidade preparadora e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

Voto Vencedor

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Redatora designada

Com todas as vênias ao I. Relator, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, houve empate no colegiado com relação à adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio. Diante disso, em razão da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, o processo administrativo foi resolvido favoravelmente ao contribuinte, nos termos a seguir.

O ágio é uma das parcelas que compõem o custo do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial (“MEP”). Tanto é assim que o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, na redação vigente à época dos fatos, estabelecia que, por ocasião da aquisição de participação societária relativa a investimento avaliado pelo MEP, o contribuinte deveria desdobrar o custo de aquisição em (i) valor do patrimônio líquido; e (ii) ágio ou deságio.

O ágio era, então, definido como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da empresa adquirida e poderia ter por fundamento (a) o valor de mercado de bens do ativo da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade (“mais-valia de ativos”); (b) o valor da rentabilidade futura da investida, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (“goodwill”); e (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

À época, o art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estabelecia que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não seriam computadas na determinação do lucro real, ressalvada a possibilidade de o ágio ou deságio compor o valor contábil para fins de apuração do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento, nos termos do art. 33 da referida norma, ainda que tivesse sido amortizado na escrituração contábil do contribuinte. Confira-se:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33 (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014). (g.n.)

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

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979)

III - Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730/1979

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

Veja-se que, enquanto o investimento fosse mantido pela controladora ou coligada, qualquer alteração no valor do ágio em razão das regras contábeis não podia, por expressa determinação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977, afetar o lucro real do período, de forma que, caso o ágio fosse deduzido na apuração do lucro contábil, deveria ser adicionado na apuração do **lucro real**. Além disso, ainda que o ágio tivesse sido totalmente amortizado na contabilidade, o seu montante compunha o custo de aquisição do investimento para fins de apuração do ganho de capital. Portanto, não há dúvidas de que a amortização contábil do ágio era completamente neutra para fins de apuração do **lucro real**.

A amortização fiscal do ágio somente era permitida na eventualidade de uma operação de incorporação, fusão ou cisão envolvendo a controladora e a controlada ou as coligadas – hipótese na qual o ágio com base em expectativa de rentabilidade futura poderia ser amortizado na apuração do **lucro real** à razão de 1/60 ao mês, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, abaixo:

Art. 7º 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:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2 do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração. (g.n.)

Portanto, a lógica da dedutibilidade do ágio com base em expectativa de rentabilidade futura, **na apuração do IRPJ**, era a seguinte: (i) **na aquisição do investimento** em controlada ou coligada, o custo do investimento seria desdobrado, sendo o ágio uma das parcelas que compõem o custo, não produzindo efeitos tributários nesse momento; (ii) **na manutenção do investimento** em controlada ou coligada, eventuais alterações contábeis no valor do ágio não afetariam o lucro real, de forma que, caso o ágio fosse deduzido na apuração do lucro contábil, deveria ser adicionado na apuração do IRPJ; (iii) **na alienação ou liquidação do investimento**, o ágio seria considerado na apuração do ganho ou perda de capital (ainda que, contabilmente, tivesse sido baixado); e (iv) **na incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida**, o ágio poderia ser amortizado na apuração do lucro real à razão de 1/60 ao mês.

No que se refere à **apuração da CSLL**, que é objeto da presente controvérsia, não havia determinação legal de qualquer ajuste fiscal ou previsão de neutralidade fiscal em relação à contabilidade. E, como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais¹, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios – ainda que, por vezes, coincidentes – para apuração das respectivas bases de cálculo. Tanto é assim que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê, expressamente, que se aplicam à CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) **mantidas a base de cálculo** e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

A própria Receita Federal, ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 198/2014, que trata da equiparação da base de cálculo do IRPJ à da CSLL para fins de dedução das perdas em operações realizadas no mercado de renda variável, afirmou o seguinte:

7. Como se vê, a norma [art. 57 da Lei 8.981/95], apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (g.n.)

Assim, não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL. Reforça esse entendimento a existência de dispositivos legais que, expressamente, estabelecem simetrias entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que veda determinadas deduções na apuração de ambos os tributos, e o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, que determina a adição dos valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros à base de cálculo da CSLL, em linha com o que já previa o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com relação ao IRPJ.

Especificamente no que se refere aos artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e 7º da Lei nº 9.532/1997, a sua **não aplicação à CSLL** à época dos fatos foi **confirmada** com o advento da Lei nº 12.973/2014. Isso porque o art. 50 da referida lei estendeu à CSLL os artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977, bem como o art. 22 da Lei nº 12.973/2014, que versa, atualmente, sobre a amortização fiscal do ágio à razão de 1/60 ao mês no caso de incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida.

¹ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º e 67, caput e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988.

Portanto, como a base de cálculo da CSLL parte do lucro contábil, **não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins da referida contribuição no ano-calendário de 2003, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da CSLL. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL.**

Cumprе ressaltar que não subsiste a tese, por vezes adotada por este Conselho, no sentido de que o Decreto-lei nº 1.598/1977 é anterior à instituição da CSLL e, por essa razão, não tratou expressamente da sua base de cálculo. Isso porque, como visto acima, quando o legislador decidiu aplicar à CSLL os dispositivos legais atinentes ao IRPJ que versam sobre ágio, o fez expressamente por meio do art. 50 da Lei nº 12.973/2014.

Ademais, com todo respeito ao voto do I. Relator, entendemos, ainda, que igualmente não procede o argumento de que a indedutibilidade do ágio para fins de determinação da base de cálculo da CSLL é consequência lógica de neutralidade dos efeitos dos investimentos avaliados pelo MEP. A neutralidade dos efeitos do MEP, na apuração da CSLL, consta expressamente no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, fundamento para o lançamento, que assim dispõe:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

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

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

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

Ocorre que o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido - cujos efeitos contábeis devem ser neutralizados na apuração da CSLL por expressa previsão do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 - não se confunde com o ágio. O resultado da avaliação do investimento pelo patrimônio líquido consiste no reflexo, na empresa investidora, das variações no patrimônio líquido da investida, causadas, principalmente, pela

apuração de lucro ou prejuízo. O ágio, por sua vez, era, à época dos fatos, definido pela legislação fiscal como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido.

Como explicam Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, do ponto de vista do investidor, no reconhecimento contábil inicial de uma participação societária avaliada pelo MEP, o investimento deve ser segregado nas seguintes subcontas: (i) valor patrimonial do investimento; (ii) mais-valia no investimento; e (iii) ágio por rentabilidade futura. A subconta relativa ao valor patrimonial do investimento é afetada diretamente pelas mutações verificadas no patrimônio da controlada ou coligada, aumentando ou diminuído de acordo com as alterações no seu patrimônio líquido contábil. A subconta referente à mais-valia no investimento, por sua vez, somente é afetada pela realização dos ativos e passivos que lhe deram origem. Por fim, a subconta contendo o ágio por expectativa de rentabilidade futura somente é afetada pela extinção ou alienação da participação societária ou reconhecimento de perdas por redução do valor recuperável do investimento (*impairment*)². Embora, à época dos fatos, o ágio por rentabilidade futura não estivesse sujeito ao teste de recuperabilidade, mas, sim, à amortização, nos termos do §3º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, o racional acima é igualmente aplicável.

Portanto, o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido – que, frise-se, é neutro para fins de CSLL por expressa determinação do art. 2º da Lei nº 7.689/1988, que fundamentou o lançamento subjacente – impacta a subconta relativa ao valor patrimonial do investimento, **mas não interfere naquela referente ao ágio**. No mesmo sentido são as lições de Edison Carlos Fernandes³:

Considerando que pelo método da equivalência patrimonial – MEP o investimento, nas demonstrações financeiras da empresa investidora, deve ser avaliado pela aplicação do percentual de participação societário sobre o montante do patrimônio líquido da investida, qualquer variação neste PL implicará ajuste no ativo da empresa investidora; ressalte-se, contudo, que a alteração do valor do PL da empresa investida não tem reflexo direto em relação ao ágio. Portanto, a variação do PL da empresa investida apenas provoca ajuste na conta de investimento da empresa investidora. (g.n.)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

² SANTOS, Ariovaldo, IUDÍCIBUS, Sérgio, et al. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 102.

³ FERNANDES, Edison Carlos. Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. São Paulo: Atlas, 2015, p. 159/160.