



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720889/2011-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.274 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente LOJAS AMERICANAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA PROVISIONAL INCABÍVEL.

A amortização de ágios motivados pela aquisição de investimentos em controladas e coligadas não possui natureza de despesa de provisão.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. NEUTRALIDADE.

Para a amortização contábil dos ágios (qualquer que seja o seu fundamento), o legislador não fez uma previsão expressa determinando a sua adição à base de cálculo da CSLL (apesar de tê-la feito com relação ao lucro real). Por mais que tenham origem na empresa investida, o resultado da equivalência patrimonial e a amortização contábil do ágio são fenômenos diferentes. A amortização contábil do ágio na investidora corresponde à realização na empresa investida da parcela do investimento que motivou o ágio (a mais-valia, o *goodwill*) em consonância com o *matching principle*. O resultado da equivalência patrimonial na investidora corresponde à parcela do lucro ou prejuízo apurado na empresa investida por obra daquela realização e de muitos outros componentes ativos e passivos do seu patrimônio. Por isso, as consequências tributárias devem também ser definidas por regras distintas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. VEDAÇÃO DE CARÁTER ESPECÍFICO.

O artigo 13, III, da Lei nº 9.249/95 prevê uma vedação de caráter específico à dedutibilidade das amortizações também para a apuração da base de cálculo da CSLL. É aplicável na medida em que não se pode considerar que a amortização do ágio gerado na aquisição de participações societárias seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização de bens ou serviços, diferentemente do que poderia ocorrer no contexto de outros itens amortizáveis do ativo.

No presente caso, contudo, tal fundamento não foi invocado pela acusação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por LOJAS AMERICANAS S.A. contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada diante de auto de infração lavrado no âmbito da Demac/RJ.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Contra a interessada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 276 a 286, exigindo-lhe o pagamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no montante de R\$ 5.834.436,85, aí incluídos multa no percentual de 75% e juros moratórios.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, a fls. 278, foi imputada à interessada a seguinte infração:

*FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES A BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - ART. 13 DA LEI Nº 9.249/95*

O contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL o valor da amortização do ágio decorrente de aquisição de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (RS)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2007</i>	<i>11.453.123,06</i>	<i>75,00</i>
<i>31/12/2008</i>	<i>19.929.881,35</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 25. e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º. inciso III

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11 727/08

Relatório Fiscal

Os procedimentos realizados, bem como as conclusões que resultaram da ação fiscal, estão descritos no “Relatório Fiscal” de fls. 269 a 274, a seguir sintetizado:

- Nos controles da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, constatou-se insuficiência de adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro do ágio decorrente da aquisição de investimento avaliado pelo MEP nos anos de 2007 e 2008. Foi constatada também a ocorrência de valores elevados excluídos das bases de cálculo tanto do Lucro Real quanto da CSLL.
- Intimada, a empresa apontou quais foram as contas incluídas nas outras exclusões. Trata-se de reversões de provisões registradas em anos anteriores, adicionadas antes ao lucro líquido.
- O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, RIR/99, não prevê a possibilidade de cômputo no lucro real da amortização das parcelas que compõem o ágio/deságio. Ao contrário, o seu artigo 391 dispõe que “*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*”. A única possibilidade de deduzir o ágio está prevista no art. 386, que dispõe sobre o tratamento tributário do ágio ou deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão.
- Os valores amortizados das parcelas de ágio ou deságio deverão ser adicionados ou excluídos na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido no período em que forem contabilizados, devendo ser registrados na parte B do LALUR, para dedução ou acréscimo na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando da realização, baixa ou alienação do investimento detido pela controlada.
- A amortização de ágio ou deságio sem que sua realização tenha ocorrido de fato é admitida contabilmente, mas gera uma despesa ou receita desprovida de documentação que explicita seu valor e estabeleça uma data para seu vencimento, sendo, portanto, uma despesa ou receita não efetiva, não incorrida, incerta, que em última análise é uma provisão. A contrapartida da despesa ou receita é uma conta retificadora do investimento, ou seja, ágio ou deságio registrado no ativo.
- Em relação à CSLL o regramento não é diferente, de sorte que afastada a possibilidade de serem receitas/despesas efetivamente incorridas, essas amortizações constituem provisões, contempladas como ajustes por adição/exclusão conforme artigo

2º, § 1º, "c", item 3 da Lei 7.689/88, alterado pelo artigo 2º da Lei 8.034/90. Os artigos 2º e 13 da Lei nº 9.249/95 também vedam a dedução.

· O artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, determina que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas”, assim como o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Impugnação

Ciente do lançamento em 31/10/2011 (fls. 277), a interessada apresentou, em 25/11/2011, impugnação a fls. 289 a 310.

Em suas razões de defesa aduz, fundamentalmente, que:

· Em breve síntese, a Ilustre Autoridade Fiscal, dentre outros argumentos, se apóia em três aspectos básicos para formular a sua exigência: i) equiparação das amortizações contábeis, que foram reconhecidas em caráter definitivo segundo os critérios aplicáveis à época, como se meras "provisões" fossem; ii) inexistência de "data de vencimento", item que não guarda relação com o conteúdo da matéria, por não se tratar de despesa decorrente de obrigação; e iii) uso da analogia às regras do IRPJ para efeito de exigência da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), vedado pelo artigo 108, §1º, do CTN.

· A amortização contábil do valor do ágio observado na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, sujeita-se a ajustes para atendimento das regras contidas no artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, sendo a dedutibilidade do ágio alcançada no momento da realização do investimento, restrita legalmente às hipóteses de alienação ou liquidação (artigo 33). O Decreto-Lei nº 1.598/77 é aplicável somente ao IRPJ, eis que, naquele ano de 1977 sequer CSLL existia.

· Para efeito da base impositiva do IRPJ, a mera amortização contábil do ágio, de acordo com os fundamentos que lhe são atribuídos, não é suficiente para satisfazer as condições de dedutibilidade, cabendo, a sua adição na determinação do lucro real, de acordo com as regras contidas nos artigos 391 e 426, do RIR/99.

· O conteúdo dessa disciplina fiscal, contudo, é endereçado ao IRPJ, não havendo lei que tipifique de modo igual para fins de determinação da CSLL, diversamente do entendimento manifestado pela Ilustre Autoridade Fiscal, aspecto que baseia o AI combatido.

· No presente caso, a Impugnante detém participação societária na B2W – Companhia Global do Varejo, cujo desdobramento do custo de aquisição redundou na apuração de ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

· A ora Impugnante adotava o prazo de 10 (dez) anos para as amortizações do ágio, conforme mencionado em notas explicativas anexas às demonstrações financeiras de 2008.

· É de se destacar que estas amortizações independiam de qualquer evento futuro e possuíam conexão com o intervalo estabelecido para a realização dos resultados provenientes da participação societária ou o período de 10 anos que era previsto legalmente. Assim, a despesa reconhecida guarda relação direta com os períodos determinados, em observância ao regime de competência. A amortização de investimentos não detém, em seu bojo, a natureza jurídica de provisão.

· As provisões em sentido, conteúdo e alcance se reportam a fatos vinculados a eventos futuros ou incertos, diversamente das despesas efetivas reconhecidas em caráter definitivo, e são definidas, pela Resolução CFC nº 1.066/2005 e no atual

Pronunciamento n.º 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), como passivos de prazo ou valor incertos.

- Como a amortização de ágio de investimentos é uma despesa que independe de qualquer evento posterior, não pode ser considerada como uma provisão, já que não amoldada ao conceito acima explicado.
- É curial que as amortizações do ágio com fundamento em expectativa de resultados, como já esclarecido, têm o seu vínculo diretamente relacionado ao tempo; vale dizer, é a fluência temporal que determinava a ocorrência efetiva da despesa, naturalmente, quando cabível o registro da amortização.
- Em razão das práticas jurídico-contábeis admitidas ao tempo que se reporta o AI, a realização do ágio de investimentos não estava necessariamente vinculada à alienação do investimento, mas ao período estimado para a obtenção de fluxos da participação societária adquirida, e se alicerçava nas determinações do artigo 14, da Instrução CVM n.º 247/96, com a redação conferida pela Instrução CVM n.º 285/98. Tal regra obrigava as sociedades anônimas a amortizar o ágio decorrente da expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do Investimento, e tinha como limite usual o prazo de 10 (dez) anos.
- Outro aspecto de suma importância, é que a "amortização do ágio" e as "provisões" são eventos tratados de formas distintas pela legislação tributária, como se vê da dicção dos artigos 13 da Lei n.º 9.249/95 e 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.
- Quanto à afirmação consignada no relato do AI de que as amortizações constituem uma "despesa/receita desprovida de documentação que explicita seu valor", outro equívoco que não pode justificar a exigência fiscal, é uma dúvida que poderia ser facilmente esclarecida pela análise dos registros que embasaram a aquisição das respectivas ações. Se amortização tem como base o desdobramento do custo de aquisição, esse valor (custo) corresponde ao preço da compra.
- Esse questionamento em momento algum foi feito durante as diligências fiscais que antecederam o AI, e, ainda assim, não é determinante para concluir a respeito da dedutibilidade das amortizações de ágio na base de cálculo da CSL. Isso porque, a glosa da dedutibilidade não foi motivada por inexistência dos valores envolvidos, mas por aplicação de regra própria do IRPJ, tendente a limitar temporalmente essa dedução, via a imposição de requisitos prévios não contemplados legalmente para a CSLL.
- A amortização de ágio não corresponde a uma obrigação contratual que normalmente possui prazo de liquidação. A amortização é figura jurídica que tem cognição com a maturação de um ativo e se produz pelo tempo esperado de recuperação deste negócio ou do esgotamento deste. Por essa razão, a ponderação da Ilustre Autoridade Fiscal no sentido da inexistência de "data de vencimento" não possui qualquer relevância com o tema e não pode servir de base para a análise da presente peça de defesa.
- A Ilustre Autoridade Fiscal também se valeu, impropriamente, do artigo 57, da Lei n.º 8.981/95 com o fito de estender a regra do artigo 25, Decreto-Lei n.º 1.598/77, e, consequentemente, exigir a adição do valor da amortização de ágio ocorrida nos anos de 2007 e 2008, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL. A exegese do dispositivo guarda relação exclusivamente com as normas de apuração e pagamento, vale dizer, regras relacionadas aos regimes de apuração (mensal, trimestral e anual) e de prazos de pagamento da CSLL, que devem obedecer aos mesmos do IRPJ confirmando a necessidade de se manter uniformidade dessas exações no que tange tão-só esses aspectos, mantidas, contudo, as disposições específicas e próprias a respeito da determinação da base de cálculo e alíquotas da CSLL, que diverge, legalmente, das imposições tipificadas para a determinação do IRPJ, sob pena de afronta à regra do artigo 150, I, da Constituição Federal.

- Diante do artigo 114 do CNT, não há possibilidade de equiparação, delegação ou analogia.
- O artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não tem força para, de modo lacônico e generalizado, equiparar a base de composição do IRPJ à base de composição da CSLL. Quando o legislador assim o quis, o fez de modo expresso, a exemplo da imposição da adição de gastos com brindes e doações, conforme artigo 13, incisos VI e VII, da Lei nº 9.249/95, enquanto a tributação sobre lucros no exterior que, para fins do IRPJ, estava presente desde a Lei nº 9.249/95 (artigo 25) e para a CSLL somente nasceu a obrigação a partir da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999.
- A tipicidade é uma atividade legislativa e não um papel de intérprete. A analogia, visando à criação ou majoração de débito tributário, viola os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.
- No caso presente, não há lei em sentido formal que prescreva a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, conforme pretendeu fazer a Ilustre Autoridade Fiscal.
- Neste sentido a jurisprudência administrativa, conforme Acórdãos nos 103-22.749, da 3ª Câmara do antigo 1o CC/MF, publicado em 06.12.2006, e 107-07315, da 7ª Câmara do 1º CC/MF, publicado em 09.09.2003.

A DRJ/Belo Horizonte proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

APURAÇÃO DA CSLL.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO.

A legislação tributária que trata da aquisição de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido estabelece a neutralidade para fins fiscais da contabilização do ágio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, se insurge contra o fato de que a instância *a quo* acertadamente teria afastado a natureza de provisão das despesas com amortização do ágio, mas mantido a autuação com base no argumento de que essas despesas não são dedutíveis por causa do disposto nos arts. 391 do RIR/99 e 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Discorre, assim, sobre a ausência de imposição legal que determine a adição daquelas despesas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Ilustra sua argumentação com algumas decisões colhidas de julgados desta Casa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

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

A noção de ágio (ou deságio) tem prováveis raízes no conjunto dos instrumentos financeiros que surgiram para dar suporte ao desenvolvimento das atividades comerciais no final da idade média¹. Mas, no Brasil, sua qualificação jurídica surgiu com o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 385 do RIR/99), confira-se:

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.

Em suma, o dispositivo legal determinou que na aquisição de participações societárias que devam ser submetidas ao critério de avaliação denominado método da equivalência patrimonial (MEP) o valor despendido deve ser desdobrado em duas contas no ativo da empresa adquirente: (i) o percentual da participação societária adquirida no patrimônio líquido da investida e (ii) a diferença positiva (ágio) ou negativa (deságio²) entre o valor despendido e o valor do item anterior. O ágio assim quantificado deverá ter a indicação do seu fundamento econômico dentre aqueles listados nas alíneas do § 2º do mesmo dispositivo legal. Ademais, os dois primeiros fundamentos devem ser comprovados por demonstrativos, os quais, normalmente, são veiculados na forma de laudos.

Discute-se se existiria uma ordem de preferência ou uma vedação à cumulação na alocação dos fundamentos listados. Nesse sentido, renomados autores da ciência contábil tecem

¹ Cf. Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus, "Ágio Interno - É um Mito?". In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 4º vol. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 83 e 84.

² Para não tornar a leitura enfadonha e por serem desnecessárias para a análise do presente caso, as futuras referências à figura do "deságio" serão a partir desse ponto desconsideradas.

severas críticas sobre a forma como o assunto foi disciplinado na lei societária³. Contudo, o texto legal foi bastante flexível ao não fazer qualquer restrição quanto ao critério de alocação desses fundamentos. Por isso, Luís Eduardo Schoueri conclui que “por mais que se pudesse, utilizando-se lições da Contabilidade, demonstrar que um dos três fundamentos previstos na legislação é preferível, ou que outro é indesejável, nada disso importa diante da decisão do legislador” e que “nada há no texto legal a impedir que haja mais de um fundamento para a contabilização do ágio”⁴.

Até a entrada em vigor das alterações promovidas pela convergência às normas internacionais de contabilidade, o ágio ativado conforme acima determinado deveria ser amortizado em consonância com os critérios estabelecidos na Instrução CVM nº 247/96, os quais resumidamente⁵ estabeleciam que:

- a) O ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida deveria ser amortizado na proporção em que o ativo fosse sendo realizado na investida;
- b) O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida deveria ser amortizado no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados (passíveis de verificação anual), no limite máximo de dez anos;
- c) O ágio não justificado pelos fundamentos anteriores deveria ser reconhecido imediatamente como perda.

Conquanto os critérios acima permitissem a amortização do ágio na apuração do lucro contábil, o artigo 25 do mesmo Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 391 do RIR/99), elimina seus efeitos na apuração do lucro real, *verbis*:

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)

Tal iniciativa, todavia, ressalva o disposto no artigo 33 daquele Decreto-Lei (artigo 426 do RIR/99). É que quando houver a alienação ou liquidação da participação societária o ágio ativado produzirá seus efeitos fiscais ao compor o custo de aquisição na apuração do ganho ou perda de capital. Veja-se:

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:

³ Cf. Alessandro Broedel Lopes e Eliseu Martins, "Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura". In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 51 a 61.

⁴ Cf. Luís Eduardo Schoueri, "Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)". São Paulo: Dialética, 2012, pp. 21 e 30.

⁵ Esclareça-se que a referida Instrução, sintonizada com as críticas que os contabilistas faziam à disciplina instituída pela lei societária, tratava o ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros como sendo o "goodwill", ou seja, a diferença entre o valor dispendido na aquisição do investimento e o seu valor patrimonial já acrescido da "mais-valia" correspondente ao valor de mercado dos bens do ativo. Além disso, especificava um critério distinto para a amortização do ágio decorrente da aquisição de concessões públicas.

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)

O valor do ágio que comporá o custo de aquisição é aquele que foi originalmente ativado. Porém, para evitar que surjam quaisquer dúvidas sobre a necessária segregação dos montantes contabilmente amortizados, a regulamentação administrativa exige seu controle no LALUR. Neste sentido, o § único do artigo 391 do RIR/99 determina que:

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).

Uma outra hipótese de o ágio ativado produzir efeitos fiscais ocorre quando há a extinção da participação societária adquirida em eventos de reorganização societária envolvendo empresas investidora e investida. Inicialmente, foi o artigo 34 do mesmo Decreto-Lei (artigo 430 do RIR/99) quem disciplinou a questão. Posteriormente, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização - PND - empreendido na década de 90, surgiram os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99). Esses dispositivos derogaram parcialmente⁶ as normas anteriores que tratavam dos efeitos fiscais do ágio na reorganização societária envolvendo as empresas investidora e investida. Contudo, no presente caso, a hipótese da reorganização societária não ocorreu e esses dispositivos não são aqui aplicáveis.

Registre-se, ainda, que a matéria sofreu profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

Pois bem.

Conforme relatado, a fiscalização fundamentou seu feito nas seguintes afirmações:

(i) a amortização contábil do ágio gera uma despesa desprovida de documentação que explicita seu valor e estabeleça uma data para seu vencimento, sendo, portanto, uma despesa não efetiva, não incorrida, incerta, que em última análise é uma provisão; seriam vedadas, assim, pelo artigo 2º, § 1º, “c”, item 3, da Lei nº 7.689/88, e pelos artigos 2º e 13 da Lei nº 9.249/95; e

(ii) o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, determina que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas”, assim como o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Acertadamente, porém, a instância *a quo* afastou a natureza provisional das amortizações glosadas. Neste ponto, por concordar com seus argumentos, peço vênias para reproduzi-los:

⁶ As disposições anteriores permaneceram vigentes nas hipóteses de participações societárias adquiridas sem registro do ágio.

Quanto à amortização do ágio, a norma contábil em vigor naquela data era a Instrução CVM nº 247, de 1996, que assim dispunha:

(...)

De outro lado, o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489, de 2005, conceitua provisão como “*um passivo de prazo ou valor incertos*”.

No “Perguntas e Respostas/DIPJ 2007”, editado pela Secretaria da Receita Federal, as provisões estão definidas como “*expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência*” e que “*são efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro*”. Considerando-se esta última definição, podem ser exemplificadas como provisões por expectativas de obrigações, a provisão para gratificações a empregados; a provisão para férias; a provisão para 13º salário; a provisão para imposto de renda etc, e, como provisões por expectativas de perdas de ativos, a provisão para perdas prováveis na realização de investimentos; a provisão para ajuste do custo dos bens do ativo ao valor de mercado; a provisão para perdas de estoque e a provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Vê-se, assim, que, nos moldes da Instrução CVM nº 247, de 1996, o ágio pago na aquisição de investimentos e que tenha por fundamento econômico a expectativa de exercícios futuros tem a natureza de uma despesa ou custo que contribuirá para a formação do resultado de mais de um exercício social, ou seja, constitui um ativo diferido, conforme definição do artigo 179, V, da Lei 6.404, de 1976. Portanto, com sua contabilização não se constitui qualquer provisão, pois ele não representa uma expectativa de obrigação ou de perdas de ativos, nem se trata de um passivo de valor ou prazo incertos.

Já a amortização do ágio também não representa qualquer provisão, mas a apropriação, como despesa, de parcelas do ágio aos períodos a que competem, em confronto com os respectivos resultados. Tal procedimento obedece ao Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis, segundo o qual “*toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado exercício, com as mesmas deverá ser confrontada*”.

Uma vez afastada a natureza de provisão das despesas com a amortização do ágio, inaplicável ao caso vertente a regra do artigo 2º, § 1º, "c", item 3 da Lei 7.689, de 1988, alterado pelo artigo 2º da Lei 8.034, de 1990, segundo o qual o resultado do exercício (base de cálculo da CSLL) deve ser ajustado pela adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real. De igual modo, não se ajusta à hipótese ora examinada o artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, que veda a dedução de qualquer provisão, à exceção das que expressamente relaciona, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL. Sendo assim, tais fundamentos legais não motivam adequadamente a exigência fiscal.

Por outro lado, quanto ao segundo fundamento, a DRJ concordou com a tese de que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 determinaria para a base de cálculo da CSLL as mesmas normas de apuração previstas para o lucro real. Por isso, manteve as glosas perpetradas na autuação. Reforçou sua argumentação também com a ideia de que os ditames da legislação tributária aplicáveis aos investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido estabelecem a neutralidade para fins fiscais, de modo que não faria sentido permitir a dedução do ágio somente para a CSLL.

Nada obstante, como alegado pela recorrente, há que se reconhecer a autonomia legislativa desta contribuição em relação ao IRPJ. Nesse sentido, peço vênica para reproduzir um trecho do voto vencedor proferido, em 17/06/2009, no Acórdão nº 1401-00.058, pelo ilustre Conselheiro Marcos Shiguelo Takata:

Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, *quando quis prescrever certo tratamento para a determinação do lucro real e também para a da base de cálculo da CSL, ela o fez expressamente.*

Isso fica mais evidente na Lei 8.981/95 e nas leis posteriores. Dispunha o art. 42 da Lei 8.981/95:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, **para efeito de determinar o lucro real**, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, **poderá ser reduzido** em, no máximo, **trinta por cento**.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:

CAPÍTULO IV DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

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, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.**

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

(...)

Art. 58. Para efeito de **determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro**, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Veja-se a dicção do art. 41 da Lei 8.981/95:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, **na determinação do lucro real**, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo **não se aplica** aos tributos e contribuições **cujas exigibilidades estejam suspensas, nos termos dos incisos II a IV do art. 151** da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 2º. Na **determinação do lucro real**, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º. A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o

contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º. Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º. Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu *caput*, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da *determinação do lucro real*, além do que o § 2º repete o endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o *caput* tratam da incidência da regra do § 1º do art. 41 para a *determinação da base de cálculo da CSL*.

O art. 57 dessa lei é claro ao dizer que são *mantidas a base de cálculo e as alíquotas da CSL*, com as alterações introduzidas por essa lei. Esta lei *introduziu diversas alterações* na determinação da base de cálculo da CSL, *entre as quais não se inclui o regramento previsto no art. 41, § 1º*, retrodescrito.

Se a lei (art. 57, *caput*) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da CSL. O art. 57, *caput*, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

Ora, se ainda assim fosse concludível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo que *seria forçoso se concluir, com identidade de razões*, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

Nem se diga que se houvesse artigo nessa medida provisória prevendo expressamente que o mencionado art. 21 só entraria em vigor a partir de certa data a questão não se colocaria, pois isso é de absoluta imprestabilidade para a interpretação em discussão. A questão é ser aplicável o regime de tributação em bases universais para a CSL, mesmo sem o art. 21 dessa medida provisória.

Bem se sabe que concluir pela tributação da CSL em bases universais antes do advento do art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 constituiria absurdo.

Argumento *ab absurdo*, que comete à evidência não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSL, a regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real.

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87, mesmo sem ou

antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87 à CSL:

Art.22. **Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL** o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Mas, sabidamente o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01 inovou o ordenamento jurídico, *i.e.*, sua preceituação à CSL só teve cabimento a partir da introdução desse dispositivo, mediante o art. 20 da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01).

(...)

Entendo, pois, que as interpretações literal, lógica e sistemática não permitem extrair a exegese de que o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seja aplicável à CSL.

Portanto, endosso as razões desse voto, relativamente à parte transcrita, para concluir que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas regras expressamente endereçadas pela lei para a apuração do lucro real.

Com efeito, ao observar a autonomia legislativa desses tributos, deve-se concluir que a regra inscrita no 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 não é aplicável à CSLL. Afinal, seu enunciado é expresso em afirmar que trata da determinação do "lucro real".

Por outro lado, não se pode concordar com a dedutibilidade para fins da CSLL amparada nos critérios estabelecidos pela Instrução CVM nº 247/96. Isso porque o comando que consolidou a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, foi criterioso em matéria de vedação das amortizações. Veja-se:

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:

(...)

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;

(grifei)

Trata-se, assim, de uma vedação de caráter específico. É aplicável no caso presente à CSLL na medida em que não se pode considerar que a amortização do ágio gerado na aquisição de participações societárias seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização de bens ou serviços, diferentemente do que poderia ocorrer no contexto de outros itens amortizáveis do ativo.

Destarte, a amortização não seria dedutível da base de cálculo da CSLL.

O problema aqui é que a fiscalização não foi por esse caminho. Como dito, a fundamentação do feito enveredou pela equivocada natureza provisional da despesa de amortização do ágio e pela identidade das normas de apuração aplicáveis ao lucro real e à base

de cálculo da CSLL. Até mesmo quando reproduziu parte do texto do artigo 13 da Lei nº 9.249/95, fixou-se no inciso I, que trata da vedação de dedução das provisões (cf. Página 4 do Relatório Fiscal).

No que concerne a ideia de que a neutralidade fiscal da avaliação pelo valor do patrimônio líquido também vedaria a dedução da amortização do ágio para a CSLL, o argumento não me convence.

Em primeiro lugar, resta claro que a fiscalização também não tratou desse fundamento na acusação. E ainda que assim não fosse, o mecanismo da neutralidade fiscal dos resultados da equivalência patrimonial é uma mera concessão do legislador no sentido de aliviar a bitributação econômica no âmbito das sociedades controladoras, controladas e coligadas. Mesmo que se defenda sua existência com base no fomento aos princípios da realização da renda e da capacidade contributiva, o alívio só é possível porque existe previsão expressa⁷. Essa iniciativa também foi concedida para o caso da CSLL nos itens 1 e 4, da alínea “c”, do § 1º, do artigo 2º, da Lei nº 7.689/88.

Para a amortização contábil dos ágios (qualquer que seja o seu fundamento), contudo, o legislador não fez uma previsão expressa determinando a sua adição à base de cálculo da CSLL (apesar de tê-la feito com relação ao lucro real). Por mais que tenham origem na empresa investida, o resultado da equivalência patrimonial e a amortização contábil do ágio são fenômenos diferentes. A amortização contábil do ágio na investidora corresponde à realização na empresa investida da parcela do investimento que motivou o ágio (a mais-valia, o *goodwill*) em consonância com o *matching principle*. O resultado da equivalência patrimonial na investidora corresponde à parcela do lucro ou prejuízo apurado na empresa investida por obra daquela realização e de muitos outros componentes ativos e passivos do seu patrimônio. Por isso, as consequências tributárias devem também ser definidas por regras distintas.

Sem embargo, como já anunciado, a referida amortização não é dedutível por outro fundamento. O problema é que este não foi invocado pela fiscalização.

Pelo exposto, considerando a deficiência na acusação, que não observou a norma aplicável ao caso (artigo 13, III, da Lei nº 9.249/95), oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

⁷ A bem da verdade, o legislador brasileiro mantém o alívio integral da bitributação econômica mesmo quando em momento seguinte ocorre a realização da renda com a distribuição dos dividendos referentes aos lucros que provocaram o resultado positivo da equivalência patrimonial.