



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721472/2012-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.762 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de outubro de 2023
Recorrente BANCO ITAUCARD S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CSLL. NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas próprias 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 do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. 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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte (fls. 4648/4676) em face do Acórdão nº 1402-003.473, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 17 de outubro de 2018. O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 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.

Cientificada do acórdão em 07/02/2019 (fl. 4645) a contribuinte apresentou seu recurso em 22/02/2019 (fl. 4646), alegando divergência jurisprudencial quanto à única matéria discutida no acórdão: **inexistência de previsão legal para a adição das despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSL**. Apresenta como paradigmas os acórdãos nº 1301-002.281 e 9101-002.310.

O recurso foi admitido por meio de despacho do presidente da 4ª Câmara desta 1ª Seção, nos seguintes termos:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Adição de despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL”

Decisão recorrida:

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

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

Acórdão paradigma nº 1301-002.281, de 2017:

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.

Acórdão paradigma nº 9101-002.310, de 2016:

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.

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que 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, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-002.281, de 2017, e 9101-002.310, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, 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.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

No mérito, a recorrente defende que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não estabeleceu a identidade de base de cálculo da contribuição com o IRPJ e que o artigo 13, inc. II da Lei nº 9.249/95 trata de hipótese totalmente diversa da amortização de ágio decorrente da aquisição de investimento, na medida em que as vedações nele previstas só fazem sentido quanto à amortização de bens móveis ou imóveis, não se aplicando consequentemente à amortização de intangíveis como o ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura. Defende que o art. 44 da IN/SRF nº 390/2004 é norma infra-legal, não se prestando para fundamentar o lançamento. Por fim, aduz que somente com o advento dos artigos 2º e 50 da Lei nº 12.973/2014 é que o art. 25 do DL. 1598/1977, que determinava que as despesas de ágio que devem ser adicionadas ao lucro real na apuração da base de cálculo do IRPJ, passou a ser aplicado também à CSL.

Encaminhados os autos à PFN em 13/05/2019 (fl. 4787), esta apresentou suas contrarrazões (fls. 4788/4795) em 24/05/2019, na qual defende a manutenção do recorrido pela aplicação do princípio da neutralidade da amortização do ágio na apuração do lucro real, na medida em que “*como a CSLL também utiliza o lucro real como uma das hipóteses de base de cálculo, evidente que a mesma regra deverá ser aplicada a ela. pois “(...) a finalidade da lei é permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que tenha qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento.*”

Defende também a identidade de base de cálculo com o IRPJ que teria sido prevista no art. 57 da Lei nº 8981/1995.

Observa que *“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. Destarte, a autonomia legislativa entre o IRPJ e a CSLL não impede a glosa na apuração da CSLL do ágio considerado indedutível para fins do IRPJ, mas impede o aproveitamento fiscal na apuração da CSLL do ágio considerado dedutível para o IRPJ”*.

Por fim sustenta que, *“além disso, não há que se falar em ampliação ilegal da base de cálculo da CSLL, visto que a autoridade administrativa apenas aplicou regras de apuração para chegar ao montante correto da base de cálculo – sem qualquer alteração no conceito trazido pelo caput do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988”*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi admitido nos termos regimentais.

Por entender que restou bem caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada pela recorrente, adoto os fundamentos do d. despacho de admissibilidade, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, e voto por conhecer do recurso.

Mérito

A recorrente sustenta que inexistente previsão legal que determine a adição das despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, defende que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não estabeleceu a identidade de base de cálculo da contribuição com o IRPJ e que o artigo 13, inc. II da Lei nº 9.249/95 trata de hipótese totalmente diversa da amortização de ágio decorrente da aquisição de investimento. Aponta que o art. 44 da IN/SRF nº 390/2004 é norma infra-legal, não se prestando para fundamentar legalmente o lançamento. E que o art. 25 do DL. 1598/que determinava que as despesas de ágio que devem ser adicionadas ao lucro real na apuração da base de cálculo do IRPJ passou a ser aplicado também à CSL, comente com a alteração introduzida pela Lei nº 12.973/2014.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Não discordo da alegação da recorrente no sentido de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não equiparou as bases de cálculo da CSLL ao IRPJ, situação expressamente ressalvada naquele dispositivo.

Ocorre que a autoridade fiscal apesar de também indicar este dispositivo, mas também em outros dispositivos legais como o art. 2º da Lei 7.689/1988, p.ex (vide Termo de Verificação Fiscal – fl. 4432), que traz disposições expressas sobre a neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP na base de cálculo da CSLL, assim como ocorre com o IRPJ .

Já tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema nas turmas ordinárias em situação um pouco distinta do presente, quando não havia a dedução indevida do IRPJ, mas apenas a falta de adição à base de cálculo do IRPJ, quando relatei o processo que deu origem ao Acórdão nº 1302-002.626, do qual colho, *verbis*:

Também afasto o art. 57 da Lei 8.981/1995, como base para a exigência, pelos motivos já analisados no tópico anterior.

Não obstante, a autoridade fiscal também apontou no TVF (fls. 657/690) a indedutibilidade da amortização do ágio, com fundamento nas disposições do DL. 1598/1977 e da Lei nº 9.532/1997, que regulam especificamente o registro e a amortização do ágio para fins fiscais e que seriam igualmente aplicáveis à CSLL, o que também é contestado pela recorrente sob o argumento de que as normas do DL. 1598/1977 são anteriores à Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL.

Este relator já votou a favor da tese da inexistência de previsão legal específica que determinasse a adição da amortização de ágio pago na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial à base de cálculo da CSLL, que por tal razão não deveria ser adicionada a base de cálculo da referida contribuição.

No entanto, com o aprofundamento das discussões nos colegiados dos quais participei reformulei meu entendimento especialmente em face dos argumentos relacionados à neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo MEP, registrada contabilmente, para efeito da apuração do lucro real e da existência de hipóteses expressas na legislação fiscal quanto à sua integração à apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme fiz questão de deixar registrado em declaração de voto no Acórdão nº 1302-001.995¹, de 09 de junho de 2016, acompanhando o voto da i. relatora, Conselheira e Presidente Edeli Pereira Bessa, que sintetizou a decisão na seguinte ementa, quanto a esta matéria, *verbis*:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. A lei somente autoriza que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Como bem apontou a d. relatora naquele julgado, a legislação societária (lei nº 6.404/1976) nada dispunha sobre o registro da amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos e que esta possibilidade somente surgiu a partir da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que veio disciplinar a apuração do imposto de renda a partir do resultado apurado na escrituração comercial.

Ou seja, toda a disposição legal sobre a matéria da amortização do ágio remete à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo.

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

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

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

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

¹ A referência ao acórdão está incorreta. Trata-se do Acórdão 1302-001.895 proferido na mesma sessão de julgamento (09 de junho de 2016).

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

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

A avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP influencia o cálculo da CSSL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.

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

Extraem-se iguais fundamento do voto da i. Conselheira Adriana Gomes Rego, ao proferir o voto vencedor do Acórdão nº 9101-003.002, de 08/08/2017, conforme os excertos abaixo, *verbis*:

[...]

1. Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSSL

O Relator cita o acórdão 9101-002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

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 em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que 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", 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.

Outro argumento em favor da ineditabilidade 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**. Senão, vejamos:

[...]

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.

[...]

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.

[...]

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Em linha com este entendimento, já nesta Turma da CSRF, participei do julgamento no processo 16682.720821/2011-35, tendo me acompanhado a maioria qualificada que negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do i. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado do Acórdão n.º 9101-005.976, que também adoto como fundamento de decidir do presente recurso, *verbis*:

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 adição do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

Divirjo de tal entendimento.

De toda forma, não me alinho aos argumentos do paradigma como fundamento para o restabelecimento da exigência, isso porque, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei n.º 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 n.º 9101-003.220:

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei n.º 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 n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada 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 n.º 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 nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 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 nº 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 nº 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 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. [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 nº

1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei nº 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 nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

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

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 9101002.310:

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 nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, 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 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 aquisição²². 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 exsurtem 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;*
- 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.

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

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*"², 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 ineditabilidade 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.

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 do 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 nº 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, *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.

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*".

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.

Conforme se observa, não havendo previsão legal para que o ágio amortizado possa influenciar o lucro líquido, não há que falar em falta de previsão legal de sua adição na determinação da base de cálculo da CSLL, uma vez que o resultado do exercício, ponto de partida para cálculo da base impositível dessa contribuição, já não deveria ser influenciado por essa amortização.

Assim sendo, o acórdão recorrido, ainda que por fundamentos distintos, deve ser confirmado.

Com os fundamentos acima expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic

Com todo respeito ao posicionamento do Ilustre Relator, penso que assiste razão ao Recorrente quando afirma que inexistente previsão legal para a adição das despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL relativa aos anos-calendário de 2008 a 2010.

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

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

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

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

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

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

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

III - Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730/1979

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

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

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

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

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

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

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

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

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

No que se refere à **apuração da CSLL**, que é objeto da presente controvérsia, não havia determinação legal de qualquer ajuste fiscal ou previsão de neutralidade fiscal do ágio em

relação à contabilidade. Nem se alegue que o inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 se presta para vedar a amortização do ágio da base de cálculo da CSLL. Isso porque da simples leitura de tal dispositivo é possível extrair que sua aplicação é limitada às “**despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis**”.

Como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais³, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios – ainda que, por vezes, coincidentes – para apuração das respectivas bases de cálculo. Tanto é assim que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê, expressamente, que se aplicam à CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) **mantidas a base de cálculo** e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

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

7. Como se vê, a norma [art. 57 da Lei 8.981/95], apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (g.n.)⁴

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

Especificamente no que se refere aos artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e 7º da Lei nº 9.532/1997, a sua **não aplicação à CSLL** à época dos fatos foi **confirmada** com o

³ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º e 67, caput e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988.

⁴ No mesmo sentido é a Solução de Consulta Cosit n. 546/2017:

"10 Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) registre-se de forma preambular que referida contribuição, embora compartilhe de parte das definições da legislação aplicada ao IRPJ, em especial as relacionadas às normas de apuração e pagamento, mantém base de cálculo própria, como consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, in verbis:

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.

11 Deste modo, a conclusão aplicável ao IRPJ, acima exposta, não pode ser estendida de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL, devendo-se buscar, na legislação de regência da contribuição, comandos que tratem da matéria sob análise. A primeira hipótese a ser avaliada é a possibilidade de aplicação do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, dispositivo que determina a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ, todavia este não é aplicável à CSLL dado que o texto se refere de forma expressa apenas ao IRPJ".

advento da Lei nº 12.973/2014. Isso porque o art. 50 da referida lei estendeu à CSLL os artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977, bem como o art. 22 da Lei nº 12.973/2014, que versa, atualmente, sobre a amortização fiscal do ágio à razão de 1/60 ao mês no caso de incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida.

Portanto, como a base de cálculo da CSLL parte do lucro contábil, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins da referida contribuição nos anos-calendário de 2008 a 2010, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da CSLL. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL.

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

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
 - 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
 - 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;
 - 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
 - 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
 - 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (g.n)

Ocorre que o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido - cujos efeitos contábeis devem ser neutralizados na apuração da CSLL por expressa previsão do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 - não se confunde com o ágio. O resultado da avaliação do investimento pelo patrimônio líquido consiste no reflexo, na empresa investidora, das variações no patrimônio líquido da investida, causadas, principalmente, pela apuração de lucro ou prejuízo. O ágio, por sua vez, era, à época dos fatos, definido pela legislação fiscal como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido.

Como explicam Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, do ponto de vista do investidor, no reconhecimento contábil inicial de uma participação societária avaliada pelo MEP, o investimento deve ser segregado nas seguintes subcontas: (i) valor patrimonial do investimento; (ii) mais-valia no investimento; e (iii) ágio por rentabilidade futura. A subconta relativa ao valor patrimonial do investimento é afetada diretamente pelas mutações verificadas no patrimônio da controlada ou coligada, aumentando ou diminuído de acordo com as alterações no seu patrimônio líquido contábil. A subconta referente à mais-valia no investimento, por sua vez, somente é afetada pela realização dos ativos e passivos que lhe deram origem. Por fim, a subconta contendo o ágio por expectativa de rentabilidade futura somente é afetada pela extinção ou alienação da participação societária ou reconhecimento de perdas por redução do valor recuperável do investimento (*impairment*)⁵. Embora, à época dos fatos, o ágio por rentabilidade futura não estivesse sujeito ao teste de recuperabilidade, mas, sim, à amortização, nos termos do §3º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, o racional acima é igualmente aplicável.

Assim, o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido – que, frise-se, é neutro para fins de CSLL por expressa determinação do art. 2º da Lei nº 7.689/1988, que fundamentou o lançamento subjacente – impacta a subconta relativa ao valor patrimonial do investimento, **mas não interfere naquela referente ao ágio**. No mesmo sentido são as lições de Edison Carlos Fernandes⁶:

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

Diante disso, pode-se concluir que **(i)** IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas, de forma que não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL; **(ii)** à época dos fatos, não havia determinação legal de qualquer ajuste fiscal ou previsão de neutralidade fiscal do ágio em relação à contabilidade; **(iii)** como a base de cálculo da CSLL parte do lucro contábil, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição; e **(iv)** da neutralidade fiscal do resultado da avaliação de investimentos pelo MEP não se extrai a indedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, vez que o resultado

⁵ SANTOS, Ariovaldo, IUDÍCIBUS, Sérgio, et al. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 102.

⁶ FERNANDES, Edison Carlos. Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. São Paulo: Atlas, 2015, p. 159/160.

negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido impacta a subconta relativa ao valor patrimonial do investimento, mas não interfere naquela referente ao ágio.

Por essa razão, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic