



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.721375/2013-97
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.398 – 1ª Turma
Sessão de 5 de fevereiro de 2018
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DA CSLL
Recorrente ITAÚ UNIBANCO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que não conheceu do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Jose Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição aos impedimentos da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

ITAÚ UNIBANCO S/A recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 182, contra o acórdão nº 1402-002.324, de 04/10/2016 (e-fls. 169), que, no mérito e por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Após apreciação de Agravo da Contribuinte frente a despacho que inadmitia o recurso, o especial foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 295.

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESAS COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

A necessidade de manter a neutralidade tributária aos ajustes contábeis decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial impede a dedutibilidade das despesas com ágio na base de cálculo da CSLL.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 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 N 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 n 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.

Acórdão nº 1201-001.237:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO. PARTICIPAÇÃO MANTIDA NA INVESTIDORA.

Excetuada a hipótese de absorção do patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), não há na legislação que regula a contribuição social sobre o lucro norma que determine a adição ao lucro líquido, para fins de determinação de sua base de cálculo, das despesas com amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado com base na equivalência patrimonial.

Nos exatos termos do art. 108, I, do CTN, a norma que prescreve a adição da referida despesa com amortização de ágio para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ (art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77) não pode ser empregada, por analogia, para exigir-se a mesma adição na determinação da base de cálculo CSLL.

As alegações de mérito da Recorrente, são, em síntese, as seguintes:

a) a adição das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL não encontra amparo na legislação que rege a matéria, conforme reconhecido por esta 1ª Turma da CSRF no acórdão nº 9101-002.310, e ratificado pela superveniente Lei nº 12.973/2014 (art. 2º c/c art. 50);

b) é incontroverso que a regra de adição da despesa de ágio era legalmente prevista apenas para o IRPJ, nos termos do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77 (na redação anterior à Lei nº 12.973/2014, aplicável no caso, cujo fato gerador remonta ao ano de 2008). Isso porque, independentemente dos argumentos relativos à neutralidade tributária dos ajustes de equivalência patrimonial e, também, do já mencionado entendimento contido no acórdão recorrido sobre a atividade rural, é certo que inexistia em 2008 (ano da autuação) dispositivo legal que determinasse limites ou vedações para o aproveitamento do ágio no cálculo da CSLL. Da mesma forma, não havia norma que fizesse com as regras aplicáveis ao IRPJ pertinentes à dedução do ágio fossem estendidas à CSLL;

c) embora o art. 57 da Lei nº 8.981/95 estenda em caráter geral para a CSLL as "*normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas*", é certo que tal dispositivo estabelece, em sua parte final, que para a contribuição em discussão são "*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*". Portanto, a regra do IRPJ que determina a adição da despesa de amortização do ágio ao lucro real (base de cálculo do imposto) não pode ser automaticamente aplicada à base de cálculo da CSLL, sendo necessário para tanto expressa previsão legal;

d) a despeito do disposto na legislação acerca da neutralidade dos ajustes de equivalência patrimonial, é certo, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, que "*o legislador tributário, em matéria de CSL, nada expressou sobre a necessidade de se esperarem os resultados futuros positivos que justificaram o ágio para que este seja deduzido*";

e) o art. 28 da Lei nº 9.430/96, invocado pela decisão de 1ª Instância Administrativa proferida nos autos, determinou expressamente que *"Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14,17 a 24, 26,55 e 71, desta Lei"*. Ou seja, o referido dispositivo legal torna ainda mais evidente que as *"normas de apuração"* referidas no artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não são as regras de *"apuração da base de cálculo"* mencionadas no artigo 28 da Lei nº 9.430/96, o qual se refere às regras deste último diploma legal (regras que não tratam de amortização de ágio);

f) caso se considere que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/95 assegurava em caráter geral e irrestrito a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o próprio art. 28 da Lei nº 9.430/96 e todas as outras regras posteriores à Lei nº 8.981/95, que estenderam em caráter específico as regras de base de cálculo do IRPJ para a CSLL, seriam, com o devido respeito, inúteis. Tal argumento é ilógico, ilegal e não se sustenta, pois contraria princípio fundamental de hermenêutica segundo o qual não se pode atribuir à lei disposições inúteis, entre os quais o artigo 50 da Lei nº 12.973/2014 que, estendeu para a CSLL a regra de indedutibilidade, prevista, até então, apenas para o IRPJ;

g) é notório que, se a lei pretende que uma norma produza efeitos tanto na base de cálculo do IRPJ como da CSLL, ela assim o determina como se verifica na própria Lei nº 8.981/95, que, ao limitar a compensação de prejuízos em 30% do lucro líquido ajustado dispôs a esse respeito em dois artigos distintos (art. 42 para o IRPJ e art. 58 para a CSLL). Cita mais dois exemplos no mesmo sentido do que alega, conforme a seguir:

42. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, por força do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/88 (art. 514 do RIR/99). É vedada a essa mesma sucessora compensar as bases negativas de CSL da sucedida, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/95? Mantendo-se coerência com o v. acórdão recorrido, a resposta seria positiva. Mas a resposta é não. Foi só a partir da eficácia do art. 20 da MP nº 1.858-6/99 (atual art. 22 da MP 2.158-35/01) que a vedação passou a ser aplicável também à CSL.

43. Peguemos os arts. 60 a 62, I a VI, do Decreto-lei 1.589/77 com as alterações do Decreto-lei 2.065/83, que tratam da DDL (arts. 464 a 466 do RIR/99). O art. 57 da Lei nº 8.981/95 permitiria concluir que as regras de DDL passaram a ser aplicáveis à CSL? Na linha de raciocínio do r. acórdão recorrido, sim. Mas, sabidamente, a resposta é negativa. Foi com o advento do art. 60 da Lei nº 9.532/97 que as regras de DDL passaram a ser aplicáveis também para a CSL - que passou a prevê-las expressamente.

h) a questão ora colocada se tornou incontroversa com a edição da Lei nº 12.973/14, que dispôs expressamente em seu artigo 50 que *"Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49"*. Somente a partir da referida Lei nº 12.973/14 é que o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (correspondente ao artigo 391 do RIR/99) passou a ser aplicável à CSLL.

Ao final pede a Recorrente que o presente recurso a *"reforma integral da decisão proferida"*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 299).

Em preliminar, alega que *"não houve demonstração de divergência jurisprudencial"*, uma vez que, embora haja semelhança entre os fatos tratados nos acórdãos confrontados, não nenhuma há semelhança entre as normas analisadas por eles, uma vez que *"o acórdão recorrido negou a dedutibilidade da amortização do ágio da base de cálculo da CSLL com base no art. 13 da lei 9.249/95, o qual em nenhum momento foi refutado pelos Acórdãos ns. 9101-002.310 e 1201-001.237, que se concentraram em defender que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não iguala as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL"*.

Quanto ao mérito, alega a Fazenda, em síntese, que:

a) no presente processo não se está diante de um caso de falta de previsão legal para a adição da despesa da amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL, mas sim de ausência de norma específica que autorize a dedução dessa despesa no cálculo dessa contribuição;

b) o registro do ágio (e do deságio) decorre da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), o qual, em razão da sua natureza contábil, é tributariamente neutro. O MEP se traduz em um método de avaliação de investimento em participação societária por meio do qual a pessoa jurídica investidora distingue em seus registros o valor aplicado na aquisição do capital da investida e os seus futuros resultados (renda). Traz lição de Bulhões Pedreira que coloca o registro do ágio (ou do deságio) como forma de controle da recuperação do custo de capital assumido pelo investidor quando da aquisição da investida e afirma a neutralidade tributária dos registros decorrentes do MEP, mormente em razão da necessidade de se tributar a renda apenas em um único momento;

c) a neutralidade fiscal do MEP se encontra prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos ora em análise), o qual estabelece que a receita e a despesa de equivalência patrimonial não devem ser computadas na determinação do lucro real, sendo que o art. 33 do mesmo Decreto prevê que esses registros somente devem adotar efeitos fiscais quando da alienação ou liquidação do investimento na controlada pela controladora. O MEP não atribui efeitos patrimoniais diretos ao investidor, mas proporciona apenas o controle de recuperação de um custo que já foi realizado ou o reconhecimento de uma renda que foi auferida por outra pessoa jurídica;

d) de acordo com a natureza contábil do MEP a despesa de amortização de ágio só será dedutível caso ocorra a alienação ou liquidação do investimento que propiciou o seu pagamento, fato que não ocorreu no presente caso, em que a amortização do ágio passou a ser deduzida após a confusão patrimonial entre investidora e investida e com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997;

e) a Lei nº 9.532/1997 estabelece uma exceção específica à neutralidade tributária do MEP ao estabelecer efeitos fiscais à amortização do ágio ou deságio quando tiverem sido registrados com base na rentabilidade futura da coligada ou controlada e houver a confusão patrimonial entre investidora e investida por meio de incorporação, fusão ou cisão, mesmo que a controlada não tenha sido alienada ou liquidada. Mas ao prever tais efeitos fiscais, a referida lei foi expressa ao delimitar a sua eficácia na apuração do lucro real, ou seja, não tendo mencionado nada acerca da apuração a base de cálculo da CSLL. Assim, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 não se aplicam a CSLL, mas apenas ao IRPJ;

f) a neutralidade patrimonial do MEP não justifica qualquer efeito fiscal dos seus registros, não havendo qualquer lógica em ser a despesa de amortização de ágio neutra

para fins patrimoniais e, no entanto, ter efeitos na apuração da CSLL, salvo expressa previsão legal, que é o que ocorre com relação ao IRPJ;

g) logo, em face da neutralidade tributária do MEP e da ausência de norma que expressamente preveja o correspondente efeito fiscal, não há como reconhecer a dedutibilidade da despesa de amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. Ao contrário do que defende o recorrente, a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que preveja a adição dessa rubrica. A despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando;

h) tendo em conta que a dedução de uma despesa na base de cálculo da CSLL importa renúncia de receita do Estado, seu cálculo pelo sujeito passivo se encontra condicionado a expressa previsão legal. Em suma, uma dedução na apuração da base de cálculo de um tributo não pode ser autorizada em face do silêncio da lei, mas sim em decorrência de norma autorizativa expressa. A regra é a indedutibilidade das despesas, a sua dedutibilidade é a exceção que deve vir expressamente prevista. Entender de forma distinta significa “rasgar” o preceito contido no art. 111 do CTN;

Ao final, requer "seja negado provimento ao recurso especial".

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 59, o lançamento de CSLL (ano-calendário de 2008) decorreu do fato de que a Contribuinte declarou na DIPJ do AC em questão despesas com amortização de ágio no valor de R\$ 302.168.702,37, tendo adicionado o valor em questão à base de cálculo do IRPJ, sem ter adicionado o valor, no entanto, à base de cálculo da CSLL. A justificativa apresentada para tal foi falta de previsão legal para a adição em questão.

Preliminar de inadmissibilidade do recurso especial

Em suas contrarrazões a Fazenda alega que "*não houve demonstração de divergência jurisprudencial*", uma vez que embora haja, de fato, semelhança entre os fatos tratados nos acórdãos confrontados, não há nenhuma semelhança entre as normas analisadas por eles, uma vez que "*o acórdão recorrido negou a dedutibilidade da amortização do ágio da base de cálculo da CSLL com base no art. 13 da lei 9.249/95, o qual em nenhum momento foi refutado pelos Acórdãos ns. 9101-002.310 e 1201-001.237, que se concentraram em defender que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não iguala as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*".

Sem razão a Fazenda Nacional.

Como consignado no Despacho que apreciou o Agravo apresentado pela Contribuinte ante a inadmissão de seu recurso (e-fls. 295), inexistiu no voto condutor do acórdão recorrido qualquer referência ao art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, apesar de sua indicação no relato da acusação fiscal. E, *"para negar provimento ao recurso voluntário, e manter a exigência de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio adicionadas apenas ao lucro real, o Conselheiro Relator atribuiu maior amplitude ao art. 57 da Lei nº 8.981/95 para também estabelecer a similitude entre os tributos sob exame no que se refere às normas de apuração, porque este alinhamento estaria expresso em outros dispositivos da mesma lei, assim como nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95"*, bem como *"invocou a neutralidade fiscal dos ajustes de equivalência patrimonial, aí incluídas as amortizações de ágio, reportando-se a outros julgados deste Conselho neste sentido"*.

Já no acórdão paradigma nº 9101-002.310, *"o Conselheiro Relator concluiu inexistir norma legal que determinasse a adição da amortização para fins de apuração da base de cálculo da CSLL"* e, na mesma linha, o paradigma nº 1201-001.237 *"expressa o entendimento de que a adição prescrita no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 diz respeito, apenas, à base de cálculo do IRPJ, bem como declara, que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não iguala as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL"*.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso da Contribuinte.

Mérito

Como antes registrado, a Recorrente foi autuada por não ter adicionado à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2008 o montante de R\$ 302.168.702,37 referente a despesas com amortização de ágio, montante esse que foi adicionado à base de cálculo do IRPJ.

A Recorrente afirma, em apertada síntese, que ao tempo da autuação inexistia dispositivo legal que determinasse limites ou vedações para o aproveitamento do ágio no cálculo da CSLL, asseverando que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 não assegura em caráter geral e irrestrito a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que é notório que se a lei pretende que uma norma produza efeitos tanto na base de cálculo do IRPJ como da CSLL, ela assim o determina. Refere também que tal questão se tornou incontroversa com a edição da Lei nº 12.973/2014, que dispôs expressamente acerca da aplicação do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 à apuração da base de cálculo da CSLL.

A Fazenda alega, em contrapartida, que não se está diante de caso de falta de previsão legal para a adição de despesa na apuração da base de cálculo da CSLL, mas sim de ausência de norma específica que autorize a dedução dessa despesa no cálculo dessa contribuição, e assevera que, de acordo com a natureza contábil do MEP, a despesa de amortização de ágio só será dedutível caso ocorra a alienação ou liquidação do investimento que propiciou o seu pagamento.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reformas.

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 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 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;

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

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 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)

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).

Cumpre 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.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo