



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720476/2011-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.482 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente BANCO CACIQUE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2010

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÃO.

Devem ser excluídos os valores do ágio da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por não haver, à época dos fatos geradores, previsão legal expressa para inclusão do ágio.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA N. 108 DO CARF

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Recurso voluntário parcialmente provido: (i) por unanimidade de votos, para que a unidade de origem, quando da liquidação do presente acórdão, considere os saldos de prejuízo e base de cálculo negativa tal qual ajustados pelo processo administrativo n. 16327.001743/2010-34 e para manter a aplicação dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula n. 108 do CARF; (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, para que sejam excluídos os valores do ágio da base de cálculo da CSLL, vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque, que votaram por manter essa exigência. O Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama manifestou intenção de apresentar declaração de voto

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio

Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, contra o acórdão n.º 1634.081, exarado pela 10ª Turma da DRJ 1 em São Paulo.

Conforme relatado em seus termos de verificação fiscal (fl. 1125 e ss. e fl. 1133 e ss.), a autoridade administrativa acusa a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária:

a) omissão, no ano de 2008, do ganho auferido com a devolução, a seus associados, do patrimônio da CETIP Câmara de Custódia e Liquidação, associação civil sem fins lucrativos que sofreu processo de desmutualização e cujas atividades passaram a ser exercidas pela CETIP S/A;

b) dedução indevida, no ano de 2010, de despesas com amortização de ágio. No que concerne à formação do ágio e à sua amortização, é elucidativa a transcrição do seguinte trecho contido no TVF (fl. 1144):

Em 30/11/2007, o Societê Brasil aportou capital na Trancoso, no valor exato de R\$ 930.523.599, permitindo então que fosse pago por esta empresa, na mesma data do aporte, o valor total de R\$ 888.372.854,00 pela aquisição das quotas (100%) da CACIPAR, as quais tinham valor de patrimônio líquido de R\$ 317.809.235,16 resultando um ágio de R\$ 570.563.618,89. Além disto, aportou um aumento de capital na Trancoso, no valor de R\$ 37.000.000,00 utilizados para pagamento de uma dívida que a CACIPAR tinha, resultando que o valor aportado pelo Societê Brasil na Trancoso foi o exato valor utilizado pela Trancoso na aquisição da CACIPAR.

Em passo seguinte, em 31/10/2008, com base em balanço de 30/09/2008, a CACIPAR é incorporada pela investida Banco Cacique que também incorpora na mesma data a Trancoso.

Tendo-se então por resultado, após as duas sucessivas operações de incorporações reversas, que o controle societário do Banco Cacique é transferido para o Societê Brasil e que o ágio pago pela Trancoso na aquisição da Cacipar é transferido por incorporação ao patrimônio do Banco Cacique, sendo amortizado no mesmo a uma razão de 1/120 mensais, sem adição ao lucro real.

Muito importante torna-se ressaltar que, conforme consta DOS FATOS, não ficou suficientemente comprovado a esta fiscalização que tal ágio, pago em 30/11/2007, foi resultante de Rentabilidade Futura, uma vez que o demonstrativo exigido por lei como comprovação desta rentabilidade, apresentado pelo contribuinte, foi elaborado posteriormente à referida data, em julho de 2008, com base em balanço levantado em 31/12/2007, ambas as datas posteriores ao pagamento do referido ágio.

Além disto, ficou comprovado que na verdade o adquirente do controle societário do Banco Cacique foi o Societê Brasil, sendo que as citadas operações de incorporação reversas tinham como intuito, única e exclusivamente, levar para a empresa investida Banco Cacique, parte do ágio, procedendo esta, em seguida, às conseqüentes amortizações do mesmo levando a uma diminuição indevida dos resultados nos próximos anos;

Ou seja, embora esta fiscalização reconheça a existência de um ágio, pago quando da aquisição do controle societário da CACIPAR, ficou fartamente comprovado que o uso da empresa Trancoso, como empresa veículo, deu-se sem qualquer finalidade negocial, apenas com o intuito de tornar o ágio fiscalmente dedutível, podendo este ser amortizado pelo Banco Cacique. Sendo que, além disto, não houve suficiente

comprovação que tal ágio fundamentava-se exclusivamente em rentabilidade futura, condição exigida para permissão da amortização dedutível do mesmo.

Dos trabalhos fiscais objetos do citado MPF também resultou autuação fiscal no Societê Brasil, da qual não teceremos maiores considerações pois não tiveram reflexo no presente trabalho, o qual refere-se exclusivamente aos reflexos em 2010, da amortização do ágio no Banco Cacique.

Em sendo assim, confirmado a repetição em 2010 da amortização do ágio oriundo da mesma operação, necessário torna-se a lavratura de Autos de Infração, referente à Glosa deste ágio lançado no Banco Cacique (Vide matéria tributável no presente Termo), desta feita referente ao ano-calendário de 2010.

(...)

Em virtude do acima exposto a autoridade tributária promoveu o lançamento de ofício para exigência de IRPJ, contribuição para o PIS, Cofins e CSLL sobre a falta de tributação do ganho advindo da desmutualização da CETIP (item “a” retro), bem como para exigir IRPJ e CSLL sobre a dedução indevida de despesas com amortização de ágio (item “b” retro).

Inconformada com a exigência, a interessada propôs impugnação ao lançamento, alegando, em síntese, o seguinte (fl. 1187 e ss.):

- a) o lançamento deve ser liminarmente cancelado em razão da falta de liquidez e certeza dos tributos exigidos, haja vista que o auditor pressupôs a inexistência de saldos de prejuízo fiscal e de base negativa da contribuição social para os anos de 2008 e 2010, os quais dependem de decisão definitiva no âmbito do processo n.º 16327.001743/2010-34;
- b) é inaplicável ao processo de desmutualização da CETIP o art. 17 da Lei n.º 9.532/97, pois não houve devolução do patrimônio daquela associação à contribuinte, e sim a substituição de seus títulos patrimoniais perante a CETIP por ações da CETIP S/A;
- c) embora o auditor tenha alegado que está tributando a devolução do patrimônio da CETIP, em verdade está tributando a atualização dos aludidos títulos patrimoniais, o que é vedado pelos arts. 225 e 389 do RIR/99;
- d) conforme já decidido pelo STF, é inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, daí porque o PIS/Cofins não incide sobre a alegada devolução do patrimônio da CETIP à contribuinte;
- e) quanto à amortização do ágio, há que se dizer, em primeiro lugar, que, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, o demonstrativo de rentabilidade futura da empresa Cacipar já existia antes de sua aquisição pela empresa Trancoso em 30/11/2007. De fato, em fevereiro de 2007 foi realizado estudo pelo Banco UBS Pactual onde está demonstrada a rentabilidade futura da empresa Cacipar. O estudo feito pela KPMG, em outubro de 2008, aludido pela fiscalização, somente veio corroborar a análise feita pelo UBS Pactual;
- f) não houve, no caso, utilização de “empresa veículo”, ao menos nos termos em que essa expressão foi cunhada no âmbito do Acórdão n.º 10323.290. Veja que se as ações da Cacipar não houvessem sido adquiridas pela Trancoso, mas sim diretamente pela Societé, o ágio poderia ser por esta amortizado bastando para isso que incorporasse a

Cacipar. Fica clara, assim, que a aquisição por intermédio da Trancoso não se revestia em condição necessária ao aproveitamento fiscal do ágio;

g) não há previsão legal para adição das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL;

h) é ilegal a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem decidiu pela parcial procedência da impugnação para afastar a exigência do PIS/Cofins sobre o ganho auferido pela contribuinte na desmutualização da CETIP.

Irresignada com a parcela da exigência mantida, a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde reproduz as alegações trazidas na impugnação ao lançamento, e ainda:

a) preliminarmente, pede seja sobrestado o julgamento da lide até que seja proferida decisão definitiva no âmbito do processo n.º 16327.001743/2010-34, caso não seja acolhida a preliminar, já aduzida na impugnação, de nulidade do lançamento por falta de certeza e liquidez do crédito;

b) a alusão feita pela DRJ de origem sobre “operações estruturadas em sequência”, as quais deram origem ao ágio e a possibilidade de sua amortização pela recorrente, não implicaram em planejamento tributário abusivo.

Apreciados os argumentos da recorrente esta Turma, em 31/07/2014, constatando a prejudicialidade do processo n.º 16327.001743/2010-34 sobre a decisão que seria tomada no presente processo, resolveu suspender o andamento do feito até que fosse proferida decisão definitiva no âmbito do referido processo.

Em 30/04/2015, por meio de despacho, a Secretaria desta 2ª Câmara devolveu os autos ao então Relator com informação de que já havia sido proferida decisão definitiva no aludido processo. Referida decisão, materializada no acórdão n.º 1301001.505, possui o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação às despesas não necessárias, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação às despesas não comprovadas; por maioria de votos, dado provimento ao recurso em relação à amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas; por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri. (...)

Esta e. Turma analisou o Recurso Voluntário em sessão realizada em 10 de dezembro de 2015 em que decidiu dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

a) manter o ganho de capital na devolução do patrimônio da CETIP apurado no ano de 2008, devendo este valor, no entanto, ser integralmente deduzido do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social apurados no mesmo ano, conforme item 3 do voto, parte final. Vencidos, neste item, os conselheiros Luis Fabiano Alves Pentead e Ronaldo Apelbaum que lhe davam provimento. Caberá à unidade de origem promover os ajustes no sistema de acompanhamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo da contribuição social.

b) afastar a glosa das despesas com amortização do ágio levadas ao resultado no ano de 2010. Vencida, neste item, a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa que lhe negava provimento. O conselheiro Luis Fabiano acompanhou o relator pelas conclusões.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

A desmutualização da CETIP, da maneira peculiar em que foi realizada, implicou a extinção fática dessa associação civil sem fins lucrativos. Extinta faticamente a CETIP, o patrimônio da entidade foi devolvido a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17 da Lei n.º 9.532/97.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo".

Contra tal decisão, a contribuinte interpôs embargos (efls. 2027 a 2036), alegando omissão no julgado, que foi rejeitado pelo despacho de admissibilidade (efls. 2165 a 2171). Ato contínuo, Fazenda Nacional e Contribuinte interpuseram recursos especiais.

No recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1986 a 2000), a mesma insurgiu-se contra o afastamento da glosa das despesas com a amortização do ágio, por entender que o art. 7º da Lei n.º 9.532/97 não albergaria a operação realizada, em virtude da utilização de empresa veículo para a transferência de ágio.

O despacho de admissibilidade (e-fls. 2003 a 2007) entendeu estar evidente a divergência jurisprudencial, admitiu e deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 2076 a 2109).

Analisado pela e. CSRF, decidiram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

DESMUTUALIZAÇÃO. CETIP. MATÉRIA SUMULADA.

Conforme Súmula CARF n. 108, caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial.

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, incorporação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Apresentados embargos de declaração (e-fls 2524/2537), estes não foram admitidos pela r. presidência nos seguintes termos:

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), REJEITO os embargos de declaração interpostos, mantendo-se inalterado o v. Acórdão embargado, ante a não demonstração, pelo interessado, de qualquer obscuridade.

O presente despacho é definitivo, nos termos do citado dispositivo.

Encaminhem-se os autos à unidade da RFB de origem para ciência do presente despacho à Embargante e demais providências de sua alçada.

A recorrente apresentou petição de e-fls. 2602/2606 em que solicitou a **reconsideração** do disposto na intimação Dicat/Ecob nº 813/2019, requerendo que a delegacia

determine a devolução dos autos à turma julgadora *a quo* para apreciação das demais matérias, conforme determinado pela CSRF, mantendo-se, até o deslinde definitivo deste processo, a exigibilidade suspensa do crédito tributário, com fundamento no supracitado dispositivo do CTN.

A unidade de origem apresentou a **Informação Fiscal (DICAT/DEINF/SPO)** (e-fls. 2701/2703), reconsiderando aquela decisão. Os autos retornam então a julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Inicialmente cumpre delimitar os estritos limites da lide, o que faço a partir do quadro sintético apresentado pela própria recorrente quando da apresentação de suas contrarrazões:

Tópico do Recurso Voluntário	Assunto	Resumo do Argumento de Defesa/Página
1.1	Da Iliquidez e Incerteza das Autuações Fiscais do IRPJ e da CSLL - Suposta Inexistência dos Saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativa para os Anos-calendário 2008 e 2010	A utilização dos valores constantes do SAPLI/FAPLI que não correspondem ao montante efetivo de prejuízo fiscal apurado pelo Recorrente, torna o lançamento originário do presente processo ilíquido e incerto. Fls. 09 a 16 do Recurso Voluntário
3	Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização	A Administração Tributária não pode atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de comum entre os tributos em questão são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento Fls. 60 a 62 do Recurso Voluntário
4	Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa	Necessidade de cancelamento dos juros de mora calculados com base na taxa Selic sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo administrativo. Fls. 62 a 67 do Recurso Voluntário

Nesse cenário fático passo a apreciar as questões pendentes de julgamento.

Da Iliquidez e Incerteza das Autuações Fiscais do IRPJ e da CSLL – Suposta Inexistência dos Saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativa para os Anos-calendário 2008 e 2010

Sobre a questão, a recorrente indicava em sua peça recursal que a fiscalização não partiu dos saldos de prejuízo e base de cálculo negativa efetivamente declarados em DIPJ, mas sim daqueles apurados pela fiscalização em outro processo administrativo. Sustentava há época que não haveria como se admitir o raciocínio desenvolvido pela Turma Julgadora, uma vez que o saldo de prejuízo fiscal e a base negativa efetivamente declarados não devem sofrer qualquer alteração por influência do processo administrativo nº 16327.001743/2010-34, que, atualmente, aguarda julgamento por este E. Conselho Administrativo.

Referido processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento em sessão realizada em 06 de maio de 2014 que assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação às despesas não necessárias, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação às despesas não comprovadas; por maioria de votos, dado provimento ao recurso em relação à amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas; por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri. Ausente, justificadamente o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente). Presente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (Substituto Convocado). Presidiu o julgamento o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Fez sustentação oral o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marco Aurelio Zortea Marques.

Ainda, o acórdão n. **1301001.505** restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009, 2010

DESPESA. DESNECESSIDADE. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Se, por um lado, a Fiscalização reúne argumentos e demonstrativos que indicam a apropriação de dispêndios com pessoa ligada em conta específica, cujos serviços que serviram de fundamento foram contabilizados em rubrica distinta, e, por outro, o contribuinte não aporta aos autos argumentos e documentos capazes de elidir a tese de duplicidade de registros, há de se manter a glosa.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Para fins de dedução, na apuração do resultado fiscal, do gasto incorrido, não basta ao contribuinte descrever as características operacionais de suas atividades e demonstrar a plausibilidade de sua ocorrência no mundo fático, torna-se necessário reunir ao processo comprovantes hábeis e idôneos que possibilitem desautorizar a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA.

No contexto das Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Note-se, entretanto, que referido processo chegou a termo, parcialmente procedente. Assim, deverá a unidade de origem, quando da liquidação do presente acórdão, considerar os saldos de prejuízo e a base de cálculo negativa, tal qual ajustados pelo resultado daquele julgamento definitivo.

Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Neste tópico da defesa, a recorrente sustenta que não poderia ter sido adicionada, no presente caso, a despesa com amortização do ágio na base de cálculo dessa contribuição social por ausência de previsão legal para tanto.

A CSLL, instituída com a edição da Lei 7.689/88, tem como base de cálculo, nos termos do art. 2º da referida lei, “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, acrescentando-se, através da letra ‘c’, do § 1º, do mesmo art. 2º, que o resultado do período base será apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.

A Lei nº 8.981/95 trouxe inovações na apuração da base de cálculo do IRPJ e, no art. 57, estende, textualmente, a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor, que é o resultado do período base apurado com a observância da legislação comercial ajustado ou, a teor do contido no § 3º, do citado art. 57, “o lucro líquido ajustado”.

Vejamos o disposto no caput do art. 57, da Lei 8.981/95, parte final, quanto à definição da base de cálculo da referida contribuição:

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.

Ao contrário do que sustentado na r. decisão recorrida, referido artigo não iguala de forma definitiva as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim o fosse, a IN 1700 não apresentaria extensa lista indicando comparativamente quais ajustes afetam uma ou outra base.

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

As adições e exclusões eventualmente feitas ao resultado do exercício, com intuito de encontrar a base de cálculo da CSLL, são aquelas previstas pela Lei 7.689/88, no seu artigo 2º, § 1º, alínea “c”, além daquelas contidas em outros diplomas legais, **o que podem coincidir ou não com as do IRPJ.**

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

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

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável.

Não há, porém, no período da operação, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Recorda-se que **somente com o art. 50 da Lei 12.973/2014** é que referida regra de indedutibilidade foi estendida à CSLL:

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez.

Considerando-se, portanto, a inexistência de previsão legal anterior à lei 12.973/2014, entendo assistir razão à recorrente neste aspecto.

Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

Aplica-se à matéria a inteligência da Súmula CARF n. 108, vinculante em seus termos:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, entendo deva ser negado provimento ao recurso no que tange à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO e, no mérito, (i) dar PROVIMENTO PARCIAL para que: (i) a unidade de origem, quando da liquidação do presente

acórdão, considere os saldos de prejuízo e base de cálculo negativa tal qual ajustados pelo processo administrativo n. **16327.001743/2010-34**; (ii) sejam excluídos os valores do ágio da base de cálculo da CSLL; (iii) mantenha a aplicação dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula n. 108 do CARF.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Declaração de Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama

A minha única divergência em relação ao voto do I. Relator é em relação ao afastamento da adição à base de cálculo da CSLL da despesa com amortização do ágio.

Para melhor delineamento da divergência, peço licença para sintetizar os fatos.

A Fiscalização glosou as despesas com amortização de ágio que considerou indedutíveis. A DRJ manteve a glosa por meio do acórdão 16-34.081, de 05 de outubro de 2011. A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, em julgamento ocorrido em 10 de dezembro de 2015, por maioria de votos, entendeu que o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, e portanto que a glosa da despesa foi indevida.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão 1201-001.242 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, defendendo a impossibilidade de dedução de despesas do ágio e pugnando pela reforma da decisão.

O Recurso Especial da PGFN foi admitido. O contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN.

O contribuinte também apresentou Recurso Especial, que foi admitido em parte. Decisão agravada pelo sujeito passivo. O agravo foi rejeitado.

Os recursos especiais do contribuinte e da PGFN foram julgados pela 1ª Turma da CSRF, em 16 de janeiro de 2019, que prolatou o acórdão 9101-003.964, e por unanimidade de votos não conheceu do Recurso Especial do contribuinte e por voto de qualidade deu provimento ao Recurso Especial da PGFN.

O contribuinte interpôs Embargos de Declaração em face do acórdão 9101-003.964 que foram rejeitados. Uma das questões analisadas no exame de admissibilidade foi relativa à indefinição de quais questões seriam devolvidas para apreciação da turma *a quo*, segundo a decisão do acórdão abaixo reproduzida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de

qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário (...)

O Despacho de admissibilidade dos Embargos de Declaração consignou que as matérias que deveriam ser apreciadas pela turma de origem seriam aquelas, que em razão da decisão da CSRF ainda precisariam ser decididas para o deslinde definitivo do processo, e que caberia aos próprios julgadores apreciar a extensão e os efeitos das duas decisões da CSRF, cabendo às partes manifestar-se, oportunamente, acerca de eventuais discordâncias:

Contudo, a não indicação expressa e discriminada dessas matérias não constitui omissão, posto que caberá aos julgadores, na origem, o cotejo jurídico entre a decisão proferida naquela oportunidade e o posicionamento desta CSRF. Esse juízo de cognição fica a cargo dos próprios julgadores, que deverão apreciar a extensão e os efeitos das duas decisões, cabendo às partes, se for o caso, manifestação oportuna acerca de eventual discordância

Isso posto, esta Turma entendeu que as matérias a serem apreciadas foram as colocadas pelo Relator, a saber: (i) utilização dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa apurados no processo nº 16327.001743/2010-34; (ii) glosa de despesa de amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização da base de cálculo da CSLL; e (iii) legalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Dessas 3 matérias acima discriminadas, a minha única divergência em reação ao voto do Relator é relativa à glosa da despesa de amortização do ágio da base de cálculo da CSLL.

Exponho a seguir os fundamentos da minha divergência.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício apurado pela contabilidade, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

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. (g.n)

O lucro líquido do período é apurado pelo confronto entre as receitas realizadas e as despesas incorridas e apresentado na Demonstração do Resultado. Em suma, é a diferença entre as receitas e os custos e despesas. É o resultado excedente da receita em determinado período, apurado de acordo com normas previstas na Lei nº 6.404/76.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 foi editado logo após a edição da Lei nº 6.404/76, com o objetivo de adaptar a legislação tributária às normas contábeis advindas com a promulgação da nova lei societária.

O ágio na aquisição de investimento não consta na Lei nº 6.404/76, e portanto não é uma despesa dedutível contabilmente para fins de apuração do lucro líquido do período. O ágio foi previsto na legislação tributária (Decreto-Lei nº 1.598/77) no inc. II do art. 20 e definido como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido à época da aquisição:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento 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.

Considerando, portanto que a base de cálculo CSLL tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício apurado pela contabilidade, e o ágio não é considerado na apuração do resultado pela contabilidade, há que verificar se na Lei n.º 7.689/88 o ágio deverá ser adicionado à base de cálculo da CSLL. De acordo com o art. 2º da Lei n.º 7.689/88, deverão ser feitos os seguintes ajustes no lucro líquido do exercício para apuração da base de cálculo da CSLL (grifos adicionados):

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 n.º 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Como se pode verificar pelos itens 1 e 4 da alínea “c” do §1º do art. 2º da Lei n.º 7.689/88, o ajuste do lucro líquido considera a avaliação do investimento pelo valor do patrimônio líquido, ou seja, deve ser considerado o MEP – Método de Equivalência Patrimonial na avaliação do investimento.

Embora não exista autorização legislativa para a dedução da despesa de amortização de ágio especificamente em relação à CSLL, a avaliação do investimento pelo MEP acaba afetando a apuração daquela contribuição. A justificativa foi brilhantemente descrita no

voto vencedor da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-004.769, de 06 de fevereiro de 2020, da 1ª Turma da CSRF. Peço licença para transcrevê-lo:

(...)

Em tais circunstâncias, antes de se debater a existência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível, importa observar que a amortização do ágio interno sequer é admitida no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Apenas por isso já seria desnecessária norma específica determinando a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição

Para além disso, cabe acrescentar que 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, de 1940, 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 estimacão 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 aquisicão ou fabricacão, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuicão de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] (*negrejou-se*)

A Lei nº 6.404, de 1976, 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 **avaliacão**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante**, **o princípio geral do custo de aquisicão**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutaçoes ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliacao com base no patrimonio liquido**. Quando

esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

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

[...];

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, de 1976, por sua vez, estava assim redigida, em seu texto original:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

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

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

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

- I - as participações de uma sociedade em outra;
- II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;
- III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

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

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

[...] *(negrejou-se)*

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, mas equivalente ao ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias

são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404, de 1976, 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 abordagem contida em edição antiga 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, de 1977 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. (*negrejou-se*)

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Será, assim, a Instrução CVM n.º 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. (*negrejou-se*)

Resta evidente, portanto, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, e não estava cogitada na Lei n.º 6.404, de 1976. A determinação de que ela fosse apropriada

contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Dessa forma, é válido concluir que a Lei n.º 7.689, de 1988 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 n.º 6.404, de 1976:

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, **será ajustado** pela: (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.034, de 1990) (*negrejou-se*)

Assim não fosse o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a. Decorre daí ser desnecessário que a Lei n.º 7.689, de 1988 determinasse a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, porque esta dedução não estaria computada no lucro contábil apurado na forma da Lei n.º 6.404, de 1976.

Para além disso, embora a Lei n.º 7.689, de 1988, ao instituir a CSLL, não tenha cogitado especificamente da adição, à sua base de cálculo, de amortizações de ágio que tivessem reduzido o lucro contábil, ou da exclusão de acréscimos decorrentes da amortização de deságio, referida lei, em seu art. 2º, apontou a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos.

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio, mas em razão do disposto em seu art. 34, a Lei nº 9.532, de 1997 impôs limites à amortização do ágio naqueles casos, alinhando os efeitos fiscais aos contábeis, como a seguir demonstrado.

De fato, os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Art. 23. [...]

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. 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)

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 - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). (*negrejou-se*)

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976, e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o legislador assim fixou na sequência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532, de 1997, expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em visto o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Neste contexto, as disposições da Lei n.º 9.532, de 1997, podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória n.º 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei n.º 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

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

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser

pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória n.º 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei n.º 9.532, de 1997, a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro tributável, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Neste contexto, embora à primeira vista a Lei n.º 9.532, de 1997 aparente surtir efeitos apenas *nos balanços correspondentes à apuração de lucro real*, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004:

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida

com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

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

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

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

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

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

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

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

II - o inciso II do caput:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, para além de a Lei nº 7.689, de 1988, ter por referência a Lei nº 6.404, de 1976, que não cogitava de amortização de ágio, e apontar para a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que, gerado internamente ao grupo econômico, passou a reduzir as bases tributáveis da autuada após a reorganização societária em comento.

Constatado, aqui, que o ágio amortizado não tem qualquer substância, sendo inadmissível sua amortização afetar até mesmo o lucro contábil, que se presta como ponto de partida para a apuração da base de cálculo da CSLL, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade lançadora, bastando para fundamentá-la a referência ao art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988

Estas as razões, portanto, para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte também no que se refere às exigências de CSLL

Portanto, considerando que não consta norma específica que permita a dedução da despesa de amortização do ágio para apuração da CSLL, mas que o uso do MEP para avaliação de investimentos em empresas coligadas ou controladas acaba afetando a apuração daquela contribuição, por dedução lógica, quando houver dedução indevida daquela despesa, como ocorreu no presente caso, tendo em vista que a CSRF reconheceu que a dedução da despesa do ágio foi indevida, aquela despesa deverá ser glosada para apuração da base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

