



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.729812/2014-71  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.893 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 3 de abril de 2024  
**Recorrente** M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine planos fático e jurídico fática distintos dos analisados no aresto recorrido.

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

Ano-calendário: 2009, 2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*Possibilidade de dedução das amortizações de ágio da base de cálculo da CSLL*”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento. Votou pelas conclusões do voto do relator o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado

Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS em face do Acórdão n.º 1302-006.092 (09/12/2021) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTROLE. VÍCIOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais vícios a ele relativos não invalida o procedimento fiscal, nem macula o lançamento tributário dele decorrente.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. ADIÇÕES. NORMA DIFERENCIADORA. AUSÊNCIA. MESMAS REGRAS ESTABELECIDAS PARA O IRPJ.

Inexistindo norma legal que prescreva tratamento diverso para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser aplicada a mesma disciplina jurídica estabelecida para a apuração do IRPJ, inclusive em relação às adições ao lucro líquido.

CSLL. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

**CSLL. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À 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 à 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.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2009, 2010

**MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF n.º 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias que votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas quanto às despesas com amortização de ágio.

Trata o presente processo de auto de infração para exigência à Recorrente, na condição de sucessora por incorporação da pessoa jurídica ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, de IRPJ e CSLL, com relação aos seguintes fatos, conforme relatório da decisão recorrida:

Em relação ao IRPJ, a acusação fiscal é que não teriam sido adicionados, na apuração do lucro real, valores relativos a custos/despesas indedutíveis, correspondentes a “renúncias ao recebimento integral de valores constantes de duplicatas de sua titularidade, sem que tais renúncias se embasem em quaisquer eventos ou instrumentos a não ser na própria vontade da fiscalizada, ou seja, trata-se de mera liberalidade da empresa”. No lançamento, foi realizada a compensação de prejuízos acumulados de períodos anteriores, até o limite fixado na legislação.

Já quanto à CSLL, além da ausência de adição dos valores acima apontados, na apuração da base de cálculo da contribuição, a autuação envolveu outros montantes que, embora adicionados na apuração do lucro real, não foram considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. A saber, valores lançados nas contas contábeis “6251100003 Auto de Infração”, “6221300077 Amortização de Ágio na Aquisição de Ex-Minoritários” (ou “1342010003 Amortização do Ágio - Aquisição dos Ex-Minoritários”), “6221300077 Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos” (ou “1342010002 Amortização do Ágio - Adria Alimentos do Brasil”); “6251010006 /6251040007 16251070006 Multas Não Dedutíveis”; e “6251100005 Ressarcimento de Multas Não Dedutíveis”. Ressalvou-se no documento de constituição do crédito tributário que “não foram compensadas bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, pois esses valores foram utilizados integralmente para amortizar parte da dívida consolidada do parcelamento (Lei N.º 11.941/09) a que a empresa fiscalizada aderiu”.

Em sede de impugnação, além de arguir a nulidade do lançamento, a recorrente teceu os seguintes argumentos de mérito, na parte que diz respeito ao presente recurso especial, assim sintetizados pela decisão recorrida:

(iii) a amostragem utilizada pela Autoridade Fiscal não condiz com a realidade vivenciada pela Impugnante à época dos fatos, uma vez que, conforme demonstrado, os descontos financeiros foram concedidos aos clientes em percentuais bem menores do quanto apontado pela Autoridade Fiscal e, portanto, não podem servir de amparo para os lançamentos efetuados, até mesmo porque, não existe nenhum patamar mínimo/máximo para concessão de descontos

(iv) as despesas suportadas pela Impugnante através dos descontos financeiros concedidos, considerando que os mesmos são praticados com o fito de manter e ampliar o mercado, manter a fidelidade comercial, aumentar as vendas e o lucro, são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e são usuais e normais, além de estarem relacionados à comercialização de seus produtos, sendo, portanto, despesas operacionais que podem ser deduzidas para fins de IRPJ e CSLL;

(v) a correta interpretação do artigo 57, da Lei n.º 8.981/1995, resulta na ausência de previsão legal que determine a não dedução das multas fiscais, bem como, anteriormente à vigência da Lei n.º 12.973/2014, a adição da amortização do ágio, ambos na base de cálculo da CSLL, entendimento este corroborado pelos precedentes favoráveis aos contribuintes em acórdãos proferidos pelo CARF;

Ao julgar a impugnação, a DRJ indeferiu a solicitação de diligência, rejeitou a alegação de nulidade do lançamento, e, no mérito, confirmou a indedutibilidade, para o IRPJ e a CSLL, das despesas com perdão de dívidas, por mera liberalidade da pessoa jurídica, por não serem necessárias à atividade da empresa, e, quanto ao ágio e às multas tributárias, consignou que o teor do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, não impede a aplicação dos ajustes prescritos para o IRPJ à base de cálculo da CSLL, e que *“as despesas para serem dedutíveis dessa última base têm que ser necessárias, normais e usuais (da mesma forma que na apuração do lucro real)”*, declinando ainda, especificamente quanto ao ágio, justificativas contábil e econômica para a sua adição à base de cálculo da CSLL.

Em sede de recurso voluntário, foram reiterados os argumentos da impugnação.

Nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório, o Acórdão n.º 1302-006.092 (fls. 2299-2314) negou provimento ao recurso.

A contribuinte apresentou embargos, os quais foram rejeitados pelo despacho de fls. 2333-2340, e, na sequência, o recurso especial ora em análise (fls. 2349-2397), no qual suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma em relação às matérias “**possibilidade de dedução dos acordos/descontos comerciais a título de despesas operacionais**” e “**possibilidade de dedução das amortizações de ágio da base de cálculo da CSLL**”.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 2449-2459 deu seguimento ao Apelo do Contribuinte, nos seguintes termos:

**1- Possibilidade de dedução dos acordos/descontos comerciais a título de despesas operacionais.**

[...]

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão n.º 1401-002.160, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, nessa primeira análise que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso, a percepção é de que o paradigma serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a possibilidade de dedução de descontos concedidos aos clientes.

No caso do acórdão recorrido, a Fiscalização indicou que a contribuinte tinha renunciado ao recebimento integral de valores constantes de duplicatas de sua titularidade, sem que tais renúncias se embasassem em quaisquer eventos ou instrumentos a não ser na própria vontade da fiscalizada, tratando-se de mera liberalidade da empresa.

O acórdão recorrido destacou que:

[...]

O paradigma também cuidou de auto de infração lavrado em razão da glosa de despesas financeiras deduzidas da apuração do IRPJ e da CSLL sob a justificativa de tratar-se de descontos comerciais.

Naquele caso, a fiscalização apontou que os descontos não estavam registrados nas notas fiscais, não eram registrados contabilmente como antecipação de pagamento por parte dos clientes e não encontravam amparo nos contratos de compra e venda firmados com estes.

A indicação é de que na ótica da turma recorrida esses “descontos” também seriam tidos como mera liberalidade da empresa, o que justificaria a glosa das referidas despesas.

Entretanto, diferentemente do que ocorreu no acórdão recorrido, no caso do paradigma entendeu-se que as alegações trazidas no Termo de Verificação

Fiscal não eram suficientes para infirmar a posição de que os descontos concedidos pela contribuinte a partes independentes não eram necessários; que os descontos concedidos entre partes independentes são, a princípio, necessários à atividade comercial, não podendo ser glosados por desnecessidade mesmo quando em valores elevados.

Especificamente em relação à CSLL, o paradigma afirmou ainda que o critério da necessidade (para a dedutibilidade da despesa) nem mesmo seria aplicável, entendimento que também fica abarcado na divergência em relação ao recorrido.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte quanto à divergência tratada neste primeiro tópico.

## **2- Possibilidade de dedução das amortizações de ágio da base de cálculo da CSLL.**

[...]

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão n.º 9101-005.773, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, nessa primeira análise que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso, a percepção é de que o paradigma apresentado serve para demonstrar essa segunda divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a possibilidade de dedução de despesas com amortização de ágio no contexto específico da base de cálculo da CSLL.

O acórdão recorrido não admitiu a dedução da referida despesa da base de cálculo da CSLL, entendendo 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 à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo*”.

Já o paradigma entendeu que esse mesmo tipo de despesa poderia sim ser deduzido da base de cálculo da CSLL, eis que “*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 pequena transcrição acima já é suficiente para evidenciar a divergência entre os julgados.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação à divergência tratada neste segundo tópico.

[...]

De acordo.

Diante das considerações contidas no parecer acima, que aprovo e adoto, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 16/09/2022 (fl. 2460) e a Fazenda Nacional apresentou em 03/10/2022 (fl. 2472) tempestivas Contrarrazões de fls. 2461-2471.

Com relação à primeira matéria, suscita a PGFN a preliminar de inadmissibilidade do recurso, ao argumento de que não haveria similitude fática entre os casos confrontados. Isto porque, enquanto no caso recorrido, *“a autuada não conseguiu comprovar qualquer relação entre as atividades desenvolvidas e os descontos concedidos”*, tendo-se caracterizado a liberalidade na concessão de *“perdão total ou parcial de dívidas – no presente caso concreto, inclusive de dívidas já vencidas”*, no caso paradigmático o acórdão *“não analisou o mesmo conjunto probatório dos presentes autos ou abordou a questão sob o mesmo ponto de vista do colegiado recorrido, qual seja, de que as despesas teriam natureza de perdão de dívidas”*.

E, no mérito, requer a manutenção da exigência, em síntese, pelas razões declinadas no acórdão recorrido.

Com relação ao ágio, a PGFN não ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo, e, no mérito, defende que a autonomia legislativa entre o IRPJ e a CSLL, ao contrário do que alega a recorrente, não impede a glosa na apuração da CSLL do ágio considerado indedutível para fins do IRPJ, mas sim impede o aproveitamento fiscal na apuração da CSLL do ágio considerado dedutível para o IRPJ.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e a Fazenda Nacional manifestou oposição ao conhecimento do Apelo apenas quanto à primeira matéria.

De todo modo, analisemos cada uma delas, separadamente.

## 1.1 POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS ACORDOS/DESCONTOS COMERCIAIS A TÍTULO DE DESPESAS OPERACIONAIS

A Fazenda Nacional argumenta que o caso paradigmático “*não analisou o mesmo conjunto probatório dos presentes autos ou abordou a questão sob o mesmo ponto de vista do colegiado recorrido, qual seja, de que as despesas teriam natureza de perdão de dívidas*”.

Que o acórdão paradigmático não analisou o mesmo conjunto probatório dos autos é óbvio, a questão é saber se havia semelhança entre os casos, no que diz respeito aos fatos e circunstâncias que cercam a acusação fiscal, e os elementos de prova que a embasaram. E, quanto ao fato de o acórdão paradigmático não ter analisado a questão dos descontos concedidos “*sob o mesmo ponto de vista do colegiado recorrido, [de que] teriam natureza de perdão de dívidas*”, tal objeção, com a devida vênia, caracterizaria, *se fosse o caso*, exatamente a divergência na qualificação jurídica conferida a casos semelhantes. *Se fosse o caso*, frise-se.

Ocorre que, em análise um pouco mais detida sobre o paradigma apresentado, é possível verificar serem de fato  *muito distintas* as situações analisadas lá e aqui, razão pela qual não se pode concordar com as conclusões do despacho de admissibilidade, ainda que assinado por este relator, na condição de presidente da Câmara recorrida, em juízo prelibatório.

Senão vejamos.

A principal argumentação de similitude, contida no despacho de admissibilidade, é a de que ambos os acórdãos se ocuparam em examinar questão sobre a possibilidade de dedução de descontos concedidos aos clientes, e que no caso recorrido, a fiscalização apontou que os descontos eram concedidos “*sem que tais renúncias se embasassem em quaisquer eventos ou instrumentos*”, e que, no caso paradigmático, a fiscalização apontou que os descontos concedidos “*não encontravam amparo nos contratos de compra e venda firmados com estes*”, conforme os destaques feitos naquele despacho.

Esta única circunstância, diante do quanto será exposto a seguir, não possibilita, de modo algum, a aferição de efetiva similitude fática entre os casos, que autorize o conhecimento do recurso.

Com relação à glosa dos descontos comerciais concedidos, no caso paradigmático, os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal, reproduzido no relatório daquele acórdão, sintetizam a acusação fiscal quanto ao ponto:

Em síntese, as razões da Fiscalização foram as seguintes:

- a empresa não registra nenhum desconto nas notas fiscais emitidas no período;
- nos lançamentos efetuados não há procedência de registro de recebimentos de descontos financeiros por antecipação de pagamento das notas fiscais/faturas por parte dos clientes, fato determinante para lançamento no Grupo de Despesas Financeiras;
- a Interessada efetua pagamentos a clientes nacionais, a título de descontos comerciais, sem o amparo de contratos ou acordos os termos e acordos registrados nos Contratos de Compra e Venda apresentados têm sua redação em idioma estrangeiro, sem identificação das assinaturas das partes, nem a

respectiva data de assinatura no contrato, cujos fatos são registrados na tradução oficial e, também, a existência de contrato tendo a subsidiária não identificada como beneficiária;

Da leitura do inteiro teor daquele acórdão, verifica-se que a acusação fiscal, naquele caso, apresentava-se de tal maneira frágil e inconsistente, que já na decisão de primeira instância o relator havia proposto a nulidade do lançamento, “*em razão da incongruência entre os fatos narrados e a fundamentação jurídica do lançamento*”.

Embora tal posição tenha restado vencida, e a impugnação tenha sido julgada no mérito procedente, com integral exoneração do crédito tributário lançado, verifica-se que, em sede de recurso de ofício, a posição da relatora do acórdão paradigmático também seria, a princípio, pela nulidade do lançamento, conforme ela mesmo expressa no voto. Contudo, a relatora supera a nulidade para decidir, também no mérito, a favor da contribuinte.

Assim, embora superada a nulidade do lançamento, este breve relato dá uma ideia da inconsistência do lançamento feito, naquele caso. Ademais, analisando as razões pelas quais haveria, de plano, no entender da relatora, tal nulidade, assoma com maior clareza a dissimilitude fática daquele caso com relação ao presente.

O seguinte excerto do voto condutor da decisão paradigmática, na parte em que sintetiza o entendimento do relator do acórdão da DRJ (vencido) acerca da nulidade por “*incongruência entre os fatos narrados e a fundamentação jurídica do lançamento*”, são esclarecedores:

Isso porque, embora a base legal da autuação tenha sido tão somente a desnecessidade das despesas, aparentemente o que a fiscalização pretendeu foi acusar a contribuinte de ter realizado pagamentos sem causa ou despesas não comprovadas, especialmente quando aponta que os descontos não estão registrados nas notas fiscais, não são registrados contabilmente como antecipação de pagamento por parte dos clientes e não encontram amparo nos contratos de compra e venda firmados com estes. Em suas palavras:

[...]

Além disso, observa que muito embora haja “*fortes indícios de pagamentos sem causa/despesas não comprovadas*”, não se pode manter o lançamento lastreado em uma impressão pessoal sobre os autos, que não foi submetida ao contraditório e que sequer foi assim fundamentada pela fiscalização. Salienta, ademais, que mesmo que a contribuinte quisesse se defender quanto à comprovação das despesas isso não seria possível, visto que o auto de infração não individualizou as despesas em tese não comprovadas.

Apesar de tal preliminar de nulidade ter sido superada pela turma julgadora a quo, entendo que é exatamente o caso. [...]

Assim, a princípio, orientaria meu voto pela nulidade do auto de infração. No mérito, porém, observo que também assiste razão à contribuinte.

As transcrições acima, tanto do Termo de Verificação Fiscal, reproduzido no relatório do acórdão, quanto do voto da relatora, demonstram que os valores registrados a título de “*descontos comerciais*” eram, naquele caso, pagos aos seus clientes, daí porque a conclusão

de que, aparentemente, a fiscalização *teria pretendido acusar a contribuinte de ter realizado pagamentos sem causa ou despesas não comprovadas*, mas, ao fim e ao cabo, acusou a empresa fiscalizada apenas de *desnecessidade das despesas*.

Ora, a acusação fiscal do presente caso em nada se assemelha a isto.

No caso presente, não se trata de *pagamentos efetuados a clientes*, mas sim de *não recebimento, de seus clientes, de valores que eram a ela, recorrente, devidos*.

É apenas neste sentido que, de fato, não haveria a mínima possibilidade de que o acórdão paradigmático analisasse aquele caso sob a mesma perspectiva do acórdão recorrido, de se tratar de *perdão de dívidas*.

Não há possibilidade nenhuma de se confundir *perdão de dívida* com *pagamento efetuado a terceiro*. São situações absolutamente diversas. O simples fato de as empresas fiscalizadas terem registrado, contabilmente, ambas as situações sob uma conta de “*descontos comerciais*” não possui o condão de configurar similitude entre duas situações tão distintas entre si.

De mais a mais, não há dúvidas de que a fragilidade e inconsistência da acusação fiscal, no caso paradigmático, influenciaram sobremaneira na decisão lá adotada, de, nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1972, “*super[ar] a nulidade do auto de infração para, no mérito, manter o seu cancelamento, nos termos da decisão recorrida*”. Isto porque, também no mérito, concluiu-se que a alegação de desnecessidade das despesas, naquele caso, não restou adequadamente demonstrada pela fiscalização, o que, *contrario sensu*, indica que a desnecessidade de tais despesas é *sim* uma possibilidade — apenas que ela não restou *comprovada*, naqueles autos.

A ementa do acórdão paradigmático, neste aspecto, sintetiza o ponto:

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. DESNECESSIDADE. DESCONTOS COMERCIAIS. DEDUTIBILIDADE.

Descontos concedidos entre partes independentes são, a princípio, necessários à atividade comercial, **não podendo ser glosados por desnecessidade** mesmo quando em valores elevados, **a menos que não comprovados como tais**.

Neste aspecto, portanto, haveria até mesmo uma *convergência* de entendimentos entre o acórdão recorrido e o paradigmático, quer quanto à *possibilidade* de os descontos comerciais virem a ser considerados *indedutíveis*, quer quanto ao entendimento de a quem incumbe o ônus de provar a eventual *desnecessidade* das despesas assim registradas contabilmente (no caso, ao fisco). A divergência nas conclusões residiria, portanto, não em efetiva divergência na interpretação da legislação aplicável, mas sim na análise das específicas provas e circunstâncias que cercam os fatos analisados em cada caso.

Diante do exposto, em virtude da dessemelhança entre os casos, o presente voto é pelo não conhecimento do recurso quanto a esta matéria.

## 1.2 POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Com relação a esta matéria, conforme dito, não houve oposição ao seu conhecimento.

De qualquer modo, entendo que não mereça reparos o Despacho de Admissibilidade de fls. 2449-2459, pois a discussão se afigura de caráter exclusivamente jurídico.

Enquanto o acórdão recorrido sustenta que a regra geral é a indedutibilidade das despesas de *amortização*, para o IRPJ e para a CSLL, conforme Art. 13, inciso III, da Lei n.º 9.249, de 1995, de tal sorte que somente se houvesse regra específica dispendo em sentido diverso (o que não existe, nas regras específicas que cuidam do ágio relativo à aquisição de investimentos), poder-se-ia cogitar de dedutibilidade para a CSLL de uma despesa de amortização considerada indedutível para o IRPJ, o acórdão paradigmático, por sua vez, analisando os mesmos dispositivos legais mencionados, dentre outros, sustenta a inexistência de qualquer fundamento legal para exigir a adição dos valores de ágio amortizados contabilmente na apuração da base de cálculo da Contribuição Socail.

A ementa do acórdão paradigmático sintetiza as razões de decidir daquele acórdão, as quais se afiguram diversas das adotadas pela decisão recorrida:

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 ressalvando 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 da 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.

Isto posto, CONHEÇO do recurso especial quanto a esta matéria.

## 2 MÉRITO

### 2.1 POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

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

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

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

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

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

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

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

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à

base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei n.º 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei n.º 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o “*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*”. Veja-se:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

**c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

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

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

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

mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

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

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição<sup>1</sup>. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*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.*

*(...)*

<sup>1</sup> Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

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

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

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"<sup>2</sup>, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

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

*ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

Excerto do Voto Conductor:

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

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

*Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.*

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.**

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

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

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão n.º 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

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

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

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

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

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

Ainda sobre o tema, convém ressaltar outra abordagem em desfavor da pretensão do Contribuinte, conforme brilhante voto exarado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no voto condutor do Acórdão n.º 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 n.º 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 estimativa 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. Prevalerá o critério da estimativa 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 nº 6.404/76, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

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

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins

do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento 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 n.º 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 n.º 1.598/77, e não estava cogitada na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.034, de 1990)

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

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

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

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

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n.º 8.034, de 1990)

De outra forma, o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a, como pretendido neste caso. Por sua vez, a própria

recorrente admite que *os conceitos disciplinados pela CVM não têm o condão de fixar, diretamente, as regras fiscais de dedutibilidade.* (destaques do original)

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Além disso, o art. 13 da Lei n.º 9.249/95<sup>2</sup>, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução também se aplica à CSLL.

Assim sendo, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte quanto a esta matéria.

### 3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria “*Possibilidade de dedução das amortizações de ágio da base de cálculo da CSLL*” e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

---

<sup>2</sup> 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: [...]