



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16682.720690/2012-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.950 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2015  
**Matéria** AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - CSLL  
**Recorrente** BB-BANCO DE INVESTIMENTO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, é procedente a adição na base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

A indedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias também da base de cálculo da CSLL decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. Se a despesa não é necessária, não pode ser considerada como despesa operacional quando da apuração do resultado do exercício. Caso tenha reduzido o resultado indevidamente, deve ser adicionada, tanto para a apuração do IRPJ quanto da CSLL.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez que votou por dar provimento.

Processo nº 16682.720690/2012-77  
Acórdão n.º **1402-001.950**

**S1-C4T2**  
Fl. 2.405

---

*(assinado digitalmente)*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

*(assinado digitalmente)*  
FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cristiane Silva Costa, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

BB-BANCO DE INVESTIMENTO S.A. recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-62.556 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro/DRF/RJ que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

*Trata o processo do auto de infração, com ciência em 30/11/2012, referente ao ano-calendário de 2008, através do qual é exigida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 3.798.373,12, acrescidos da multa de ofício de 75% e juros de mora.*

*O lançamento decorre da falta de adição ao lucro líquido da amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido no cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido, no montante de R\$ 25.322.487,49.*

*Enquadramento Legal: artigo 391 do RIR/99 c/c artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95.*

*Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 21/12/2012, fls. 2238/2248, com as seguintes alegações:*

- não existe o fato gerador por ausência de previsão legal.*
- a utilização do RIR/99 como principal fundamento legal é arcaico e divorciado da atual jurisprudência do CARF.*
- a não adição da amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido no cálculo da CSLL fundamenta-se na ausência de vedação expressa da legislação pertinente, uma vez que o Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu artigo 25, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, apenas veda a dedução no lucro real.*
- este entendimento coaduna com o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que estende à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, preservando o fato de que as bases de cálculos e as alíquotas são específicas de cada tributo.*
- cita jurisprudência do CARF neste sentido.*
- o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL (artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 e suas alterações) não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio nas*

Processo nº 16682.720690/2012-77  
Acórdão n.º **1402-001.950**

**S1-C4T2**  
Fl. 2.407

---

*aquisições de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido, estando fora da hipótese legal.*

*- requer o cancelamento do lançamento.*

Em análise da impugnação apresentada, a 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/DRJI julgou-a improcedente.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 27 de fevereiro de 2014, (fl. 2352), apresentando em 24 de março de 2014 o recurso voluntário de fls. 2355-2371. Em síntese, reforça todos os argumentos expendidos em sua impugnação à respeito da suposta ausência de base legal que exija a adição de despesas com amortização de ágio para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

### 1. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

### 2. MÉRITO

A exigência diz respeito à falta de adição ao lucro líquido da amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido.

Conforme já relatado, a recorrente alega ausência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio.

Não há qualquer contestação quanto à base de cálculo do lançamento.

A respeito da dedutibilidade do ágio para fins do IRPJ, reproduzo a explanação realizada pela decisão recorrida:

*Para dirimir a questão, trago a legislação acerca do tratamento contábil e fiscal do ágio.*

*O ágio surge na aquisição de participação societária que deva, por imposição legal, ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor de patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida em sociedade coligada ou controlada. Essas parcelas, portanto, fazem parte do custo de aquisição da participação societária e têm grande relevância na determinação do valor de eventual ganho de capital.*

*Assim, o artigo 385 do RIR/1999 determina que os contribuintes deverão desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio ou deságio, registrando-os em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento, e indicar o fundamento econômico do ágio, bem como o valor de rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.*

*Art. 385 – “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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.*

**§1º—O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).**

**§2º—O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):**

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

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

*III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

**§3º—O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).” (grifei)**

*Os artigos 391 e 426, ambos do RIR/99, dispõem sobre o tratamento tributário da amortização contábil do ágio, quando não ocorrem as transformações societárias previstas no artigo 386 do RIR/99:*

**Art. 391 - “As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).**

**Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).” (grifei)**

*Art. 426 – “O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*

*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;***

*III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.” (grifei)*

*Pelo exposto no art. 391 do RIR/1999, constata-se que a norma veda que as despesas com amortização de ágio, de que trata o art. 385 do RIR/1999, sejam deduzidas do lucro líquido, na apuração do lucro real, daí a obrigatoriedade de sua adição. Por outro lado, o art. 426 do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77, permite que o ágio seja deduzido do ganho de capital quando da alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada, avaliado pelo valor de patrimônio líquido.*

*Em suma, o ágio na aquisição de investimento em sociedade coligada ou controlada (avaliado pelo patrimônio líquido – equivalência patrimonial), fundado em valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (ou mesmo por outros fundamentos), é indedutível na apuração do lucro real, considerando os citados artigos do RIR/99.*

O ponto controvertido dos autos é se tal se o ágio também seria indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, uma vez que o próprio recorrente já assim o considerou para fins de apuração do lucro real.

Entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

Para fins de apuração do lucro é incontroverso que o recorrente não se encontrava em situação de exceção, uma vez que não ocorreu a absorção do patrimônio da investida pela investidora (ou vice-versa), em virtude de incorporação, fusão ou cisão. Por decorrência, a amortização do ágio seguiu a regra geral de ser indedutível na do lucro real, conforme procedimento adotado pelo próprio recorrente.

A meu ver, a indedutibilidade do ágio para fins de determinação da base de cálculo da CSLL é automática ao se concluir pela sua indedutibilidade para fins de

determinação do lucro real. Isso porque, para determinação da base de cálculo da CSLL, deve-se partir do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Veja-se que, na seara tributária, a Lei nº 7.689/88, que disciplina a CSLL, em seu art. 2º determina que sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda:

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

*2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;*

*3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do- Decreto Lei nº 2.113, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;*

*4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*

*§ 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 Lei nº 9.249/95, por seu turno, vedou em seu art. 13 diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64:

*Art. 13. Para eleito 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:*

*[...]*

Por sua vez, o mencionado art. 47 da Lei nº 4.506/64 determina que as despesas desnecessárias à atividade da empresa também não poderiam ser consideradas na apuração do resultado do exercício, abaixo:

*Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

[...]

Disso se conclui que “*aplica-se à CSLL as mesmas normas de apuração relativas ao IRPJ até a apuração do lucro líquido, assim as glosas de despesas e omissões de receitas para efeito de IRPJ, tem efeito também para a CSLL*” (AC 105-17157).

Logo, as conclusões fundamentadas quanto à determinação do IRPJ alcançam a Contribuição Social sobre o Lucro, pois, somente se observados os requisitos legais pertinentes à legislação do Imposto sobre a Renda da pessoa Jurídica é que estará assegurada a dedutibilidade de um dispêndio com idêntica repercussão na base de cálculo da CSLL, uma vez que tal despesa implica a redução do lucro líquido do período.

Em outras palavras, se a despesa não é necessária, não pode ser considerada como despesa operacional quando da apuração do resultado do exercício. Caso tenha reduzido o resultado indevidamente, deve ser adicionada, tanto para a apuração do IRPJ (como fez o próprio recorrente) quanto da CSLL (no caso concreto, exigida de ofício).

Veja-se que a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, em seu art. 75, assim dispõe:

*Art. 75. 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 n.º 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:*

*I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

*II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;*

*III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.*

*§ 1.º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.*

*§ 2.º A opção a que se refere o § 1.º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.*

*§ 3.º O valor registrado com base no fundamento de que trata:*

*I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;*

*II - o inciso II do caput :*

*a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;(grifei)*

*b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;*

*III - o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:*

*a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital;*

*b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa;*

*c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.*

*§ 4 º-As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3 º-serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.*

*§ 5 º-A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3 º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.*

*§ 6 º-Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3 º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.*

§ 7º - O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º - O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 9º - O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica.

Conforme explanado pela decisão recorrida, “[...] se a regra tributária fosse a ilegalidade da adição das despesas de amortização na determinação da base de cálculo da CSLL, não seria necessário que a citada Instrução Normativa previsse uma situação específica na qual a despesa desta natureza fosse dedutível. Não haveria necessidade de prever exceções ao tratamento tributário”.

Assim sendo, o lançamento realizado não merece reparos, devendo ser mantida a decisão recorrida.

### 3. CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator