



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720028/2014-55
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.773 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de setembro de 2021
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. DECADÊNCIA. ÁGIO. SÚMULA CARF Nº 116. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do §3º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno vigente, não pode ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão que adotou entendimento estampado em súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do *Apelo*.

In casu, a Turma Ordinária adotou o entendimento consubstanciado no teor da Súmula CARF nº 116: *Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADES E DISTINÇÕES DO LUCRO REAL. DELIMITAÇÃO LEGAL PRÓPRIA. REGRAS DE AJUSTE DIVERSAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO OU REMISSÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO AO CÔMPUTO E DE DETERMINAÇÃO DE ADIÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A base de cálculo da CSLL é autônoma e legalmente delimitada por normas próprias, somente se verificando *identidades* com a apuração do Lucro Real quando, expressamente, assim for determinado pela legislação.

Diferentemente do Lucro Real (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), inexistente previsão legal para que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não sejam computadas no cálculo base de cálculo da CSLL e tampouco encontra-se determinações próprias para a *adição* dos valores de ágio percebido em aquisição de participações societárias. Assim, a amortização *contábil* do ágio reduz a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2 da Lei nº 7.689/88.

A norma do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 confere o mesmo tratamento do IRPJ à CSLL exclusivamente no que tange aos trâmites de apuração, vencimento e dinâmica de pagamento, expressamente ressaltando a manutenção jurídica de seus próprios critérios quantitativos - quais sejam, base de cálculo e alíquota - que devem ser tratados individualmente, em legislação própria.

A monta do dispêndio representado pelo ágio pago na aquisição da participações societárias é elemento *extraído* no *desdobramento* do custo, sendo rubrica que tem tratamento e reflexos distintos dos valores de avaliação de investimentos, sujeitos ao controle pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa, quanto ao conhecimento e ao mérito, e os conselheiros Livia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva, somente quanto ao mérito. Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiros Livia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.773 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720028/2014-55

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 3.956 a 3.989) interposto pela Contribuinte em face do v. Acórdão nº 1302-002.064 (fls. 3.935 a 3.946), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, 21 de março de 2017, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 30/10/2009

DECADÊNCIA. AFASTADA.

Se a despesa é elemento que compõe a base de cálculo, critério quantitativo de um determinado fato imponible, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento fundado na glosa de tal despesa deverá ser contado em função desse fato imponible, de tal forma que o dies a quo será inexoravelmente: ou a data do fato imponible, se aplicável for o art. 150, § 4º do CTN; ou então, o primeiro dia do exercício seguinte ao que Fisco poderia efetuar o lançamento relativo a este fato imponible, se aplicável for o art. 173, I, do CTN.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

Sem que ocorra as condições previstas no art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do §1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação CSLL, do ano-calendário de 2009, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão da glosa de ágio percebido em operação societária considerada *artificial* (interno) pela Fiscalização.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito referem-se à decadência do Fisco glosar tal amortização e às normas jurídicas aplicáveis na dedução ágio da base de cálculo da CSLL.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 0651.869 da 2ª Turma da DRJ/CTA, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 01/11/2009

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL (SIC) AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum.

Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL.

ÁGIO INTERNO APURADO SOB JUSTIFICATIVA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. CRIAÇÃO DE CONDIÇÕES ARTIFICIAIS PARA JUSTIFICAR A APURAÇÃO DO ÁGIO INTERNO PELA EMPRESA VEÍCULO.

Independentemente das razões e dos propósitos almejados com a reorganização societária do grupo econômico, é inegável que as operações societárias estruturadas em sequência, com utilização de empresa veículo, criaram condições artificiais para justificar a apuração de ágio interno, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária; a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, pois o ágio amortizável de que trata o art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 1997, é aquele em que houve um efetivo dispêndio ou ônus assumido por terceiro em um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.

INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA, DO EFETIVO PAGAMENTO E DA INDISPENSÁVEL INDEPENDÊNCIA ENTRE AS PARTES ENVOLVIDAS.

Na operação de incorporação entre empresas do mesmo grupo econômico, o ágio interno é indedutível para fins fiscais porquanto constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento pela aquisição das participações societárias e indispensável independência entre as partes envolvidas.

GLOSA DE VALORES DE ÁGIO AMORTIZADOS INDEVIDAMENTE DURANTE PARTE DO ANO CALENDÁRIO DE 2009. VALORES GERADOS INTRAGRUPO E OBJETO DE TRANSFERÊNCIA PELO SALDO APURADO EM 31/12/2008.

Procedente a glosa das parcelas de ágio gerado intragrupo, amortizado indevidamente no período de janeiro a outubro de 2009, posto que foi gerado artificialmente e, porque já havia sido transferido quando do ato de cisão assinado em 01/11/2009, pelo saldo existente em 31/12/2008.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/11/2009

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA . EFEITOS.

Os efeitos da jurisprudência judicial e administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo exceto nos casos previstos em lei.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO.

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento

processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 01/11/2009

GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O reconhecimento contábil de um valor amortizável não representa manifestação de fato tributário imponible. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de amortização.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício inclusive com a correspondente multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 0651.869 em 13/08/2015 (Termo a fls. 3777), interpôs, em 11/09/2015 (vide Termo a fls. 3778), recurso voluntário (doc. a fls. 974 e segs.), o qual aduz, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que o Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser integralmente apreciado e acolhido em suas preliminares e em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal;

b) que, preliminarmente, deve ser reconhecida a decadência do direito de as Autoridades Fiscais questionarem apenas em 2014 valores de ágio relacionados a operações efetuadas em 2007 e 2008, isto é, período já atingido pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN;

c) que, caso não se entenda pela preclusão do Direito de a Fiscalização questionar operações efetuadas em 2007 e 2008 apenas em 2014, o que se admite apenas para argumentar, e certo que deverá ser reconhecida ao menos

a decadência para o período de Janeiro a Março de 2009, uma vez que a Recorrente apura e recolhe tributos de acordo com o regime de estimativa mensal, havendo, pois, ocorrência mensal de fatos geradores de CSL, cujos prazos decadenciais passam a transcorrer a partir do encerramento de cada mês do anocalendário;

d) que existe evidente erro de cálculo na lavratura do Auto de Infração, uma vez que as autoridades fiscais desconsideraram a possibilidade de compensação do saldo de prejuízos fiscais no balanço de cisão da Recorrente;

e) que, caso assim não se entenda, no mínimo, deve o presente auto de infração ser retificado para fazer constar a ausência de qualquer perda de saldo de Prejuízos fiscais pela Recorrente em razão da cisão parcial;

f) que ficou muito claro que foi equivocada a premissa adotada pela D. Fiscalização na lavratura do presente auto de infração, de modo que este deve ser integralmente cancelado, pois a Fiscalização supôs, de modo completamente infundado, que a Recorrente teria deliberadamente engendrado uma sequência de operações visando apenas obter benefícios fiscais indevidos;

g) que a verdade é que, ao contrário do que supôs a Fiscalização, a Recorrente tinha razões empresariais e não-tributárias legítimas para praticar as operações aqui examinadas;

h) que se trata de processo de racionalização das operações desenvolvidas pelo Grupo Unilever no Brasil e de centralização dos investimentos debaixo do mesmo braço societário;

i) que, mais uma vez, este é um caso que deve ser examinado como um todo, em conjunto (como um filme e não como uma fotografia, nos dizeres de MARCO AURELIO GRECO);

j) que essa integração ocorreu em diversos outros países, não somente no Brasil e tinha propósitos negociais efetivos;

k) em razão da aplicação de regras de preços de transferência locais e estrangeiras, a integração das atividades brasileiras do Grupo Unilever foram efetuadas nas chamadas condições "arm's length", ou seja, a valores válidos para negociações entre partes independentes;

l) que essa é a ótica sob a qual este caso deve ser examinado: a de uma integração local efetuada em condições de mercado (arm's length);

m) que assim foi que a Recorrente adquiriu as quotas da UBI das Vendedoras, ao seu valor justo de mercado, conforme calculado em estudo de avaliação econômico-financeira devidamente elaborado para esse fim por empresa especializada;

n) que o pagamento do preço foi efetuado em caixa e com o recolhimento do IRF sobre o ganho de capital;

o) que, com isso, em cumprimento da legislação fiscal e societária em vigor,

a UBR foi obrigada a fazer a equivalência patrimonial desse investimento e a desdobrar o seu custo nessa aquisição em: patrimônio líquido da UBI; e ágio;

p) que, ainda de acordo com a regulamentação aplicável, este ágio passou a ser amortizado contabilmente e deduzido da base de cálculo da CSL;

q) que a Fiscalização alegou também que a Recorrente teria se utilizado de uma "empresas veículo" em suas operações, o que também não procede, pois a

interposição das entidades Vendedoras não modificou em nada os reflexos fiscais da operação no Brasil;

r) que a doutrina jurídica e a mais recente jurisprudência administrativa do CARF não refutam os efeitos fiscais mesmo em casos de ágio que tenha sido gerado em operações conduzidas entre partes relacionadas o que também só veio a ser disciplinado com a publicação da MP 627/13 (convertida na Lei 12.973/14);

s) que, pelo contrário, diversos dispositivos da legislação disciplinam os efeitos de operações conduzidas entre partes relacionadas e fazem com que essas transações sejam tratadas como operações conduzidas entre partes totalmente independentes, sendo exemplos as regras de Preços de Transferência, Distribuição Disfarçada de Lucros, Interdependência e Subcapitalização;

t) que o artigo 245 da Lei das S.A. também impõe o dever de empresas relacionadas sempre transacionarem em bases "estritamente comutativas";

u) que, na jurisprudência do CARF, destacam-se os seguintes precedentes que expressamente confirmaram a validade de valores de ágio registrados em operações conduzidas entre partes relacionadas;

v) que restou demonstrado também que as regras contábeis suscitadas pela Fiscalização e pela r. decisão de primeira instância não podem ser aplicadas ao presente caso;

w) que restou também demonstrado que não houve dupla dedução da mesma grandeza de ágio, mas tão somente uma antecipação do termo inicial para amortização do ágio da base de cálculo da CSL (que se dá na data da aquisição da participação societária);

x) que, em outras palavras, a amortização do ágio pela UBI finalizara antes para fins da CSL (cuja amortização contábil foi iniciada pela UBR na data da aquisição) do que para fins do IRPJ (cuja amortização teve início na data da cisão parcial);

y) que a Recorrente demonstrou também que é legítima a dedução das despesas de amortização contábil do ágio da base de cálculo da CSL, antes do evento de cisão parcial;

z) que a legislação fiscal veda apenas a dedução do lucro real (sem qualquer menção à base de cálculo da CSL); e

aa) que, por fim, foi demonstrado que a multa aplicável e abusiva e que a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária;

ab) que a Recorrente pleiteia o acolhimento integral do presente Recurso Voluntário, para que a decisão recorrida seja reformada e que se proceda ao imediato cancelamento do auto de infração, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (a fls. 3900 e segs.), as quais podem ser assim resumidas:

“Desta feita, tendo em vista que o pagamento do ágio não constitui fato gerador de nenhuma obrigação tributária, e que seus efeitos fiscais se resumem a um benefício fiscal potencial concedido pelo Estado, tem-se como lógico que

o prazo decadencial para o Fisco homologar os efeitos fiscais atribuídos pelo contribuinte ao ágio por ele criado não se conta a partir do pagamento da correspondente “mais valia”, mas sim da sua efetiva utilização para redução dos tributos a serem recolhidos.”

(...)

“Ainda preliminarmente, o contribuinte sustenta a nulidade do auto de infração por erro na determinação da base de cálculo, uma vez que o auto, ao ter glosado a dedução do ágio e retificado a base de cálculo da CSLL antes da cisão parcial do seu patrimônio, deveria ter considerado a compensação de uma parcela maior do saldo de base de cálculo negativa da CSLL, sendo que, esta compensação a maior, levaria ao aproveitamento integral do saldo.

Sobre tal assertiva, vale destacar que, tal como ressaltado pela decisão recorrida, o lançamento salientou que não havia saldo negativo de base de cálculo da CSLL remanescente a ser compensado. Para tanto, elaborou uma planilha na qual é possível aferir que o contribuinte, além de ter utilizado 30% do saldo existente em face da cisão parcial do seu patrimônio, utilizou a porcentagem restante, equivalente a R\$ 51 milhões, no pagamento dos parcelamentos instituídos pelas Leis nº 11.941/2009 e 12.249/2010. Sendo assim, a partir da utilização pelo contribuinte desse saldo de R\$ 51 milhões, vejamos se é crível a sua alegação quanto à possibilidade de aproveitamento de parte do saldo em face da cisão.

Segundo o contribuinte defende, caso a Fiscalização tivesse adotado o procedimento de cálculo correto, ele não teria “perdido” R\$ 20 milhões do saldo da base de cálculo negativa em face da cisão. Dessa forma, vê-se que, pelos cálculos do próprio contribuinte, no lugar de ter compensado R\$ 85 milhões, teria compensado R\$ 132 milhões, levando a um saldo remanescente de R\$ 24 milhões, dos quais 71,54% caberia ao recorrente (algo em torno de R\$ 17 milhões). No entanto, caso a Fiscalização retificasse a compensação feita pelo contribuinte, como ela deveria proceder com relação aos valores utilizados como pagamentos nos parcelamentos das Leis nº 11.941/2009 e 12.249/2010? Ao apurar um novo saldo de R\$ 17 milhões, como manter a utilização do saldo de R\$ 51 milhões? O contribuinte deveria ter que ser excluído dos referidos parcelamentos por falta de pagamento? Ou deveria ser cobrado pela diferença?

Portanto, vê-se que a conclusão adotada pela Fiscalização é correta. Uma vez tendo o contribuinte utilizado a integralidade do saldo da base de cálculo negativa de CSLL, inclusive para pagar débitos parcelados, não há como a utilização desse saldo ser refeita. No máximo seria possível aproveitar possível saldo não utilizado. Como não existia, não havia o que ser feito.

Outrossim, como segundo ponto a ser ressaltado sobre o presente tópico, vale destacar que, ainda que a Fiscalização tivesse incorrido em erro na apuração da base de cálculo da CSLL apurada, ou seja, tivesse indevidamente deixado de compensar de ofício parte do saldo negativo, tal equívoco não causaria a nulidade do lançamento, mas sim exigiria a sua correção de ofício pela autoridade julgadora, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, tal dever da autoridade julgadora decorre da ausência de prejuízo à defesa do recorrente, e de vício quanto à competência da autoridade que lavrou o lançamento. Eventual equívoco da base de cálculo envolve mera questão matemática, e, portanto, não imputa ao contribuinte fato novo ou qualificação jurídica nova dos mesmos fatos.”

(...)

“A principal controvérsia dos presentes autos envolve a aplicação das regras de dedução fiscal da amortização do ágio no cálculo do lucro real na apuração da base de cálculo da CSLL. Enquanto a Fiscalização concluiu pela indedutibilidade do ágio amortizado de acordo com os artigos 385, 386, 391 e 426 do RIR/99 (aplicáveis ao lucro real), o contribuinte sustenta que tais normas, em especial os artigos 386, 391 e 426, só se aplicam ao lucro real, e que, portanto, não haveria qualquer impedimento à dedução fiscal da amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. Tal discussão é relevante uma vez que é incontestável nos presentes autos que a amortização fiscal do ágio promovida pelo contribuinte não observou qualquer regra fiscal expressa, mormente aquelas relativas ao IRPJ.

(...)

Dessa forma, verifica-se que, em razão da adoção do Método da Equivalência Patrimonial no Brasil, o Decreto-lei nº 1.598/1977 (uma norma tributária) se propôs a determinar a técnica contábil para segregar o custo do investimento em duas contas distintas. Significa dizer: as figuras do ágio e do deságio surgiram de uma lei de natureza fiscal, não de uma norma específica de contabilidade. Nesse sentido, importante transcrever trecho da obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:

(...)

Assim, 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. Ou seja, 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.”

(...)

“Outro aspecto apurado pela Fiscalização e que advoga contra a forma como o contribuinte deduziu a amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL é o fato de que, embora o recorrente tenha promovido essa amortização no período de janeiro a outubro de 2009, tal valor amortizado foi transferido à empresa UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (UBI) em face da cisão parcial do seu patrimônio, permitindo assim a amortização fiscal em duplicidade dessa parcela (tanto pelo recorrente como pela UBI). O contribuinte, por sua vez, refuta tal acusação alegando que o valor amortizado não foi transferido, e que a amortização fiscal do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL terminará após 120 meses do seu início, o que se deu com o recorrente, e não com a UBI.

Em que pese a tentativa do contribuinte, a conclusão fiscal se mostra a mais correta. Como será aqui ratificado, com efeito, houve a transferência da parte do ágio amortizado para a UBI, o que permitiu a sua amortização fiscal em duplicidade.

(...)

Logo, ao contrário do que defende o recorrente, não há nada que impeça o Grupo Unilever de contar o prazo de 120 meses de amortização do ágio, inclusive na apuração da CSLL, a partir da transferência do seu saldo para a UBI em face da cisão do patrimônio do recorrente. O único controle possível

seria o valor contábil do saldo do ágio a ser transferido. Como isso não foi feito, a duplicação dos efeitos da dedução é incontestável.”

“No presente caso, o ágio correspondente à aquisição das quotas da UBA não poderia existir, haja vista que tal operação não levou o Grupo Unilever a adquirir nenhuma rentabilidade inédita, nenhuma participação em lucros que antes já não detinha. Como demonstrado pelos tópicos anteriores, nessa aquisição, o referido grupo fez uma operação consigo próprio, adquiriu uma participação societária (e a correspondente rentabilidade futura) que já era sua.

Logo, pelo aspecto ora destacado, vê-se que o ágio em tela decorreu de uma operação sem que o Grupo Unilever tenha adquirido qualquer rentabilidade inédita a fim de justificar uma futura recuperação de custo. Ainda que o grupo tenha orquestrado a circulação de dinheiro, essa circulação se deu de maneira eminentemente interna, tal como o grupo tivesse retirado recursos de uma conta bancária e colocado em outra.

Portanto, tendo sido a operação societária que justificou o registro do ágio realizada entre partes subordinadas a um mesmo controle societário, não há como reconhecer a existência desse registro de acordo com a melhor doutrina sobre o assunto. Não há custo a ser recuperado uma vez que a rentabilidade futura supostamente paga nunca saiu do patrimônio Grupo Unilever.”

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação da Contribuinte (fls. 3.728 a 3.771), mantendo o lançamento de ofício na sua integralidade. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa*, pugnando pela decadência do crédito tributário, pela lisura das operações societárias e pela inaplicabilidade das regras de amortização do ágio destinadas ao Lucro Real à apuração da base de cálculo da CSLL.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, negou provimento ao *Apelo*, mantendo o lançamento de ofício.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal revés a Contribuinte também não opôs Declaratórios manejando diretamente o Recurso Especial ora sob análise, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, com Acórdãos *paradigmas* sobre os temas 1) *Decadência*; 2) *Erro na determinação da base de cálculo tributável*; 3) *Amortização fiscal do ágio para fins de CSL*; 4) *Incidência de juros sobre a multa de ofício*.

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.255 a 4.265, admitindo *apenas as matérias constantes dos itens 1) Decadência e 3) Amortização fiscal do ágio para fins de CSLL*.

Em face de tal r. *decisão* foi apresentado Agravo (fls. 4.274 a 4.283), pugnando pelo conhecimento das demais matérias, o qual restou rejeitado pelo r. Despacho de Agravo de fls. 4.322 a 4.329.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 4.338 a 4.851), não questionando o conhecimento do *Apelo* Especial, mas apenas pugnando pelo seu desprovemento.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.773 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720028/2014-55

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, Anexo II, do RICARF vigente.

Frise-se que uma das matérias arguidas e acatadas preliminarmente pelo r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.255 a 4.265 refere-se a *decadência*, que a Contribuinte alega e requer seja seu prazo computado desde a data das transações societárias que deram margem ao ágio.

Ocorre que o v. Acórdão ora recorrido, em relação a tal matéria, está em perfeita consonância com entendimento sumular deste E. CARF, estampado na Súmula CARF nº 116, de modo que a pretensão recursal da Contribuinte colide frontalmente com o seu teor. Confira-se:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Posta tal ocorrência, revela-se a atração do disposto no §3º do art. 67 do RICARF vigente:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Observa-se que existe clara e objetiva vedação ao cabimento de Recursos Especial interpostos dentro das circunstâncias processuais que agora se apresentam, com a devida ressalva regimental do momento da edição da súmula, podendo a superveniência da edição de nova

súmula obstar o conhecimento do *Apelo* interposto e admitido por despacho, em momento anterior.

Não há margem para dúvidas sobre a ocorrência de tal hipótese.

Inclusive, recentemente, esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, por meio do v. Acórdão n.º 9101-004.959, de relatoria deste Conselheiro e votação unânime, publicado em 14/08/2020, decidiu por não conhecer de Recurso Especial tirado contra a Súmula CARF n.º 84, ainda que antes da sua edição. Confira-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. INDÉBITO DE ESTIMATIVA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. SÚMULA CARF N.º 84. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do §3º do art. 67 do Regimento Interno vigente, não pode ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão que adotou entendimento estampado em súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do apelo.

In casu, a Turma Ordinária adotou o entendimento consubstanciado no teor da Súmula CARF n.º 84: É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.

Desse modo, não merece conhecimento a matéria de *decadência*.

Prosseguindo, conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do *Apelo* da Contribuinte em suas Contrarrazões.

Assim, considerando tal silêncio, uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 1201-001.237 e n.º 103-22.113, ambos acatados para questionar a matéria da inaplicabilidade das regras de amortização de ágio do Lucro Real na obtenção da base de cálculo da CSLL, inexistindo previsão legal para a sua inclusão, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão n.º 1302-002.064, ora recorrido.

Frise-se que, analisando o v. Acórdão recorrido, confirma-se que tal tema, sobre a aplicabilidade das regras de dedução fiscal do Ágio à CSLL, foi prevacente dentre outras acusações, sendo o *ratio decidendi* e fundamento determinante para denegação da pretensão recursal ordinária da Contribuinte, havendo, então, agora, total suficiência argumentativa do *Apelo* Especial.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer parcialmente do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos aplicáveis do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.255 a 4.265.

Mérito

Uma vez conhecido parcialmente do Recurso Especial oposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a singular matéria submetida a julgamento, qual seja, *inaplicabilidade das regras de amortização de Ágio do Lucro Real à CSLL, inexistindo previsão legal para a sua inclusão na base de cálculo.*

Alega a Recorrente, em suma, que *não há dúvidas (...) que Lucro Real e Lucro Líquido são conceitos distintos, cabendo, dessa forma, exclusivamente à lei tributária moldar-lhes de forma a definir se determinado ajuste afetará somente o IRPJ ou se a regra se estende à CSL. O próprio artigo 57 da Lei nº 8.981/95, determina expressamente que devem ser aplicadas para a CSL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei". Ou seja, a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL é distinta e estabelecida expressamente na legislação específica.*

E acrescenta que *ocorre que, ao contrário do entendimento manifestado pelo v. Acórdão Recorrido, as adições e exclusões referidas no artigo 2º da Lei nº 7.689/88 não englobam as despesas de amortização do ágio. O artigo 2º, §1º, item 3 da Lei nº 7.689/88, a que faz referência expressa o v. Acórdão Recorrido, refere-se à adição do valor das "provisões não dedutíveis da determinação do lucro real", o que claramente não se aplica ao caso ora examinado.*

Conclui, pugnando que *sendo certo que (i) a regra específica de indedutibilidade das despesas de amortização contábil do ágio (artigo 25 do Decreto-Lei 1.598/77, regulamentado pelo Artigo 391 do RIR/99) não se aplica à CSL; (ii) artigo 2.0 da Lei nº 7.689/88 não engloba as despesas de amortização do ágio e a discussão quanto à dedutibilidade de provisões é absolutamente irrelevante no presente caso, uma vez que o artigo 13 da Lei 9.249/95 não foi utilizado como fundamento legal para a lavratura do presente Auto de Infração; e, (iii) que não há previsão legal que vede expressamente as deduções efetuadas pela Recorrente em decorrência da amortização contábil do ágio; resta demonstrado que a autuação em questão deve ser integralmente cancelada.*

E, ainda, o fundamento principal dos v. Acórdãos paradigmas acatados e explorados no *Apelo Especial* é no sentido de que *inexiste, na legislação, qualquer determinação no sentido de incluir, na base de cálculo da CSLL, a amortização do ágio, uma vez que este é proveniente do valor pago a maior em relação ao patrimônio líquido da controlada ou coligada quando da aquisição do investimento, não se confundindo com o resultado da avaliação do investimento e que 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.

Pois bem, como se observa, o cerne das alegações da Recorrente é que, reconhecidamente e de maneira incontroversa na lide, as despesas com ágio foram incorridas, não se tratando de *provisões* ou outras rubricas, sendo dedutível da base de cálculo da CSLL, não se aplicando também a norma do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, que historicamente determina que *as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não serão computadas na determinação do lucro real*.

Uma leitura da conclusão do v. Acórdão nº 1302-002.064 deixa muito claro o fundamento jurídico para a manutenção da exigência de CSLL, ora combatido:

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

Sem que ocorra as condições previstas no art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do §1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL.

(...)

Ora, sem que ocorra as condições previstas no art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL (SIC), por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito[o art. 2º, §1º da Lei nº 7.689/88¹], 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.

¹ 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;

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).

Aliás, estabelecendo a Lei instituidora da CSLL (Lei 7.689/88) a neutralidade das contrapartidas de avaliação de investimento pelo MEP na apuração da base ajustada e não existindo qualquer norma que expressamente determine a aplicação do art. 7º da Lei 9.532/97, poder-se-ia até concluir que sequer haveria a possibilidade de deduzir despesa com amortização de ágio da base ajustada, ainda que observada a condição de dedutibilidade de tal despesa na apuração do lucro real.

Decorre de uma interpretação sistemática a aplicação do art. 7º da Lei 9.532/97 à CSLL. Isso porque, pelo art. 57 da Lei 8.981/95, aplicam-se à CSLL todas as normas do IRPJ sobre a apuração do lucro contábil e não, aquelas que versem exclusivamente sobre ajuste ao lucro contábil para fins de apuração do lucro real. Ora, após ocorrido um dos eventos de que trata o art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa com amortização do ágio ainda não registrada contabilmente, passa a impactar não somente o lucro contábil e, conseqüentemente, o lucro real e a base ajustada.

É verdade que, poder-se-ia questionar se a parcela já amortizada contabilmente antes de ocorrido um dos eventos de que trata o art. 7º em tela poderia vir a impactar a base da CSLL, já que não estaríamos tratando mais de uma despesa contábil do período a ser lançado, mas de uma exclusão do lucro líquido. Ocorre que pela literalidade do art. 7º da Lei 9.532/97 essa parcela já amortizada do ágio antes do evento autorizador não poderia impactar nem mesmo o lucro real, se não vejamos:

Como se vê, a lei só autorizou a dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio da competência de balanços posteriores ao evento incorporação, fusão ou cisão de que trata o caput. Assim decorreu de uma interpretação extensiva a determinação para que a despesa com amortização não dedutíveis em um momento fossem controladas em Lalur, para serem excluídas do lucro tributável se, posteriormente, fossem atendidas as condições do caput (incorporação, fusão ou cisão com absorção do patrimônio da investida).

A fragilidade dessa interpretação é tanto igual para o IRPJ como para a CSLL, pois, pela literalidade da lei, a despesa com amortização dedutível das bases tributáveis é aquela registrada na DRE que servirá de ponto de partida para o cálculo do lucro real, ou seja, despesa contábil e, assim sendo, também é dedutível da base ajustada por força do art. 57 da Lei 8.981/88.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Pois bem, tal tema não é novo, havendo vasta jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF e dessa C. 1ª Turma da CSRF.

Para este Conselheiro, a resolução da matéria é um pouco mais simples e não demandas as mesmas *incursões* exploratórias procedidas no v. Aresto recorrido, conforme já

manifestado no v. Acórdão n.º 1402-003.119, proferido ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de mesma relatoria, publicado em 26/07/2018.

É certo que uma das maiores controvérsias sobre a instituição e a incidência da CSLL sempre foi a *proximidade* de sua base de cálculo com o Lucro Real, sobre o qual o IRPJ incide, dentro da sua mais tradicional modalidade de apuração.

Porém, principalmente após as alterações promovidas nas estruturas da *regra matriz* dessa Contribuição Social, ainda no início dos anos 1990, restou clara a preocupação do Legislador federal em esclarecer a precisa delimitação de sua base quantitativa de incidência, assim como suas *identidades e disparidades* com a base tributável do IRPJ.

Em resumo, temos que, inicialmente, a Lei n.º 7.689/88 instituiu em seu art. 2º que a base de cálculo da CSLL seria o *valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*.

Logo depois, foi editada a Lei n.º 8.034/90, que além de promover alterações na legislação do IRPJ, referentes a incentivos fiscais de comércio exterior e desenvolvimento regional, no seu art. 2º melhor deu *forma* e concretude à base tributável dessa *nova* Contribuição Social de 1988, determinado expressamente para o seu cálculo a *adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base e do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda*.

Na mesma esteira, de maneira bastante *simétrica*, também fixou-se lá, textualmente, a determinação de exclusão *do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita e do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, não dedutíveis da determinação do lucro real, que tenham sido baixadas no curso de período-base*.

Posteriormente, inclusive já dentro de um cenário bastante amadurecido de embates judiciais, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei n.º 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei n.º 9.065, que determinou no seu art. 57 que *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*.

Claramente, aqui vê-se uma confirmação da aproximação da dinâmica de apuração, vencimento e pagamento da CSLL e do IRPJ - mas ressalvada, expressamente, a

manutenção de seus próprios critérios quantitativos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, veiculados em legislação própria.

Ainda no mesmo ano, foi publicada a Lei nº 9.249/95, a qual, apesar de estabelecer mais *coincidências* pontuais na obtenção da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, paradoxalmente, tratou-as, manifestamente, de forma independente, individual e autônoma, firmando que:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e

respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

Pois bem, clara e exaustivamente, resta certo que não existe identidade jurídica pressuposta entre o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL, pois, simplesmente, assim não determinou o Legislador no art. 2º da Lei nº 7.689/88 ou em qualquer outra regra delineadora do critério quantitativo da Contribuição Social em comento.

Além disso, mesmo considerando que ambas bases tributáveis têm na origem *aritmética* nos primordiais *resultados* contábeis percebidos pelas entidades, todos os ajustes, adições e exclusões devem ser expressamente trazidos em legislação própria, pertinente, textualmente direcionada à CSLL – ou, da mesma forma, apenas ao IRPJ. Nesse sentido, confira-se o comentário do Professor Ricardo Mariz de Oliveira² sobre o tema:

Tal como com relação ao IRPJ, a base de cálculo da CSL é o lucro líquido apurado contabilmente segundo a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, o qual funciona apenas como ponto de partida para determinação dessa base de cálculo, pois a partir dele é que são feitos os ajustes de acréscimos de débitos contábeis fiscalmente indedutíveis e as exclusões de créditos contábeis não tributáveis, além de outros ajustes prescritos ou autorizados pela lei tributária. (...)

Quanto aos ajustes no lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSL, já vimos acima que são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ se aplica à CSL.

Quando a Lei nº 9.532/97 trouxe a regulamentação da dedução do ágio fundamentado em rentabilidade futura, não houve qualquer prescrição de seu alcance à CSLL, inclusive mencionando o art. 7º, expressamente, o termo *Lucro Real*. No mais, o resto da legislação relativa a esta Contribuição Social é também silente em relação a tal modalidade de dispêndio incorrido nas aquisições societárias.

² *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo : Quartier Latin, 2008. p. 976.

Aqui podem ser erigidas diversas leituras e interpretação sobre essa *ocorrência* legislativa.

Existem aqueles que, partindo de uma premissa de *identidade* da regra geral de exclusão de despesas do IRPJ e da CSLL, consubstanciada no art. 47 da Lei nº 4.506/64, supostamente reafirmada pelo final da redação do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 - e somado ao entendimento que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 trouxe, na verdade, uma *benesse* ou uma *exceção* à regular apuração do Lucro Real - a ausência de sua extensão literal à CSLL culminaria, na verdade, em impossibilidade de dedução das despesas de ágio da monta ajustada do *lucro* onerada por tal Contribuição Social.

Tal entendimento encontra-se estampado no v. Acórdão nº 1402-003.858, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Evandro Correa Dias, publicado em 21/06/2019, onde se estabeleceu que *como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ*.

Alcançando conclusão semelhante, outros entendem que, com a alteração promovida pela Lei nº 8.034/95 no art. 2º da Lei nº 7.689/88, qualquer oscilação quantitativa relacionada dos valores de investimentos societários, controlados pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP, seria neutra para fins de apuração da CSLL. Como a própria natureza da mensuração e controle dos investimentos em que o dispêndio de ágio foi percebido se daria por meio de tal metodologia, não haveria em se falar de sua dedutibilidade *fiscal* da Contribuição Social – conforme, inclusive, consta do voto vencedor do v. Acórdão, ora recorrido.

Contudo, entende-se, *data maxima venia*, que ambos entendimento são manifestamente improcedentes, equivocados e contrariam a materialidade da *regra matriz* da CSLL - a qual está muito evidente, clara e profundamente delineada na legislação vigente - e dependem da aplicações de normas típicas e exclusivas da obtenção do Lucro Real e da desconsideração do *iter*, legalmente regulado, na obtenção da base tributável dessa Contribuição Social, para a sua *hipotética procedência*.

Nessa linha, em termos mais abstratos e em primeiro lugar, na medida que a despesa do ágio, na compra da participação societária, foi incorrida (fato não questionado agora, dado como incontroverso nessa C. Instância especial), representando dispêndio empresarial de investimento da entidade, pela sua própria natureza, a dedutibilidade é certa e está garantida, até eventual questionamento fundamentado pelo Fisco, nos termos da regra do *atual* art. 311 do RIR/18.

Mais do que isso: na manutenção dos registros contábeis e mecanismos de obtenção do *resultado*, tal rubrica, naturalmente, consta como elemento redutor.

Não sendo aplicável à CSLL a disposição do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, que historicamente impedia o cômputo dos valores de ágio e deságio do Lucro Real, este prevalece na obtenção do *lucro líquido*, não existindo qualquer fundamento legal para exigir a adição desses valores de ágio amortizados contabilmente na extração da base de cálculo dessa Contribuição Social.

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, são *requisitos* legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repita-se: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o *lucro*, percebido pela entidade empresarial.

Endossando tal posição, consta o seguinte do v. Acórdão nº 9101-002.310, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, de redatoria do I. Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo, publicado em 08/06/2016:

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que 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.

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

No presente caso, uma vez que o próprio v. Acórdão recorrido, em relação à materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, afirma que *devem ser, a eles, conferidos os efeitos que lhes são próprios, entre os quais, o de considerar legítimo o registro do ágio decorrente da diferença entre o valor pago e o valor patrimonial da participação acionária adquirida* (não podendo haver *reformatio in pejus*), não existe fundamentos legais válidos e propriamente aplicáveis para motivar a glosa procedida.

Por fim, deve ser afastada a ótica antes adotada, de tratar tais registros, para fins de apuração da base da CSLL, exclusivamente e como mera oscilação quantitativa em *avaliação do investimento pelo MEP* – que supostamente guardariam total *neutralidade* – posto que, assim, ignora-se a ocorrência, material, do próprio dispêndio, em si considerado (conforme aceito pelo próprio I. Relator *aquo*) e, principalmente, sempre foi controlado de forma contábil de maneira *destacada, distinta e independente* do valor patrimonial do investimento adquirido, conduzindo a um reflexo fiscal muito diverso.

Diante do exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1302-002.064, para cancelar o lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O litígio submetido a este Colegiado tem em conta amortizações de ágio que afetaram a base de cálculo da CSLL antes do evento de cisão ocorrido em 01/11/2009. Estando fora de discussão a natureza do ágio, a questão subsistente é definir se seriam aplicáveis à CSLL as vedações, indiscutíveis no âmbito do IRPJ, às amortizações de ágio enquanto o investimento é mantido no patrimônio da investidora.

A maioria deste Colegiado já manifestou entendimento divergente daquele adotado pelo I. Relator, como bem espelha o voto do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, condutor do Acórdão nº 9101-003.005³:

A discussão é se deveria ou não ter sido realizada a adição na Base de Cálculo da CSLL de ágio contabilizado na aquisição de investimento, vez que a participação societária que deu causa ao ágio não foi objeto de alienação, e tampouco esteve envolvida em eventos de absorção de patrimônio (cisão, fusão ou incorporação).

Assim, a regra da adição ao Lucro Real, visando a neutralidade do lançamento contábil de amortização de ágio, também teria repercussão na Base de Cálculo da CSLL?

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: *o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento*. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia de Carli Germano (em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Gerson Macedo Guerra, e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra.

investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao predicar que *a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...)*. Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido* (art. 2º, § 1º, alínea "c", item 1). Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência** entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Vale destacar que abraçar a tese da Contribuinte de que para a CSLL a amortização contábil, realizada a qualquer momento, sem nenhum critério, poderia ser realizada, e sem nenhum ajuste na base de cálculo da contribuição social, carrega insustentáveis incoerências.

Primeiro: ora, se o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foi editado em época em que não existia a CSLL, só poderia ser aplicado para o imposto de renda. Então, a contabilização do ágio, na aquisição do investimento, só poderia surtir efeitos para fins de apuração do IRPJ. Para a CSLL, sequer existiria ágio na aquisição do investimento. Por consequência, não haveria de se falar na amortização do sobrepreço pago.

Segundo, admitindo-se que a redação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, teria deixado grande margem de discricionariedade, e que a amortização poderia ser efetuada sem nenhum critério, é fato incontestável que tal cenário alterou-se completamente com a edição da edição Lei nº 9.532, de 1997.

Com o novel diploma, restou claro que a amortização do ágio **não se daria sem qualquer critério**. Os arts. 7º e 8º discorrem, não por acaso, que *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, poderá* amortizar o valor do ágio no prazo mínimo de sessenta meses. E no que concerne ao deságio a determinação é ainda mais incisiva, vez que o comando é que a empresa **deverá** amortizar o valor do deságio.

Ora, a partir do momento em que o legislador determina que a amortização do ágio poderá ser realizada sob determinada condição, fica claro que a amortização do ágio a critério exclusivo da pessoa jurídica não pode ser realizada. Não há que se falar em amortização do ágio sem motivação. Ou seja, se contabilmente o Contribuinte decidir amortizar o ágio, **tal medida não terá efeito para fins fiscais**, porque a legislação fiscal expressamente estipulou condição no qual o ágio poderia ser amortizado: eventos societários previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, incorporação, fusão e cisão envolvendo investidora e investida.

Assim, se a Contribuinte resolveu amortizar o ágio contabilmente, sem a ocorrência dos eventos expressos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, trata-se de ato de liberalidade não oponível ao Fisco, cuja contabilização não terá repercussão no Lucro Real ou na Base de Cálculo da CSLL.

E a discussão sobre compatibilidade entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL tem ainda outros contornos.

Isso porque o **ágio** é despesa, submetida a amortização.

Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 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).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**: (Grifei)*

(...)

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.396, é didática e esclarecedora:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

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.

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do *quantum* tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Portanto, não há que se amparar o procedimento adotado pela Contribuinte, efetuado sem base legal e em completa dissonância com o sistema tributário. *(destaques do original)*

Excluída a referência ao art. 57 da Lei nº 8.981/95, tais fundamentos são aqui adotados como razões de decidir.

Pertinente adicionar, ainda, outra abordagem em desfavor da pretensão da Contribuinte, erigida por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.895:

A figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627/40 adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:**

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] (negrejou-se)

A Lei nº 6.404/76 alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante, o princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

a) [...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404/76, por sua vez, restou assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes** (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a **diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, e o **custo de aquisição** corrigido monetariamente; somente será registrada **como resultado do exercício**:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. *(negrejou-se)*

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º **A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.**

§ 3º **O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.**

[...]

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, ao qual poderia equivaler o ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404/76, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

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

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

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

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

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

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

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

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

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

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

Art 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou

b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.**

[...]

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

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

II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - **ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;**

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

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte.

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) **ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.**

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

XXII - O **ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo** e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens **deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento** desses mesmos bens.

XXIII - O **ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O **ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

Resta evidente, assim, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, e não estava cogitada na Lei nº 6.404/76. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Assim, é válido concluir que a Lei nº 7.689/88 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404/76:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

De outra forma, o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a, como pretendido neste caso. Por sua vez, a própria recorrente admite que *os conceitos disciplinados pela CVM não têm o condão de fixar, diretamente, as regras fiscais de dedutibilidade.* (destaques do original)

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

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA