



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

**Processo n°** 16682.720819/2011-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.830 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de julho de 2013  
**Matéria** CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** TELEMAR NORTE LESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

IRPJ E CSLL. BASES DE CÁLCULO. AJUSTES. DISTINÇÃO.

Não há identidade entre os ajustes ao lucro líquido previstos na legislação do IRPJ e da CSLL para fins da determinação das bases de cálculo desses tributos. A identidade estabelecida pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95 refere-se à forma de apuração do IRPJ e da CSLL eleita pelo sujeito passivo, que pode ser com base no lucro líquido trimestral, com base no lucro líquido anual ou com base no lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Presidente Substituto e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente Substituto), Roberto Caparroz de Almeida, José Sérgio Gomes (Conselheiro substituto), Rafael Correia Fuso, João Carlos de Lima Junior (Vice-Presidente) e Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente convocado).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 12-42.542 exarado pela 9ª Turma da DRJ1 no Rio de Janeiro – RJ.

Por bem descrever os fatos litigiosos objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 303 e ss.):

*Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da pessoa jurídica Telemar Norte Leste S/A, para dela exigir: a) contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), no valor de R\$ 12.347.348,56, acrescida da multa de ofício de 75% e dos juros de mora; e b) multa isolada no valor de R\$ 6.173.674,32 (fls. 206/215).*

*No termo de verificação fiscal de fls. 197/205, a autoridade lançadora justifica o seu trabalho da seguinte forma, in verbis:*

*(...)*

*Conforme registrado acima, o contribuinte foi intimado a informar a razão da não adição na apuração da base de cálculo da CSLL, A/C 2007, do valor adicionado na apuração do Lucro Real, A/C 2007, a título de "Amortização de Ágio nas Aquisições de investimentos Avaliados pelo P L", informado na linha 11, Ficha 09A, da DIPJ2008, no montante de R\$ 137.192.761,82. Este valor é referente às seguintes transações:*

*a) Ágio decorrente da aquisição da empresa Pégasus Telecom S/A*

*Em 27 de dezembro de 2002, a empresa Telemar adquiriu 93,27% das ações da empresa Pégasus Telecom, sendo que no decorrer do 1º Trimestre de 2003 ocorreu a aquisição dos demais 6,73%, totalizando 100% do controle acionário. Sobre esta aquisição incorreu ágio, sendo este mantido registrado em consideração às expectativas de rentabilidade futuras decorrentes de avaliações econômico-financeiras realizadas por terceiros, as quais apontam ganhos de sinergias entre as operações da TMAR e da Pégasus.*

*O ágio decorrente da operação acima, foi amortizado na proporção de 1/60 avos, cujas parcelas, no ano calendário 2007, atingiram o montante de R\$ 84.096.095,22, conforme consta do razão da conta contábil de ativos nº 13120128 em contra partida a conta de despesa nº 41600000.*

*b) Ágio decorrente da aquisição da empresa TNL PCS S/A*

*Em 30 de maio de 2003, a empresa Telemar adquiriu 99,99% da empresa TNL PCS S/A. Desta operação, o valor pago foi superior ao valor contábil, gerando um ágio justificado economicamente pela "mais valia" do ativo imobilizado, suportado por laudo de avaliação de empresa técnica especializada.*

*Este ágio, decorrente da operação acima, foi amortizado na proporção de 1/77 avos, cujas parcelas, no ano calendário 2007, atingiram o montante de R\$*

53.096.666,60, conforme consta do razão da conta contábil de ativos nº 13120124 em contrapartida a conta de despesa nº 41600000.

Em sua resposta, o contribuinte afirmou que não procedeu com a adição deste montante à base de cálculo da CSLL por não existir Lei que imponha a realização de tal ajuste.

Entretanto, este não é nosso entendimento Vejamos: o ágio/deságio decorrente de aquisição de participação societária avaliada pelo Patrimônio Líquido deve ser desdobrado em parcelas distintas, dependendo da fundamentação econômica das mesmas, conforme o parágrafo 3º do artigo 385 do RIR/1999.

(...)

Assim, o art.391 do RIR/99 veda expressamente as contrapartidas do ágio/deságio de que trata o art. 385, impondo que, concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, seja mantido controle no Lalur, para determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Em relação à CSLL o regramento não é diferente, de sorte que afastada a possibilidade de serem despesas/receitas efetivamente incorridas, essas amortizações constituem provisões, contempladas como ajustes por adição/exclusão conforme art. .2º, § 1, " c" , item 3, da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art.2º da Lei nº 8.034/90:

(...)

Outros dispositivos legais também dispõem sobre a determinação da base de cálculo da CSLL:

- Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95:

“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.”

(...)

### 3.1 Da Multa Isolada

Segundo a legislação vigente, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, alternativamente à sistemática de sua apuração trimestral, poderá optar pelo pagamento do imposto por estimativa calculada sobre a receita bruta e acréscimo se determinar o lucro real apenas ao fim do ano calendário .

(...)

*A pessoa jurídica que determinar o imposto de renda mensal a ser pago com base em balanços ou balancetes levantados para fins de suspensão ou redução, deverá efetuar o pagamento da CSLL com base no lucro líquido ajustado, apurado nos referidos balanços ou balancetes.*

*Assim, impondo o regime de competência às adições apuradas neste procedimento, aplicamos as multas isoladas segundo dispositivos legais vigentes precitados, relativas à CSLL, conforme demonstrativo da multa isolada abaixo:*

(...)

*Cientificada do auto de infração em 22/09/2011 (fls. 205 e 207), a interessada impugnou-o em 21/10/2011 (fls. 259/276). Alegou, em síntese:*

*- que “não há lei determinando a adição do ágio apurado na aquisição de participação societária na base de cálculo da CSLL, mas tão-somente do IRPJ”;*

*- que, “ao contrário do que pretendeu o Fiscal autuante”, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 “não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à do IRPJ (Lucro Real). Ao revés, ao determinar a manutenção da base de cálculo da CSLL prevista na legislação, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 claramente reconheceu a existência de divergências entre a base de cálculo dos dois tributos, que estão previstas na legislação de um e outro”;*

*- que, “sendo assim, à míngua de lei determinando essa adição o Fisco não poderia exigir o tributo da Impugnante, sob pena de violação ao Princípio da Estrita Legalidade Tributária”;*

*que “não há que se falar na aplicação de multa isolada pela insuficiência no recolhimento de estimativa mensal de CSLL após o encerramento do ano-calendário”;*

*- que “a incidência concomitante de multa de ofício sobre o tributo não recolhido e multa isolada sobre as estimativas mensais pagas a menor configura nítido bis in idem, vedado por nosso ordenamento jurídico”;*

*- que “a ausência de recolhimento da estimativa mensal seria infração fiscal meramente preparatória do recolhimento a menor de CSLL no final do ano”, e, assim, haveria “verdadeira consunção entre o descumprimento do dever de antecipar o tributo se o Fisco apura CSLL a pagar no final do ano-calendário”.*

Examinadas as razões de defesa, a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação, em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 2007*

*BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO. INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.*

*Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. As contrapartidas da amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido não serão computadas na apuração do lucro real.*

*MULTA ISOLADA. MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.*

*A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa, que deixou de ser recolhido, no curso do ano-calendário, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas.*

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as mesmas razões já expostas na impugnação (fl. 326 e ss.).

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### **1) Da Admissibilidade do Recurso**

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### **2) Da Amortização do Ágio**

Sobre a amortização do ágio é importante, desde logo, distinguir entre as duas hipóteses previstas na legislação, a saber:

a) amortização do ágio em virtude de aquisição de investimento em coligadas ou controladas, avaliado pelo método do patrimônio líquido (Decreto-lei nº 1.598/77);

b) amortização do ágio em virtude da absorção do patrimônio da empresa investida, por incorporação, fusão ou cisão (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

O caso dos autos enquadra-se na hipótese descrita no item “a” retro. De fato, trata-se aqui de controvérsia acerca dos efeitos, na base de cálculo da CSLL, da amortização do ágio pago pela contribuinte na aquisição de 100% do capital da empresa Pégasus Telecom S/A, e na aquisição de 99,99% do capital da empresa TNSL PCS S/A. Não há, no caso,

incorporação ou outra absorção do patrimônio dessas duas empresas pela contribuinte, daí porque não se aplica o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Dito isso, examinemos o que estabelece o Decreto-lei nº 1.598/77 acerca do ágio decorrente de investimento em coligadas ou controladas, bem como sua amortização:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

*Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

*(...)*

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

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

*II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios*

*financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.  
(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

Isso posto, conforme as normas acima transcritas, em especial o art. 25, o ágio que houver sido amortizado na contabilidade da pessoa jurídica deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

No tocante à apuração da base de cálculo da CSLL o Decreto-lei nº 1.598/77 é silente, até porque, quando de sua publicação, a referida contribuição ainda não havia sido instituída. Resta investigar, então, se a legislação pertinente à contribuição social obriga a contribuinte a adicionar a amortização do ágio à sua base de cálculo.

Pois bem, são dois os argumentos adotados pelo autor da ação fiscal para afirmar a obrigação da contribuinte em adicionar a amortização do ágio ao lucro líquido do ano de 2007, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

Em primeiro lugar, afirma que a amortização do ágio em virtude de aquisição de investimento em coligadas ou controladas, antes que a realização, baixa ou alienação do investimento tenha ocorrido, é mera provisão que, a teor do disposto no a seguir transcrito art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, deverá ser adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL:

*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;*

(...)

Em segundo lugar, vale-se do abaixo transcrito art. 57 da Lei nº 8.981/95 para concluir que, existindo norma determinando a adição da amortização do ágio na apuração do lucro real (art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77), então essa adição também é obrigatória na apuração da base de cálculo da CSLL:

*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.*

(...)

Examinemos, a seguir, esses dois fundamentos adotados pela autoridade fiscal.

## 2.1) Do Conceito de Provisão

Sobre o conceito de provisão e seu reconhecimento na contabilidade das pessoas jurídicas, o Pronunciamento Ibracon NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005, assim estabelece:

### **DEFINIÇÕES**

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

(...)

No caso sob exame o auditor afirma que a amortização do ágio antes de ocorrida a realização, baixa ou alienação do investimento é mera provisão, devendo ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da contribuição por força do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95.

Não me parece, todavia, que a amortização do ágio em virtude de aquisição de investimento em coligadas ou controladas, avaliado pelo método do patrimônio líquido, possa ser qualificado como provisão.

Primeiro porque a conta de amortização do ágio não é uma conta de passivo, e sim uma conta reduzora do ativo ao qual está vinculada, qual seja, da conta de ativo permanente representativa do ágio. Não sendo um passivo, a amortização do ágio não pode, por definição, ser conceituada como provisão.

Segundo porque a amortização do ágio não ocorre em prazo ou valor incertos. De fato, o art. 14 da Instrução CVM nº 247/96, abaixo transcrito, estabelece tanto o momento quanto o montante da amortização:

*Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.*

*§ 1º - O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.*

*§ 2º - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma.*

*a) o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento,*

*devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e*

*b) o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância econômica, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.*

*§ 3º - O prazo máximo para amortização do ágio previsto na letra "a" do parágrafo anterior não poderá exceder a dez anos;*

*§ 4º - Quando houver deságio não justificado pelos fundamentos econômicos previstos nos parágrafos 1º e 2º, a sua amortização somente poderá ser contabilizada em caso de baixa por alienação ou perecimento do investimento.*

*§ 5º - O ágio não justificado pelos fundamentos econômicos, previstos nos parágrafos 1º e 2º, deve ser reconhecido imediatamente como perda, no resultado do exercício, esclarecendo-se em nota explicativa as razões da sua existência.*

Isso posto, não sendo a amortização do ágio uma provisão, não incide o disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95.

## **2.2) Da Distinção entre as Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL**

Também não está correta a tese defendida pela autoridade tributária segundo a qual são idênticas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De fato, deve-se notar que o art. 57 da Lei nº 8.981/95, ao estabelecer que “[a]plicam-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” imediatamente ressalva que serão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei”.

A identidade estabelecida pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95 entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL limita-se à forma de apuração eleita pelo sujeito passivo. Em assim sendo, adotada para o IRPJ o lucro real apurado trimestralmente, o sujeito passivo ficará obrigado a determinar a CSLL também trimestralmente, a partir do lucro líquido do período. *Mutatis mutandis*, o mesmo vale quando a forma de apuração do IRPJ eleita pelo contribuinte for o lucro real anual ou o lucro presumido.

Vide, também a esse respeito, a ementa ao acórdão 103-22.749 da lavra da Terceira Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, *verbis*:

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº8.981/1995 - Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo*

Processo nº 16682.720819/2011-66  
Acórdão n.º 1201-000.830

S1-C2T1  
Fl. 11

---

*não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.*

### **3) Da Multa Isolada**

Uma vez que a imposição da multa isolada se deu em razão da glosa da amortização do ágio, afastada essa, deve-se afastar, também, a penalidade em comento.

### **4) Conclusão**

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto