MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16327.720834/2016-68**
ACÓRDÃO	1202-002.507 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAU UNIBANCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

Ementa:

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.

O que determina a necessidade de sobrestamento de um processo é a constatação de que, para ser decidido, devem ser levadas em consideração informações constantes em outro, ou outros processos que o antecederam.

DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Opiniões doutrinárias não vinculam a autoridade tributária e, em se tratando de Jurisprudência Administrativa no âmbito do CARF, somente se estiver sumulada e aprovada pelo Ministro da Fazenda com efeito vinculante em

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE

Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes à depreciação acelerada incentivada, por expressa determinação do art. 44 da Instrução normativa nº 390/2004 da Secretaria da Receita Federal Impugnação Improcedente Outros Valores Controlados

Recurso Improcedente

Crédito Tributário Mantido

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o Conselheiro André Luís Ulrich Pinto e a Conselheira Andrea Viana Arrais Egypto que votaram por dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maurício Novaes Ferreira, José André Wanderley Dantas de Oliveiras, Andre Luís Ulrich Pinto, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral).

RELATÓRIO

1. O presente processo trata da lavratura de auto de infração que resultou em ajuste da Base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL referente ao ano-calendário de 2011, no valor de R$ 72.918.773,04.

2. A infração indicada no auto de infração referiu-se a falta de adição de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2011. A descrição dos fatos remete ao relatório fiscal (fls. 323/330).

3. O enquadramento legal para a infração é Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95, Art. 2º da Lei nº 9.249/95, Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 e Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

DO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL

4. Em síntese, o Relatório de Auditoria Fiscal traz as seguintes informações:

- Da análise da DIPJ ano-base 2011, nº 1366619, constatou-se que a despesa de amortização de ágio deduzida na ficha 06B (Demonstração do Resultado) e adicionada na ficha 09B (Demonstração do Lucro Real) não foi considerada na ficha 17 (Cálculo da CSLL).
- No Termo de Intimação nº 11 foi requisitado no item 2 explicação da razão da falta de adição da amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido na base de cálculo da CSLL, conforme informado nas DIPJ relativa ao ano-calendário de 2011.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

RELATÓRIO FISCAL Nº 2

AC 2011		
Ficha	Linha	Valor
F06	59	72.918.773,04
F09	14	72.918.773,04
F17	15	0,00

- Em 09/11/15 , o Itaú Unibanco respondeu não haver previsão legal para esta adição. Também discriminou através do Lalur, documento nº 8, a amortização total de R$ 72.918.773,04 no IRPJ, informada na ficha 09B da DIPJ do ano-base 2011.
- Os artigos 249 e 391 do Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto nº 3000/99 (RIR/99) determinam a adição da amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ.
- O artigo 57 da Lei nº 8.891/95 definiu para a CSLL o mesmo disciplinamento da legislação do IRPJ, igualando as normas de apuração e pagamento, antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014.
- Destarte, existe previsão legal para que essa amortização do ágio não seja computada na apuração da CSLL, sendo necessária a sua adição, nos mesmos moldes do IRPJ.
- Esse entendimento é ratificado pelas normas da Receita Federal do Brasil, através do art. 44 da Instrução Normativa nº 390/04, apresentado abaixo: Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.
- Conforme resposta do Itaú em 09/11/15, não houve adição na base da CSLL, registrado na linha 15 da ficha 17 da DIPJ, do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo PL – computado como R$ 72.918.773,04 na linha 14 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da ficha 09B das DIPJ do ano-calendário 2011.
- Assim, esse valor de R$ 72.918.773,04 será adicionado de ofício à base de cálculo da CSLL e considerando também os autos de infração dos processo nº 16327 721108/2014-09; 16327-721095/2015-41, 16327-721149/2015-78 e 16327-720798/2016- 32, conforme tabela a seguir:

CSLL Ano-base 2011	
Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap.	Valores em R$
DIPJ ano-base 2011 Ficha 17- Linha 66	-3.700.099.288,97
Ajustes dos Autos de Infração anteriores	
Proc 16327-720798/2016-32	6.286.222,41
Proc 16327-721149/2015-78	2.434.780.534,33
Proc 16327-721095/2015-41	371.860.918,98
Proc 16327-721108/2014-09	549.366.935,88
= Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES	-337.804.677,37
Ajuste deste auto de infração	72.918.773,04
= Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES E ATUAL	-264.885.904,33

- O Itaú deve ajustar a Parte B do Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL – LACS segundo o quadro a seguir, que refletiu os autos de infração dos anos-base 2010 e 2011:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO FISCAL Nº 2

Ano-base 2010	
Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	717.317.397,15 (A)

Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap.	
DIPJ ano-base 2010 Ficha 17- Linha 62	-200.099.766,67
Ajustes dos Autos de Infração anteriores	
Proc 16327-720798/2016-32	5.252.253,06
Proc 16327-721149/2015-78	904.943.518,33
Proc 16327-721120/2015-96	72.431.695,78
Proc 16327-721095/2015-41	78.983.960,72
Proc 16327-721108/2014-09	549.366.935,88
= Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO	1.410.878.597,10 (B)

Base de Cálculo Negativa Compensada nas Autuações	
DIPJ ano-base 2010 Ficha 17- Linha 66	0,00
Proc 16327-720798/2016-32	1.575.675,90
Proc 16327-721149/2015-78	271.483.055,50
Proc 16327-721120/2015-96	21.729.508,74
Proc 16327-721095/2015-41	23.695.188,22
Proc 16327-721108/2014-09	104.780.150,76
TOTAL Base de Cálculo Negativa Compensada nas Autuações e DIPJ	423.263.579,12 (C)

Saldo de Bases de Cálculo Negativas após Ajuste	294.053.818,03 (A) - (C)

RELATÓRIO FISCAL Nº 2

Ano-base 2011	
Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	294.053.818,03 (A)

Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap.	
DIPJ ano-base 2011 Ficha 17- Linha 66	-3.700.099.288,97
Ajustes dos Autos de Infração anteriores	
Proc 16327-720798/2016-32	6.286.222,41
Proc 16327-721149/2015-78	2.434.780.534,33
Proc 16327-721095/2015-41	371.860.918,98
Proc 16327-721108/2014-09	549.366.935,88
= Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES	-337.804.677,37
Ajuste deste auto de infração	72.918.773,04
= Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES E ATUAL	-264.885.904,33 (B)

Base de Cálculo Negativa Compensada nas Autuações	
DIPJ ano-base 2011 Ficha 17- Linha 67	0,00
Proc 16327-720798/2016-32	0,00
Proc 16327-721149/2015-78	0,00
Proc 16327-721095/2015-41	0,00
Proc 16327-721108/2014-09	0,00
SUBTOTAL Base de Cálculo Negativa Compensada nas Autuações ANTERIORES e DIPJ	0,00
Compensação deste auto de infração	0,00
TOTAL Base de Cálculo Negativa Compensada nas Autuações (anteriores e atual) e DIPJ	0,00 (C)

Saldo de Bases de Cálculo Negativas após Ajuste	558.939.722,36 (A) - (B) + (C)

- No encerramento do relatório é ressaltado que houve auto de infração dessa mesma matéria para o ano-calendário de 2010 no processo nº 16327-721120/2015-96.

5. O contribuinte foi cientificado do feito, em 09/12/2016, conforme Termo de Ciência às fls. 339/340 e, irresignado, apresentou a impugnação de fls. 345/357 para a juntada aos autos em 03/01/2017 conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada às fls. 388.

6. Não obstante a Impugnação supracitada, acordaram por unanimidade de votos, os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, em não dar provimento à Impugnação, e manter a autuação referente ao ajuste da Base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R$ 72.918.773,04, nos termos do voto do relator.

7. O Acórdão nº 12-88.616, de 23/06/2017, restou assim ementado:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2011
>
> SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.
>
> O que determina a necessidade de sobrestamento de um processo é a constatação de que, para ser decidido, devem ser levadas em consideração informações constantes em outro, ou outros processos que o antecederam.
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2011
>
> DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.
>
> Opiniões doutrinárias não vinculam a autoridade tributária e, em se tratando de Jurisprudência Administrativa no âmbito do CARF, somente se estiver sumulada e aprovada pelo Ministro da Fazenda com efeito vinculante em relação à administração tributária federal.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL
>
> Ano-calendário: 2011
>
> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE
>
> Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes à depreciação acelerada incentivada, por expressa determinação do art. 44 da Instrução normativa nº 390/2004 da Secretaria da Receita Federal.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Outros Valores Controlados

8. Irresignado o Contribuinte apresentou o seu Recurso Voluntário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

9. Inicialmente, a Recorrente faz uma síntese dos fatos enfatizando:

DOCUMENTO VALIDADO

> 4. Ademais, tal como demonstrado na impugnação, a D. Autoridade Fiscal, ao recompor a base de cálculo negativa de CSL, partiu de um saldo equivocado, uma vez que considerou, indevidamente, as autuações objeto dos processos administrativos nºs 16327.721108/2014-09, 16327.721095/2015-41, 16327.721149/2015-78 e 16327.721120/2015-96[1] como definitivas[2].
>
> 5. A C. DRJ, ao julgar a impugnação apresentada, manteve a autuação por considerar, em síntese, que o art. 44 da IN 390/2004 fundamentaria a autuação (no que toca à suposta existência de lei determinando a adição das despesas de ágio à base de cálculo da CSL). Quanto ao reflexo dos processos mencionados acima, considerou incabível o pleito de cancelamento da autuação e de sobrestamento do presente feito.
>
> 6. Porém, conforme adiante se demonstrará, a decisão não merece prosperar e deve ser reformada.

10. À continuação, a Recorrente trata no item – II – DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSL – FALTA DE VEDAÇÃO NORMATIVA – LEGALIDADE – e utiliza uma argumentação muito semelhante a utilizada em sua Impugnação, a qual pode ser sintetizada da seguinte forma:

- Oportuno atentar para o fato de que a base de cálculo da CSLL é o Lucro Líquido e não o Lucro Real, de forma que as adições, deduções e exclusões possíveis para a apuração da base de cálculo da CSLL são diversas daquelas previstas para o IRPJ.
- A CSLL, prevista no art. 195, I, V, da Constituição Federal/88, é espécie tributária distinta do IRPJ, tendo sido instituída pela Lei n° 7.689/88. Possui por base de cálculo o lucro, assim entendido, nos termos da própria lei, como o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial e ajustado por adições e exclusões determinadas pela legislação específica.
- É fato que tanto a base de cálculo do IRPJ como da CSLL deriva do lucro contábil mais ajustes fiscais. Todavia, há que se ressaltar que os ajustes fiscais são determinados pela legislação aplicável a cada tributo, respectivamente, haja vista configurarem espécies tributárias distintas, sujeitas, portanto, a regramento próprio.
- Isso implica deduzir que determinada adição prevista na legislação do IRPJ não poderá, automaticamente, ser considerada adição na base de cálculo da CSLL se a legislação a esta aplicável assim também não dispuser.
- O artigo 57 da Lei n° 8.981/95 ao determinar que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda", evidentemente, está se referindo à sistemática de recolhimento, a saber: anual (por estimativa ou levantamento de balancetes de suspensão ou redução) ou trimestral, bem como aos regimes de apuração pela receita bruta (lucro presumido), lucro arbitrado ou lucro real, mas nunca à base de cálculo ou alíquota.
- Ao contrário do que dispõe o posterior artigo 50 da Lei n° 12.973/20142, é incontroverso que o artigo 57 Lei n° 8.981/95 não pretendeu equiparar a base de cálculo dos dois tributos, posto que, expressamente, determina "...mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.".

DOCUMENTO VALIDADO

- Não fosse assim, não seria necessária a edição do já citado artigo 50 da Lei n° 12.973/2014 e de outras leis posteriores que, de forma pontual, dispuseram sobre a indedutibilidade de despesas ou custos e a tributação de rendimentos ou lucros na apuração do lucro real e tiveram que mencionar expressamente que se aplicam também na determinação da base de cálculo da CSLL.
- Tal entendimento já foi adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
- Assim, considerando o que determina o princípio da legalidade (art. 150, I da Constituição Federal), se as adições à base da CSLL importam em um maior valor de tributo a recolher, devem elas estar previstas em lei. No caso em tela, a adição em destaque não está prevista nas leis que regulamentam a CSLL.
- A 1ª Turma da CSRF no acórdão nº 9101-002.310 decidiu, em acórdão proferido justamente para buscar pacificar a questão.
- Com efeito, cabe salientar que o próprio Fisco já entendeu que o IRPJ e a CSLL possuem bases de cálculo diferentes, ao assim se posicionar no Boletim Central Extraordinário n° 21/93, da COSIT, que apesar de versar sobre o artigo 7º da Lei 8.541/92, tem plena eficácia, mutatis mutandis, à situação ora posta: "048 - Os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos de IRPJ, por força do art. 7o da Lei n° 8.541/92, serão adicionados para efeitos da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro? Não.".
- Naquela oportunidade, esse entendimento foi, inclusive, incorporado ao MAJUR, de tal modo que ao tratar das adições ao Lucro Real o MAJUR apresentava orientação para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa, nos termos do malfadado §1°, art. 41 da Lei 8.981/95. Todavia, quanto às adições à base de cálculo da CSLL, o MAJUR não repetiu a mesma orientação e tampouco a DIPJ tinha linha específica para tanto.
- Em síntese, não existia qualquer determinação legal para a indedutibilidade das amortizações contábeis do ágio escriturado pelo impugnante na base de cálculo da CSL, diversamente do que se verificava na legislação do imposto de renda, razão pela qual foi legítima a dedução efetuada.
- Verifica-se, portanto, que não existia qualquer determinação legal para a indedutibilidade das amortizações contábeis do ágio escriturado pelo impugnante na base de cálculo da CSLL, diversamente do que se verificava na legislação do imposto de renda, razão pela qual foi legítima a dedução efetuada.
- Dessa forma, ao contrário do que pretende a fiscalização, resta evidente não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSLL, as disposições contidas no art. 391 do RIR/99, que textualmente veda o cômputo das contrapartidas da amortização de ágio para fins de aferição do lucro real, sendo de rigor, o cancelamento do lançamento ora impugnado, pois não subsistem as razões e motivos que o sustentam.

11. Como decorrência da infração capitulada (indedutibilidade da despesa de ágio) a Recorrente trata no item – III - DA REDUÇÃO DO ESTOQUE DE BASE NEGATIVA DA CSLL RELACIONADA A OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS – quando, em síntese, argumenta que:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- Conforme já mencionado, a autoridade fiscal ao recompor a base de cálculo negativa de CSL em razão da matéria discutida nestes autos, partiu de um saldo inicial equivocado, pois considerou como definitivas as autuações contantes do processos 16327.721108/2014 09, 16327.721095/2015-41, 16327.721149/2015-78 e 16327.721120/2015-96.
- Não se pode acolher a duplicidade de penalidades de ofício sobre uma mesma infração.
- Ocorre que tais autuações, consubstanciadas naqueles processos administrativos, foram combatidas e se encontram em andamento, ou seja, com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, III, do CTN.
- Ou seja, os lançamentos relativos às referidas autuações não são definitivos e, consequentemente, a glosa do valor discutido, referente à recomposição do saldo tido como inicial, não poderá prevalecer enquanto não proferida decisão final nos referidos processos administrativos.
- Com efeito, o julgamento daqueles feitos é manifestamente prejudicial ao julgamento dos presentes autos, uma vez que da decisão de mérito a ser proferida.
- Em outras palavras, sobrevindo decisões favoráveis ao Recorrente nos autos daqueles outros processos administrativos, a recomposição e consequente redução do saldo inicial efetuada pela fiscalização na base de cálculo negativa de CSL restará prejudicada, restabelecendo-se o saldo original daquele, de modo a repercutir, conforme comprovado, diretamente no valor adicionado de ofício no caso em discussão.
- Por esta razão, impõe-se, no caso, o cancelamento do presente lançamento, uma vez que o art. 142 do CTN não foi observado. Admitido, para argumentar, que não seja declarada insubsistente a exigência fiscal, requer-se seja o presente feito ser sobrestado até que seja definitivamente julgado o processo administrativo prejudicial ao deslinde destes autos.

12. Por fim, trata no item seguinte do – IV PEDIDO - conforme a seguir reproduzido:

> 58. Pelo exposto, o Recorrente pede o provimento deste recurso para que seja reconhecida a improcedência do auto de infração.
>
> Termos em que,
> Pede deferimento.
> São Paulo, 11 de julho de 2017.

13. É o relatório.

14. Passamos a votar.

VOTO

Conselheiro José ***André*** Wanderley ***Dantas*** de Oliveira, relator.

DA ADMINISSIBILIDADE

15. Os Recurso Voluntário interposto, pelo contribuinte/Recorrente é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

DO MÉRITO

16. O cerne do processo gira em torno da argumentação da Recorrente que sustenta não haver fundamento legal que determine a adição à base de cálculo da CSLL dos valores amortizados dos ágios apurados pela Contribuinte.

17. Parece razoável a argumentação da recorrente no sentido de que o art. 57, da Lei nº

DOCUMENTO VALIDADO

8.981/95 teria preservado a base de cálculo da contribuição. Entretanto, o enquadramento do feito pela autoridade lançadora ocorreu também, dentre outros, sob a égide do art. 2º, da Lei nº 7.689/88 que traz disposições expressas sobre a neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP) o que abrangeria a CSLL.

18. Em nossa opinião, não há fundamentos para a sua insurgência. Recentemente, a CSRF se manifestou sobre a matéria, resultando no acórdão nº 9101-006.893, em julgamento recente (03/04/2024) da 1ª Turma da CSRF, de lavra do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Pelo didatismo do voto, faço minhas as explanações contidas no supracitado Acórdão, que traz em seu bojo a menção a outros julgados daquela Turma para demonstrar que a jurisprudência do CARF é desfavorável ao sujeito passivo, em sentido contrário ao suscitado no recurso. Vejamos:

> 2.1 POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL
>
> Em síntese, a Recorrente alega que a decisão recorrida deve ser reformada, pois não se sustentariam os seus fundamentos quanto à suposta ausência de previsão legal para a dedutibilidade do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.
>
> Conforme já me pronunciei, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:
>
> > Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":
> >
> > > Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) [grifos do precedente]
> >
> > Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.
> >
> > Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação. Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçadas de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

> Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta contribuição é o "valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda". Veja-se:

> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. § 1º Para efeito do disposto neste artigo:
>
> a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
>
> b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
>
> c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
>
> 5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> [...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, verbis:

> Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º). [...]
>
> Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

> Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º), mas de participação mantida na investidora.
>
> A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.
>
> Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um regras.
>
> No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à

DOCUMENTO VALIDADO

essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição1. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

> Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
>
> II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.
>
> § 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em sub-contas 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.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.
>
> Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.
>
> Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)
>
> Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
>
> (...)
>
> Art. 25. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)
>
> (...)
>
> Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:
>
> I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
>
> II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente

DOCUMENTO VALIDADO

para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor "não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

> ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
>
> Excerto do Voto Condutor:
>
> Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão “decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração” dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
>
> Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações

DOCUMENTO VALIDADO

> contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.
>
> Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.
>
> § 1º Para efeito do disposto neste artigo:
>
> a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
>
> b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
>
> c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

> 5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.
>
> (...)

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

> Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.
>
> Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c"do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Ainda sobre o tema, convém ressaltar outra abordagem em desfavor da pretensão do Contribuinte, conforme brilhante voto exarado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.895:

DOCUMENTO VALIDADO

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.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

> 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;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 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.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução também se aplica à CSLL.

CONCLUSÕES

19. Diante do exposto, considerando tudo aqui circunstanciadamente relatado e tudo o mais que do processo consta, VOTO conhecer do Recurso Voluntário e no mérito NEGAR provimento.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO