



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.010761/2008-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.854 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrente CPFL GERAÇÃO DE ENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

CONHECIMENTO - LEGISLAÇÃO DIVERSA - DESSEMELHANÇA FÁTICA

Quando o acórdão recorrido e os paradigmas aplicam legislações diversas e há substancial dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diferentes, inexistente divergência jurisprudencial a ser dirimida. Desse modo, não deve ser conhecido o recurso especial atinente à matéria arguida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

NÃO DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Não se admite a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL, em face da neutralidade tributária da equivalência patrimonial.

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 “dedutibilidade da despesa com amortização de ágio na apuração na base de cálculo da CSLL”. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jeferson Teodorovicz (substituto), que votaram por dar provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

A recorrente, inconformada com a decisão proferida, por meio do Acórdão n.º 1302-002.334, integrado pelo Acórdão em Embargos n.º 1302002.334, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados. Dentre os temas apresentados, tomou-se conhecimento de dois: (i) **dedutibilidade da despesa com amortização de ágio na apuração na base de cálculo da CSLL** e (ii) **dedutibilidade de multa contratual**.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

Aquisição de Participação Societária. Integralização de Capital. Taxa de Retorno. Pagamento em Prestações. Critério para Reavaliação do Custo do Investimento. Despesas Financeiras. Não Caracterização.

Contrato de compra e venda de participação societária, a prazo, quando há fixação de preço, em função de índices ou parâmetros, suscetíveis de objetiva determinação, não se pode confundir tais índices com encargos financeiros.

Ágio. Necessidade de Cumprimento de Requisitos Legais Específicos. Deduções Indevidas.

A amortização do ágio decorrente de investimento avaliado pelo patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL, quando não preenchidos os requisitos dos arts. 385 e 386 do RIR/99.

Em relação à primeira divergência, foram oferecidos os acórdãos paradigmas n.º 9101-002.310 e 107-07.315, assim ementados:

AC n.º 9101-002.310

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

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

AC 107-07.315

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — BASE DE CÁLCULO — ADIÇÕES — ILEGALIDADE — ART. 57 — LEI Nº 8.981/95 — INAPLICABILIDADE. A adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devam ser as mesmas.

Já, em relação à segunda divergência, foi ofertado o acórdãos paradigma nº 103-19.527, cuja ementa, relativamente à parte relevante para a lide, se segue:

MULTA CONTRATUAL - DEDUTIBILIDADE A multa contratual prevista para as hipóteses de desfazimento do negócio, assim como as cláusulas de indenização por perdas e danos, ajustam-se ao conceito de despesa operacional dedutível.

Por meio do despacho de fls. 941-952, foi dado seguimento ao recurso em relação a essas duas questões. Houve ainda agravo do contribuinte (fls. 961-970), despacho em agravo (fls. 974-975), despacho complementar (fls. 978-981), novo agravo (fls. 1.024-1.025) e novo despacho em agravo (1.061-1.067), mas sem repercutir em qualquer matéria nova a ser conhecida.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional (fls. 1.106-1.114), por meio das quais contesta o conhecimento da segunda matéria (multa contratual), bem como o mérito das duas.

Quanto ao conhecimento da matéria atinente à dedutibilidade de multa contratual, aduz que o recorrente não indicou ou dispositivos legais interpretados de modo divergente pelo recorrido.

No mérito, quanto à primeira divergência, discorre sobre a legislação tributária para defender sua interpretação acerca da impossibilidade de dedução do ágio também na base de cálculo da CSLL.

Já, quanto à segunda divergência, aduz que somente as despesas necessárias são passíveis de serem deduzidas, em face da legislação tributária e, assim, não se pode acatar a dedutibilidade de multas contratuais, pois estas não possibilitaram ao contribuinte adquirir qualquer bem, serviço ou utilidade.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Com relação à primeira divergência suscitada, o despacho assim se posicionou:

1) No passo seguinte, busca-se identificar a *ratio decidendi* do acórdão recorrido, em relação à primeira questão (**dedutibilidade da despesa com amortização de ágio na apuração na base de cálculo da CSLL**). Para tanto, reproduz-se o voto condutor do acórdão recorrido, na parte respeitante à questão referida:

"Na forma relatada no TVF, em 2002, a Recorrente iniciou o pagamento das prestações previstas para a aquisição de participação societária na SEMESA. Por não haver liquidado integralmente tais prestações, a Recorrente adicionou à base de cálculo do IRPJ, os valores relativos a tais pagamentos parciais. **Da mesma forma, deveria ter procedido, em relação à CSLL, em cumprimento às disposições do artigo 57, da Lei nº 8.981.**

Registre-se que, no caso, **é obrigatório que se dê à CSLL, a mesma interpretação dada pela Recorrente, no que diz respeito à verificação de que, em 2002, não haviam sido preenchidos os requisitos previstos nos arts. 385 e 386 do RIR/99, para fins de dedução na base de cálculo do IRPJ das despesas de amortização do ágio em questão.**

Frise-se que, não se trata de utilização de analogia ou interpretação extensiva para a exigência de tributo não previsto em lei, vedado pelo artigo 108, do CTN, como alegado pela Recorrente, posto que **a obrigatoriedade de efetuar o aludido ajuste na base de cálculo da CSLL é decorrência natural do tratamento contábil e tributável previsto em tal dispositivo legal para os investimentos relevantes da pessoa jurídica realizados em outras sociedades, e se acha devidamente autorizada no referido artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995.** Assim, também nesse ponto, não há razão para a reforma do acórdão recorrido." (grifei)

À luz do trecho supratranscrito, depreende-se que o voto condutor do acórdão recorrido baseou-se na regra segundo a qual **o artigo 57 da Lei nº 8.991/1995 atrai as**

disposições dos artigos 385 e 386 do RIR/99 para disciplinar a dedutibilidade do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL.

A ementa do acórdão n.º **9101-002.310** por si só revela o suporte de tese oponente àquela que serviu de supedâneo ao voto condutor do acórdão paradigma, em contexto fático semelhante. Isso porque, como se pode ver, o alegado paradigma expõe que **"inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial", tendo em conta a "inaplicabilidade, ao caso, do artigo 57 da Lei n.º 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ."**

Portanto, não há dúvida de que a **divergência interpretativa restou demonstrada.**

Também a ementa do acórdão n.º **107-07.315** é o suficiente para evidenciar que tem suporte em tese que se contrapõe à ratio decidendi do acórdão recorrido, como se vê ao expressar que **"a adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte", uma vez que "não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas."**

Em face do exposto, é **inegável a divergência interpretativa** em relação aos acórdãos cotejados, que retratam contextos fáticos semelhantes.

Com efeito, concordo com os fundamentos da peça que deu encaminhamento ao recurso com base nos paradigmas.

Aliás, a D. Procuradoria nem sequer chegou a questionar o conhecimento dessa matéria. Há clara divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido, em que a matéria foi especificamente pré-questionada, e os acórdãos paradigmas que deram interpretação diametralmente oposta à legislação.

Com segunda divergência a que se deu seguimento, o despacho estampou as seguintes razões:

Tais são as palavras do recorrente, ao evocar o acórdão paradigma n.º **103-19.527**:

"154. A decisão recorrida adotou integralmente o entendimento da DRJ de que as despesas com multa contratual não seriam dedutíveis.

155. Por outro lado, o acórdão paradigma adota o entendimento de que, independentemente de análise da legalidade da operação subjacente, uma multa contratual previamente contratada, comprovada e efetivamente paga se ajustaria ao conceito de despesa operacional necessária e dedutível."

Traz-se à colação o seguinte trecho do acórdão recorrido, para o necessário cotejo com o referido paradigma:

"Dedução de Despesa. Pagamento de Multa por Atraso na Disponibilização de Recursos a Controlas, prevista em Contrato de Mútuo.

Conforme destacado no TVF, a Recorrente concedeu empréstimo à controlada ENERCAN, previamente ao referido financiamento perante o BNDES. No respectivo contrato de mútuo, previu-se multa pecuniária de 100% do CDI, em caso de atraso pela mutuante (Recorrente) no aporte de recursos à mutuária

(controlada ENERCAN) para as despesas com a implantação do projeto de aproveitamento hidrelétrico Campos Novos.

A Recorrente sustentou que seria devida a previsão de multa pecuniária em tal contrato para assegurar o devido cumprimento das datas previstas para a disponibilização de recursos à ENERCAN.

Diversamente, a DRJ manteve o entendimento da DRF no sentido de que tal multa pecuniária não seria necessária à Recorrente."

Por outro lado, na ementa do acórdão paradigma consta que "a multa contratual prevista para as hipóteses de desfazimento do negócio, assim como as cláusulas de indenização por perdas e danos, ajustam-se ao conceito de despesa operacional dedutível." Realizado o cotejo, nitidamente se vê semelhança materialmente relevante entre os contextos fáticos, assim evidenciando a similitude exigível para fins de admissibilidade do apelo. Em ambos os casos defronta-se com a previsão contratual de multa. Essa é a categoria genérica dentro da qual é possível vislumbrar, como espécies, a multa por inadimplemento de obrigação e a multa por rescisão contratual.

Ocorre que, no acórdão recorrido, a multa prevista em contrato é indedutível; tal é a ratio decidendi desse acórdão. Já a ratio decidendi do paradigma assegura a dedutibilidade da multa contratual. Assim, tendo em conta, ainda, que os respectivos contextos fáticos são materialmente semelhantes, **patenteia-se a divergência interpretativa** entre os acórdãos ora cotejados.

Com a devida vênia ao entendimento estampado no despacho, não há divergência jurisprudencial a ser dirimida. A razão de decidir pela manutenção da glosa da multa no recorrido traz uma especificidade inexistente no acórdão paradigma, qual seja, a relação entre as partes (coligadas).

Apesar da singeleza da lavra do acórdão recorrido acerca da questão, este adota o entendimento da DRJ, que está estampado na ementa do respectivo acórdão reproduzido no próprio acórdão recorrido, a qual reproduzimos abaixo:

Despesas Financeiras. Dedutibilidade.

Somente são dedutíveis, para fins fiscais, as despesas que atendam aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, em relação às atividades operacionais da pessoa jurídica.

O conceito de necessidade deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita.

Contrato de compra e venda de participação societária, a prazo, com a finalidade de troca de ações na integralização de subscrição de aumento de capital social, dependente, apenas, de autorização societária, gera despesas financeiras desnecessárias às atividades operacionais. Quando se fixa o preço em função de índices ou parâmetros, suscetíveis de objetiva determinação, não se pode confundir tais índices com encargos financeiros.

A remuneração de garantia prestada em empréstimo é despesa vinculada ao próprio financiamento, portanto, a ser abatida pelo beneficiário do rendimento e não por empresa investidora coligada, que figure como garantidora coobrigada na operação financeira. Constitui, ainda, despesa desnecessária na investidora coligada, mesmo que a remuneração assumida na condição de garantidora possa vir implicar retorno de lucros da empresa investida.

Multa estipulada em contrato de mútuo que onera o mutuante desvirtua a finalidade econômica do empréstimo feneratício, constituindo despesa desnecessária à obtenção da correspondente receita x financeira.

Apesar de não constar expressamente do acórdão recorrido, como este se calca nas razões da DRJ, cumpre-nos reproduzir trecho relevante da decisão de primeiro grau:

Vê-se, do exposto acima, que, no mútuo oneroso, admissível seria apenas a imposição de juros, cuja falta de pagamento pode implicar a extinção do contrato.

De fato, se o mútuo oneroso só se justifica no caso de finalidade econômica, favorecendo o mutuante com o ingresso de receitas financeiras (juros), ainda que se admita multa contratual, o que não é regra geral, como se depreende da doutrina colacionada, esta deveria ser acordada, portanto, com o objetivo de resguardar a finalidade econômica a que se prestou a celebração do empréstimo, ou seja, em favor do mutuante, e não o contrário.

Além do mais, do artigo 591 do CC, retro transcrito, nota-se que o encargo previsto no mútuo para fins econômicos deve ser acordado em valores razoáveis.

Nesse contexto, se a contribuinte (mutuante) celebrou o mútuo com a intenção de obter recursos pela remuneração do capital emprestado (juros — receita financeira), lógica não existe em concordar em pagar multa pelo atraso dos aportes financeiros ao mutuário, o que desvirtua a finalidade econômica a que se prestou o mútuo celebrado.

De outro giro, se a própria impugnante alega que a decisão de conceder o mútuo se deu pela existência de caixa que não seria por ela utilizado no período do empréstimo, motivo não deveria haver para o atraso nos reportes ao mutuário, a ensejar o pagamento de multa contratual.

De qualquer sorte, como alega a contribuinte, o Fisco não questionou a existência da multa e nem o valor desta. Apenas efetuou a glosa pela desnecessidade da correspondente despesa.

Porém, as conclusões acima expostas denotam, também, que a imposição da multa contratual foi mera liberalidade da contribuinte, pois, como visto, não é esperada a existência de multa nos contratos de mútuo, ainda mais em desfavor da mutuante, pois desvirtua a finalidade econômica a que se presta o mútuo oneroso, não se mostrando, assim, necessária à obtenção das receitas financeiras decorrentes do contrato.

Ainda que se alegue ter a multa efeito desestimulador ao atraso nos reportes financeiros, ensejando, assim, imediato fluxo de caixa ao mutuário e, por decorrência, a contrapartida-da-obtenção de-lucros decorrentes, passíveis de retorno ao mutuante, **por girar o contrato em torno de empresas coligadas, não se entende como despesa necessária a penalidade contratual.**

(nosso destaque)

Nota-se que foi a particularidade da operação que levou a decisão de primeiro grau e, conseqüentemente, o acórdão recorrido a manter a glosa da multa contratual. Foram duas as características determinantes para a manutenção da autuação: (i) a multa foi aplicada ao mutuante, que deixou de entregar os recursos avençados na data aprazada e não ao mutuário; (ii) as partes são relacionadas (coligadas).

Tais características que, seguramente, nortearam a decisão recorrida não estão presentes no acórdão paradigma, que trata de multa num contrato entre clientes não relacionados.

Por essa razão, deixo de conhecer a matéria “**dedutibilidade de multa contratual**”

MÉRITO

Quanto ao mérito, relativamente à matéria conhecida, trata-se de questão de direito.

O contribuinte amortizou o ágio em participação societária, adicionou esse valor para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, mas deixou de o fazer para a CSLL.

Esse tema já foi decidido diversas vezes pelo CARF, inclusive para Câmara Superior. Como exemplo, podemos citar o AC 9101-003.398, de 05/02/2018, cuja ementa abaixo transcrevemos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

A neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição.

(AC 9101-003.398, de 05/02/2018)

Nesse acórdão, a ilustre conselheira relatoria, Adriana Gomes Rêgo, que era na época Presidente do CARF, estampou as seguintes razões de decidir:

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 nº 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 aquisição¹. 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 n.º 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei n.º 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 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.

(...)

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 n.º 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 n.º 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:

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

- 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)

Ora, se a avaliação de investimento em sociedade controlada ou coligada obrigatoriamente deve ser feita pelo MEP e se o tratamento tributário dos efeitos da avaliação de investimentos pelo MEP é regrado pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, o que inclui não só o ajuste do valor do investimento em si a cada do balanço (art. 22), mas também a amortização do ágio (ou deságio) pago na aquisição do investimento (art. 25), não há como dissociar o tratamento tributário da amortização do ágio das regras contidas no Decreto-Lei nº 1.598/1977, antes citadas. E o tratamento tributário estabelecido pelo Decreto é o da neutralidade.

Importante sublinhar aqui que, sendo o ágio desdobramento do investimento (art. 20) e tendo sua amortização o condão de reduzi-lo, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade da avaliação do investimento pelo MEP em si.

Pois bem, no âmbito da amortização do ágio, a neutralidade se traduz na regra geral de indedutibilidade da amortização do ágio e essa regra se aplica tanto na apuração do IRPJ e quanto da CSLL.

Ora, não faz sentido defender 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 encontram eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

Com efeito, o Decreto-Lei em questão, editado com o fim de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações Lei nº 6.404/1976, antes da introdução da CSLL no sistema tributário nacional, cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras gerais de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Correto, portanto, o Relator do acórdão recorrido quando expressa a impossibilidade de excluir da neutralidade aqui referida a apuração do lucro líquido, *"ainda que sem menção expressa na lei"*.

Veja-se, por outro lado, que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a CSLL 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. 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.

(...)

Nessa condição, sendo a neutralidade da amortização do ágio/deságio consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, traz a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, é de se concluir que nessa Contribuição também se verifica a neutralidade da amortização do ágio.

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 no acórdão nº 1302-001.170 (da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de 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).

Cumprе 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, *contrario sensu*, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

De outra banda, tem-se que, como já foi dito em diversos julgados recentes desta 1ª CSRF (cite-se, por exemplo os acórdãos nºs 9101-002.814, de 11 de maio de 2017; 9101-002.960, de 4 de julho de 2017; e 9101-002.962, também de 4 de julho de 2017), a legislação tributária estabelece apenas duas situações (ou "eventos") em que o ágio contabilizado é "aproveitado" na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A primeira está contida no próprio Decreto-Lei nº 1.598/1977 (art. 33) e abarca o caso de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora, em que o ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o. A segunda é a estabelecida pela Lei nº 9.532/1997 (arts. 7º e 8º), por meio da qual é dito que, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa, o ágio fundamentado em rentabilidade futura pode ser amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

Em nenhuma das duas situações se enquadra o caso presente.

Vale também 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 Condutor:

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 verificados 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.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 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 art. 104 a 106"*.

Pelo todo exposto, não se pode afirmar, como faz a Recorrente, que a edição da Lei nº 12.973/2014, tornou incontroversa a anterior dedutibilidade da amortização do ágio no âmbito da CSLL.

Em verdade, a lei em questão, ao promover extensa reforma acerca da matéria do tratamento do ágio em investimentos avaliados pelo MEP e alterar grande número de dispositivos do ora debatido Decreto-Lei nº 1.598/1977, nada mais fez do que explicitar a neutralidade tributária da amortização do ágio no âmbito da CSLL.

Pelos mesmos fundamentos, que adoto como razão de decidir, entendo que não se pode acatar a amortização do ágio na apuração da CSLL, em face da neutralidade tributária da equivalência patrimonial.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso especial relativamente à divergência **“dedutibilidade da despesa com amortização de ágio na apuração na base de cálculo da CSLL”**, para, no mérito, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

