



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723119/2017-15
ACÓRDÃO	9101-007.483 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA AVALIADA PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DA CSLL.

A amortização do ágio registrado na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP) não é dedutível na determinação da base de cálculo da CSLL. A legislação societária (Lei nº 6.404/1976) e o Decreto-Lei nº 1.598/1977 impõem neutralidade tributária aos efeitos contábeis do MEP, a qual se estende tanto ao IRPJ quanto à CSLL, conforme o art. 2º da Lei nº 7.689/1988. A despesa de amortização do ágio constitui mero ajuste contábil do valor do investimento, sem representar custo ou despesa necessária à atividade empresarial. Somente nas hipóteses expressamente previstas em lei, admite-se o aproveitamento fiscal do ágio.

DOAÇÕES E PATROCÍNIOS CULTURAIS. LEI ROUANET. INDEDUTIBILIDADE NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As doações e patrocínios realizados no âmbito do art. 18 da Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet) constituem destinação de parcela do Imposto de Renda devido, e não despesa operacional suportada pela pessoa jurídica. À vista do §2º do referido artigo, que veda a dedução desses valores como despesa operacional, inexiste amparo legal para sua exclusão na apuração da base de cálculo da CSLL. O incentivo fiscal não representa gasto próprio do contribuinte, mas renúncia de receita da União, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e conhecer parcialmente o Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria *“doações e patrocínios de caráter cultural e artístico”*. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por negar provimento; votou pelas conclusões o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de dois recursos especiais, um do contribuinte, outro da Fazenda. Começamos pelo contribuinte.

Recurso do contribuinte

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1301-006.568, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a três matérias, das quais se deu seguimento apenas às duas seguintes: (i) **“DAS DOAÇÕES E PATROCÍNIOS DE CARÁTER CULTURAL E ARTÍSTICO, CONFORME DISPOSTO NO § 2º DO ART. 18, DA LEI 8.313/91; e (ii) DA DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS”**.

Quanto à primeira divergência, o recurso alegou dissídio sobre a dedutibilidade, para fins de CSLL, das despesas com doações e patrocínios a projetos culturais enquadrados no art. 18 da Lei nº 8.313/91.

Por seu turno, a decisão recorrida entendeu que tais patrocínios têm natureza de parcela do imposto de renda devido e não de despesa operacional, razão pela qual não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL. Nos seus exatos termos:

(...) o patrocínio relativo ao art. 18 da Lei nº 8.313/91 tem natureza de parcela do imposto devido: não se trata de recurso da pessoa jurídica, mas sim de recurso de União, sendo descabida a sua dedução como despesa operacional, inclusive para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Já os paradigmas apresentados (Acórdãos nº 1103-00.463 e 1102-001.223) afirmam que a restrição prevista na Lei Rouanet limita-se à apuração do lucro real (IRPJ) e não se estende à CSLL, por se tratar de bases de cálculo distintas e por inexistir determinação legal de adição à base da contribuição, razão pela qual o despacho de fls. 454-466 reconheceu a divergência jurisprudencial.

Quanto à segunda matéria, foram apresentados dois acórdãos paradigma, mas só se deu seguimento ao de nº 1402-006.300, cuja ementa abaixo transcrevemos:

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas também indedutíveis para apuração da Base de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.

CSLL. DEDUÇÃO DE MULTAS.

Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

O já referido despacho de fls. 454-466 deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

O acórdão recorrido com base na inteligência do art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/7641 c/c art. 41, §5º da Lei nº 8.981 abraçou o entendimento de que as multas por infrações fiscais são também indedutíveis da base de cálculo da CSLL por não se constituírem em despesas, *“independentemente da aplicação ou não das regras específicas de dedutibilidade do IRPJ para a CSLL (...) por não possuírem correspondência com as receitas geradas, não sendo incorridas para a sua obtenção(...).”*

Por outro lado, em sentido oposto, o Acórdão nº 1402-006.300, segundo paradigma apontado, demonstra que não há a determinação legal de adição, à base de cálculo da contribuição, de despesas consideradas indedutíveis na apuração do imposto de renda, como é o caso das multas fiscais. Dessa forma, conclui que o fato de a despesa com multas fiscais não poder ser deduzida na apuração do IRPJ não significa, necessariamente, que ela também deva ser considerada indedutível para fins de apuração da CSLL.

Constata-se assim que os acórdãos confrontados são divergentes a respeito da existência ou não de previsão legal que determine que despesas com multas fiscais consideradas indedutíveis na apuração do lucro real sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL. Isso porque o fundamento do paradigma colide frontalmente com o fundamento do acórdão recorrido, que interpretando as mesmas normas jurídicas, chega à conclusão de que as multas fiscais sequer se constituem em despesas daí porque não sensibilizam o lucro líquido e a base da CSLL.

Portanto, proponho que esta segunda matéria seja admitida, mas apenas por meio do segundo paradigma (Ac. nº 1402-006.300), sendo descartado o primeiro paradigma (Ac. nº 1301-006.469) por ser pertencente a mesma câmara prolatora do acórdão recorrido.

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 478-494 em que questiona apenas o mérito com relação a ambas divergências.

A tese central da Fazenda Nacional é a de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 determina aplicar, à CSLL, as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ. Desse modo, as regras de dedutibilidade do IRPJ deveriam ser aplicadas também à CSLL, sem a necessidade de previsão legal específica para cada item.

De todo modo, quanto a doações e patrocínios culturais, a PFN aduz especificamente que o §2º do art. 18 da Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet) veda expressamente a dedução de doações e patrocínios culturais como despesa operacional. Desse modo, esses gastos seriam indedutíveis também para a CSLL, pois a norma alcança “pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real”.

Ademais, alega que o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 reforçaria a equivalência entre IRPJ e CSLL e limitaria as deduções a despesas operacionais e o incentivo do art. 18 da Lei Rouanet seria financiado com recursos da União (abatimento do IR devido), e não com recursos próprios da empresa, o que impede sua qualificação como despesa operacional.

No que se refere à dedução das multas por infrações fiscais, a PFN sustenta que não têm correspondência com receitas nem visam à manutenção da fonte produtora. Desse modo, seriam indedutíveis.

Recurso da Fazenda

A Fazenda também recorreu do acórdão.

Deu-se seguimento ao recurso em relação à “impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL”, em relação aos acórdãos paradigma nº 9101-003.002 e 1302-00.834, por meio do despacho de fls. 260-267.

Segue trecho representativo do despacho de admissibilidade:

Divergência: impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.

De acordo com o relato dos fatos, este processo trata de auto de infração para exigência de CSLL, relativos ao ano-calendário 2013. As infrações imputadas referem-se a falta de adição, à base de cálculo da CSLL, dos seguintes valores:

- a) despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, no valor de R\$ 46.974.907,49;
- b) doações e patrocínios de caráter cultural e artístico, no montante de R\$ 1.250.000,00;
- c) multas por infrações, no valor de R\$ 7.726,19; e
- d) gratificação a administradores, no montante de R\$ 725.637,76.

Ao analisar a controvérsia, o Colegiado a quo decidiu não conhecer do recurso voluntário no que se refere à exigência de CSLL sobre gratificação a administradores, no montante de R\$ 725.637,76, manter a exigência de CSLL quanto à falta de adição ao lucro líquido dos montantes relativos a doações e patrocínios a projetos cultural e artístico (R\$ 1.250.000,00) e de multas por infrações fiscais (R\$ 7.726,19), e exonerar quanto às despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, no valor de R\$ 46.974.907,49

O relator do voto condutor e vencedor no tocante ao tema de amortização de ágio, resumidamente, registrou rejeitar a tese de o art. 57 da Lei nº 8.981/95 possibilita a interpretação que prescreve a aplicação à CSLL das mesmas regras de determinação da base de cálculo do IRPJ, *por entender que não é permitido o uso de analogia ou interpretação extensiva para majorar a tributação*. Entende haver determinação legal expressa no sentido de que a amortização contábil do ágio deve ser adicionado no livro LALUR para fim de apuração de base tributável do IRPJ, mas não haver previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da CSLL. Eis os pertinentes trechos com destaque do original:

[...]

Tal dispositivo não pretende equiparar a base de cálculo do IRPJ com a da CSLL, pelo simples fato de dizer, expressamente, que ficam “***mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor***” Do contrário, como explicar que as bases de cálculo passam a ser idênticas, mas que ficam ***mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor***?

Com efeito, a amortização contábil do ágio 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, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a meu ver, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

[...]

É de se destacar ainda os Acórdãos 1208.082 e 1247.157, ambos da DRJ/RJ1; o Acórdão 10322.749; o Acórdão 10707.315; o Acórdão nº 1301-001.893, todos nesse sentido.

Portanto, nesses termos, reverte-se a glosa efetuada.

O primeiro paradigma, que pode ser obtido no sítio do CARF e não se encontra reformado, registrou a seguinte ementa, na parte que importa ao exame:

Acórdão nº 9101-003.002

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É vedado, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de quotas de amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.

[...]

A discussão aqui foi o lançamento de CSLL em razão de parcelas de amortização de ágio terem sido consideradas, pela auditoria fiscal, como indedutíveis da base de cálculo deste tributo (que haviam sido consideradas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ), de indedutibilidade de multas por infrações fiscais, de ausência de adição de tributos com exigibilidade suspensa e de valores referentes a patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet. Foram exigidas multa de ofício e multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais. O voto vencedor proferido neste paradigma manteve o lançamento integralmente.

E para manter a exigência de CSLL sobre falta de adição, ao lucro líquido, de parcelas de amortização de ágio deduzidas na apuração do IRPJ, explicou que o Decreto-lei nº 1.598/1977 tem função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, prevendo neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável, sendo sem sentido admitir que suas disposições *não encontrem eco na apuração da CSLL*. Assegurou não ser possível extrair do que dispõe o art. 57, da Lei nº 8.981/1995 *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 implicação permissão de dedução*. Confira-se:

[...]

É de se considerar, também, que 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.

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. Senão, vejamos:

[...]

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.

Some-se a essas razões, o fato de que a Instrução Normativa SRF nº 390, de 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.

[...]

Este paradigma analisou situação fática similar, de exigência de CSLL sobre parcelas de amortização de ágio não adicionadas à base de cálculo da CSLL, mas adicionadas na apuração do IRPJ. Ambas as decisões comparadas manifestaram interpretações distintas acerca do alcance do art. 57, da Lei nº 8.981/1995, e da necessidade de haver ou não neutralidade no MEP em relação à CSLL, atingindo resultados diferentes, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

O segundo paradigma, que não se encontra reformado na tese discutida no recurso especial, encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 1302-000.834

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Exercício: 2006.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS. DEDUTIBILIDADE. LIMITE.

Nos termos do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionais em função do período a que se referirem os juros. Imprestável, como meio de prova do referido registro, extrato que, ainda que emitido pelo Banco Central do Brasil, não revela características essenciais do acordo pactuado.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Em virtude da absoluta ausência de previsão legal, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (caput) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se reduzir o percentual correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação”.

Este segundo paradigma apreciou ágio transferido da real adquirente para sua subsidiária, bem como a necessidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das parcelas de ágio deduzidas na apuração o IRPJ, ainda que em sucinto arrazoado. Destacam-se trechos do respectivo voto condutor que esclarecem os fatos ali discutidos e os fundamentos relevantes e suficientes para o exame da divergência invocada, que ora destacamos em negrito:

ÁGIO

A autoridade fiscal relata os seguintes fatos:

1. no primeiro semestre de 2005, a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A, CNPJ nº 01.098.905/0001-99, controladora da autuada, manteve negociações com pessoas físicas e jurídicas visando adquirir o controle da pessoa jurídica LOMA NEGRA CIA S/A;

2. para a concretização do negócio, foram constituídas três pessoas jurídicas (GABY 1, GABY 2 e GABY 3);
3. em 30 de junho de 2005, por meio de contrato de COMPRA E VENDA DE AÇÕES, a CAMARGO CORRÊA S/A adquiriu as ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a deter indiretamente 100% das ações da pessoa jurídica HOLDTOTAL S/A e 93,43% das ações da pessoa jurídica LOMA NEGRA;
4. em 30 de novembro de 2005, a CAMARGO CORRÊA S/A transferiu a titularidade das suas ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 para a fiscalizada, sua controlada, por meio de aumento de capital e pagamento de uma dívida que tinha com a pessoa jurídica CAUÊ INVESTIMENTOS LIMITED, transferida para a fiscalizada por meio de sub-rogação;
5. ao adquirir GABY 1, GABY 2 e GABY 3, a CAMARGO CORRÊA S/A pagou um ágio de R\$ 1.571.603.219,37, e, ao transferir a titularidade das citadas empresas para a fiscalizada, o fez transferindo, também, o referido ágio;
6. em 1º de dezembro de 2005, a fiscalizada incorporou as empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a amortizar o ágio referenciado.

Diante de tais fatos, a autoridade fiscal, destacando que o procedimento fiscalizatório envolvia tão-somente os atos praticados pela empresa CAMARGO CORRÊA CIMENTOS S/A, concluiu pela ilicitude da dedução.

[...]

Apreciando, contudo, os fatos e a legislação a eles aplicada, inclino-me a acolher a tese expendida pela autoridade fiscal no sentido de que não encontram presentes circunstâncias capazes de autorizar a amortização do ágio em questão.

Com efeito, considerado o disposto no caput do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), abaixo transcrito, descabe falar em apropriação de ágio por parte da CAMARGO CORRÊA CIMENTOS, a fiscalizada, quando resta indiscutível que quem incorreu no suposto sobrepreço foi a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A e que a transferência das participações, dela para a fiscalizada, se deu em razão de aumento de capital e quitação de dívida.

[...]

Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado na peça de autuação no sentido de que o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor do patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço.

[...]

Registro que a única transferência de ágio albergada pela legislação vigor, condenada, diga-se de passagem, por robusta doutrina³, é a prevista no inciso II do parágrafo 6º do art. 386 do RIR/99, que em nada se assemelha à situação sob exame.

Considerado o relato feito pela autoridade autuante, parece que a própria empresa CAMARGO CORRÊA S/A tinha conhecimento da impossibilidade, face a ausência de previsão legal, da transferência do ágio em questão, eis que, ao aportar as ações das empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 na subscrição de capital feita na fiscalizada, o fez pelo valor cheio, ou seja, pela soma não segregada de valor de patrimônio líquido e ágio.

Apesar de concordar com a decisão de primeiro grau no sentido de que não restam configurados nos autos circunstâncias que indiquem a constituição de empresas-veículo no âmbito de um planejamento tributário, rejeito o argumento ali esposado de que a legislação fiscal não proíbe que a controladora repasse o controle de empresas adquiridas com ágio efetivamente pago, à sua controlada, pelo valor pago.

Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital e de quitação de dívida.

Observo que a contribuinte, por meio da peça impugnatória, sustentou que, no caso de amortização de ágio, inexiste previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Creio que o argumento é digno de reparo.

Não se trata de falta de autorização para adição, mas, sim, de ausência de previsão legal para amortização, por força do disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99, isto é, a faculdade de amortização refere-se à apuração do lucro real. Assim, ainda que se admitisse, no presente caso, a amortização pretendida pela fiscalizada, ela só seria possível na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Ainda que a estrutura de operações societárias observada neste paradigma não seja exatamente a mesma do recorrido, assemelha-se ao caso presente em todos os aspectos relevantes à matéria discutida. A questão de fundo é a mesma, e há dissídio frente ao acórdão ora recorrido.

Caracterizada a divergência, deve ser dado seguimento ao recurso especial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 118, do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a questão da **impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL**.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 438-450, em que questiona tanto o conhecimento, quanto o mérito do recurso.

Quanto ao conhecimento, o contribuinte afirma que a Fazenda Nacional não comprovou a divergência jurisprudencial de forma analítica e deixou de demonstrar a identidade

de situações fáticas e de indicar a interpretação divergente da legislação federal. Ademais, não teria juntado cópia integral dos acórdãos paradigmas.

No mérito, o contribuinte sustenta a impossibilidade de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, por inexistência de previsão legal. Afirma que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, invocado pela Fazenda, não autoriza a equiparação entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, pois, ao final, determina a manutenção das bases de cálculo e alíquotas previstas em legislação própria.

A CEMIG rebate a tese fazendária de que a dedução seria vedada por ausência de norma permissiva, lembrando que o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição e art. 97 do CTN) exige lei expressa para instituir ou majorar tributo, sendo inadmissível ampliar o campo de incidência por analogia ou interpretação extensiva. Assim, se não há lei que determine a adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, inexiste obrigação tributária, devendo prevalecer a interpretação literal das normas restritivas.

As contrarrazões também rejeitam a argumentação de neutralidade contábil trazida no recurso especial e aponta se tratar de inovação recursal. Menciona ainda precedentes do próprio CARF a favor da sua posição.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

Conhecimento

Recurso da Fazenda

Conforme se depreende do recorrido, a autuação fiscal decorreu do simples cotejo entre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando então a fiscalização verificou que havia dedução de amortização de ágio na apuração da CSLL, mas não no IRPJ. Conforme relato, a fiscalização:

Concluiu, com base no mencionado art. 391, que as contrapartidas da amortização do ágio não serão computadas na determinação do lucro real, ou seja, as despesas que correspondem à contrapartida desta amortização devem ser adicionadas ao lucro líquido para a determinação do lucro real.

Frisou que a norma contida no citado art. 57 obriga o contribuinte a aplicar à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ e, desse modo, o valor da amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido deve ser adicionado ao lucro líquido para a determinação da base de cálculo da CSLL.

O paradigma nº 9101-003.002 analisa situação fática similar (na verdade do mesmo contribuinte) para concluir de forma oposta, nos termos do voto vencedor:

Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSLL

O Relator cita o acórdão 9101002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

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 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 em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que 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"⁴, 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.

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. Senão, vejamos:

[seguiu a transcrição do referido art. 2º]

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.

Some-se a essas razões, o fato de a Instrução Normativa SRF nº 390, de 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.

Portanto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria nesta matéria.

Assim, pela absoluta similaridade fática a suscitar a mesma questão jurídica, conheço do recurso com base no paradigma nº 9101-003.002.

Já o paradigma 1302-000.834 não trata de glosa de simples amortização de ágio contábil, mas sim daquele amortizado no contexto de reorganização societária. Essa dissimilitude fática é, no nosso entender, aspecto que impede a comparação jurídica entre os acórdãos comparados.

Recurso do contribuinte

Com relação ao conhecimento do recurso do contribuinte, não temos reparos a fazer ao despacho quanto ao tema **“DAS DOAÇÕES E PATROCÍNIOS DE CARÁTER CULTURAL E ARTÍSTICO, CONFORME DISPOSTO NO § 2º DO ART. 18, DA LEI 8.313/91”**.

Nada obstante, não concordamos com o seguimento quanto ao tema da dedutibilidade de multas fiscais na base de cálculo da CSLL. Em razão da singeleza do acórdão paradigma, não é possível verificar com precisão de quais multas fiscais tratou: se decorrentes no não pagamento de tributo, se compensatórias (multas de mora) ou se decorrentes do descumprimento de deveres acessórios. Na verdade, a própria ementa parece infirmar a tese do acórdão ao assim estabelecer:

CSLL. DEDUÇÃO DE MULTAS. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Já, no recorrido, está bem claro que as multas fiscais referidas são aquelas que foram adicionadas para fins de apuração do IRPJ, no sentido oposto ao que se consignou na ementa do acórdão paradigma.

Voto, assim, por conhecer do recurso apenas em relação ao dissídio relativo a **“DAS DOAÇÕES E PATROCÍNIOS DE CARÁTER CULTURAL E ARTÍSTICO, CONFORME DISPOSTO NO § 2º DO ART. 18, DA LEI 8.313/91.”**

Mérito

Recurso da Fazenda

Quanto ao mérito, relativamente à matéria conhecida, trata-se de questão de direito.

O contribuinte amortizou o ágio em participação societária, adicionou esse valor para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, mas deixou de o fazer para a CSLL.

Esse tema já foi decidido diversas vezes pelo CARF, inclusive para Câmara Superior. Como exemplo, podemos citar o AC 9101-003.398, de 05/02/2018, cuja ementa abaixo transcrevemos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

A neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição.

(AC 9101-003.398, de 05/02/2018)

Nesse acórdão, a ilustre conselheira relatoria, Adriana Gomes Rêgo, que era na época Presidente do CARF, estampou as seguintes razões de decidir:

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 mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas 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

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 subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

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

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

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

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

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

(...)

Art 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:

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

Ora, se a avaliação de investimento em sociedade controlada ou coligada obrigatoriamente deve ser feita pelo MEP e se o tratamento tributário dos efeitos

da avaliação de investimentos pelo MEP é regrado pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, o que inclui não só o ajuste do valor do investimento em si a cada do balanço (art. 22), mas também a amortização do ágio (ou deságio) pago na aquisição do investimento (art. 25), não há como dissociar o tratamento tributário da amortização do ágio das regras contidas no Decreto-Lei nº 1.598/1977, antes citadas. E o tratamento tributário estabelecido pelo Decreto é o da neutralidade.

Importante sublinhar aqui que, sendo o ágio desdobramento do investimento (art. 20) e tendo sua amortização o condão de reduzi-lo, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade da avaliação do investimento pelo MEP em si.

Pois bem, no âmbito da amortização do ágio, a neutralidade se traduz na regra geral de indedutibilidade da amortização do ágio e essa regra se aplica tanto na apuração do IRPJ e quanto da CSLL.

Ora, não faz sentido defender 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 encontram eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

Com efeito, o Decreto-Lei em questão, editado com o fim de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações Lei nº 6.404/1976, antes da introdução da CSLL no sistema tributário nacional, cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras gerais de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Correto, portanto, o Relator do acórdão recorrido quando expressa a impossibilidade de excluir da neutralidade aqui referida a apuração do lucro líquido, *"ainda que sem menção expressa na lei"*.

Veja-se, por outro lado, que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a CSLL 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. 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.

(...)

Nessa condição, sendo a neutralidade da amortização do ágio/deságio consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, traz a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, é de se concluir que nessa Contribuição também se verifica a neutralidade da amortização do ágio.

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 no acórdão nº 1302-001.170 (da 2a Turma Ordinária da 3a Câmara da 1a Seção do CARF, de 11/09/2013, sublinhei):

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, 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, contrário 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 entendesse 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).

Cumpre 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.

De outra banda, tem-se que, como já foi dito em diversos julgados recentes desta 1a CSRF (cite-se, por exemplo os acórdãos nºs 9101-002.814, de 11 de maio de 2017; 9101-002.960, de 4 de julho de 2017; e 9101-002.962, também de 4 de julho de 2017), a legislação tributária estabelece apenas duas situações (ou "eventos") em que o ágio contabilizado é "aproveitado" na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A primeira está contida no próprio Decreto-Lei nº 1.598/1977 (art. 33) e abrange o caso de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora, em que o ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o. A segunda é a estabelecida pela Lei nº 9.532/1997 (arts. 7º e 8º), por meio da qual é dito que, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa, o ágio fundamentado em rentabilidade futura pode ser ou não amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

Em nenhuma das duas situações se enquadra o caso presente.

Vale também 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 deixa 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 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.

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"*.

Pelo todo exposto, não se pode afirmar, como faz a Recorrente, que a edição da Lei nº 12.973/2014, tornou incontroversa a anterior dedutibilidade da amortização do ágio no âmbito da CSLL.

Em verdade, a lei em questão, ao promover extensa reforma acerca da matéria do tratamento do ágio em investimentos avaliados pelo MEP e alterar grande número de dispositivos do ora debatido Decreto-Lei nº 1.598/1977, nada mais fez do que explicitar a neutralidade tributária da amortização do ágio no âmbito da CSLL.

Pelos mesmos fundamentos, que adoto como razão de decidir, entendo que não se pode acatar a amortização do ágio na apuração da CSLL, em face da neutralidade tributária da equivalência patrimonial.

Recurso do contribuinte

**DAS DOAÇÕES E PATROCÍNIOS DE CARÁTER CULTURAL E ARTÍSTICO,
CONFORME DISPOSTO NO § 2º DO ART. 18, DA LEI 8.313/91**

Estou integralmente de acordo com os fundamentos adotados pela decisão recorrida.

Com efeito, o voto vencedor do acórdão recorrido examinou com acuidade a evolução legislativa da matéria e demonstrou que, a partir da Lei nº 9.874/1999, o legislador promoveu nítida distinção entre duas hipóteses de incentivo cultural previstas na Lei Rouanet: (i) o apoio de que trata o art. 26, que admite a dedução como despesa operacional e o abatimento parcial do imposto devido; e (ii) o incentivo do art. 18, em que o contribuinte aplica parcela do Imposto de Renda devido diretamente em projetos culturais previamente aprovados, sem utilizar recursos próprios, razão pela qual a lei vedou expressamente a dedução do valor correspondente como despesa operacional.

O §2º do art. 18 é claro ao dispor que “as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional”. Essa vedação, embora formulada no contexto do IRPJ, alcança igualmente a apuração da CSLL, pois o abatimento decorre da destinação de recursos públicos (valores que, de fato, representam parcela do imposto devido à União) e não de dispêndio próprio da empresa.

Como bem destacou o voto vencedor do recorrido, não se pode confundir o incentivo fiscal que permite o abatimento do imposto devido com a dedução de despesa efetivamente incorrida. O primeiro opera sobre tributo devido, e não sobre despesa, e, portanto, não há fundamento jurídico ou econômico para reconhecer na CSLL um benefício que o legislador expressamente restringiu.

Destaque-se que a Câmara Superior já julgou esse tema no acórdão AC nº 9101-002.336, de 04 de maio de 2016, o qual foi assim ementado:

LEI ROUANET, ART 18, §3º. PROJETOS ESPECIAIS. PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA OPERACIONAL. VEDAÇÃO LEGAL. O caput do art. 13 da Lei 9.249/1995, ao fazer referência ao art. 47 da Lei 4.506/64, não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL. A vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991, que é aplicada aos projetos especiais previstos no §3º do mesmo artigo (ambos introduzidos pela MP nº 1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir as doações e os patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL.

Vale registrar as razões do voto vencedor daquele julgado:

A contribuinte também suscita divergência quanto à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor de patrocínios culturais feitos com base no art. 18 da Lei Rouanet.

É importante fazer um retrospecto das regras que tratam da matéria em pauta.

A Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet), ao instituir o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), estabeleceu o seguinte, em sua redação original:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, de caráter privado, como através de contribuições ao FNC, nos termos do artigo 5º inciso II desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei, em torno dos quais será dada prioridade de execução pela CNIC.

[...]

Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais: (Vide arts. 5º e 6º, Inciso II da Lei nº 9.532, de 1997)

I- no caso das pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios; II- no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios.

§1º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

A Lei 8.313/1991, em sua redação original, introduzia pelo art. 18 a possibilidade de os contribuintes optarem pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda em doações ou patrocínios a projetos culturais lá mencionados.

O art. 26 da mesma lei, por sua vez, ao estabelecer percentuais sobre as doações e patrocínios, estipulava que uma parte desses valores deveria corresponder a recursos do próprio doador/patrocinador. Por exemplo, se uma PJ fizesse um patrocínio de R\$100,00, poderia deduzir R\$30,00 das parcelas do IRPJ a pagar (recurso da União), e R\$70,00 corresponderiam a recursos do próprio contribuinte.

Além de o contribuinte poder deduzir do IR a pagar uma parte da doação/patrocínio feito (conforme mencionado acima), o §1º do art. 26 dizia que a PJ tributada pelo lucro real poderia abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

Posteriormente, a Lei 9.249/1995, ao tratar dos tipos de doação que poderiam ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, estabeleceu:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...] § 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991; II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa [...]

[...] (grifei)

A Lei nº 9.249/1995, ao tratar da dedutibilidade de doações, em nada alterou a regra contida no referido §1º do art. 26 da Lei 8.313/1991, que já permitia que as doações a projetos culturais fossem abatidas/deduzidas como despesa operacional.

Contudo, em 1997, a Medida Provisória nº 1.589, de 24/09/1997 (convertida na Lei nº 9.874/1999), alterou bastante o conteúdo do art. 18 da Lei 8.313/1991, que passou a ter a seguinte redação:

Art.18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no §3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

a) doações; e (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

b) patrocínios. (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

§2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional. (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

§3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

[...]

Com esta alteração legislativa, foram incluídos vários parágrafos que não existiam no art. 18 da Lei 8.313/1991, e ele deixou de ser apenas introdutório do incentivo à cultura. O art. 18 passou a tratar de alguns projetos específicos (tidos como projetos especiais), previstos no seu §3º, com um regramento diferente daquele que era (e ainda é) previsto no art. 26 da mesma lei (que passou a tratar dos demais projetos).

Para os projetos previstos em seu §3º, o art. 18 não estabelece percentuais que limitam a dedução das doações e patrocínios culturais. No contexto desses projetos especiais, o doador/patrocinador pode deduzir do IR a pagar 100% das doações e patrocínios feitos.

Por outro lado, o §2º do art. 18, diferentemente do §1º do art. 26, estabelece que, em relação aos projetos especiais, as PJ tributadas pelo lucro real NÃO poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional.

No contexto dos projetos que passaram a ser previstos no art. 18 da Lei 8.313/1991, diferentemente do que ainda ocorre com os projetos tratados pelo art. 26 da mesma lei, todo o valor da doação/patrocínio corresponde a IR a pagar (recurso da União). Nenhuma parte da doação/patrocínio é feita com recursos próprios do contribuinte.

Essa é, a meu ver, a razão pela qual a lei vedou a dedução desses valores como despesa operacional. Se todo o recurso da doação ou patrocínio é recurso da União (que abre mão de receber o imposto que lhe era devido), não há porque a contribuinte pretender deduzir alguma despesa operacional a esse título, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

O acórdão recorrido já esclareceu que o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, a despeito de este artigo ter sido introduzido no sistema jurídico muito antes da criação da CSLL:

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

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

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

Nesse sentido, é importante lembrar que o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos.

E a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, estabelece que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

Essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial não pode dizer outra coisa senão que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa.

Além disso, o caput do art. 13 da Lei 9.249/1995, já transcrito anteriormente, não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL.

Se o art. 13 da Lei 9.249/1995 diz que "para efeito de apuração [...] da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes

deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964" [...], é porque esse referido art. 47 se aplica à CSLL.

Diante desse contexto, penso que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991 (introduzido pela MP nº 1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir determinadas doações e patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL:

Portanto, diferentemente do que pensa a recorrente, não havia necessidade de o legislador expressamente declarar que a vedação contida no § 2º, do artigo 18, da Lei nº 8.313/91, aplicava-se também à CSLL. Isso porque ao dizer que vedava a dedução do patrocínio como despesa operacional estava implicitamente utilizando o conceito que se aplica tanto ao IRPJ como à CSLL.

Ademais, chego a dizer que, mesmo que não houvesse a aludida vedação, a dedução não seria permitida. O patrocínio (assim como seria com as doações) tem natureza de parcelas do imposto devido que, por autorização legal, podem ter uma destinação específica (o incentivo à cultura). Não se trata de recurso da pessoa jurídica, mas, sim, de recurso da União. Assim, não tem cabimento a empresa deduzir como despesa sua o valor correspondente a um dispêndio que não foi seu. Isso só seria admissível (como de fato o é para os projetos culturais aprovados nos termos do artigo 26 da mesma Lei nº 8.313/91, conforme seu § 1º) se a própria lei expressamente autorizasse a dedução como despesa. Na verdade, tratar-se-ia de mais um incentivo.

Portanto, também está correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido em relação à matéria que é objeto dessa segunda divergência.

Em igual sentido, a Câmara Superior se manifestou no AC nº 9101-003.002, de 08 de agosto de 2017, assim ementado:

LEI ROUANET, ART 18, §3º. PROJETOS ESPECIAIS. PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA OPERACIONAL. VEDAÇÃO LEGAL. A vedação à dedutibilidade das doações e patrocínios de que trata a Lei Rouanet aplica-se também à base de cálculo da CSLL.

Desse modo, em consonância com o que assentou o acórdão recorrido, as doações e patrocínios realizados sob o regime do art. 18 da Lei nº 8.313/1991 não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, por se tratar de renúncia fiscal da União e não de despesa operacional da empresa.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial, mantendo a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso da Fazenda e por conhecer parcialmente do recurso do contribuinte apenas quanto à matéria “*doações e patrocínios de*

caráter cultural e artístico". No mérito, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda e por negar provimento ao recurso do contribuinte.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes