



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.723119/2017-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.568 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2023  
**Recorrente** COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2013

**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.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.**

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

**DOAÇÕES E PATROCÍNIOS. ART. 18 DA LEI Nº 8.313, DE 1991. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.**

Doações e patrocínios a projetos culturais previstos no art. 18 da Lei nº 8.313/91. Abatimento do imposto de renda a pagar. Ilegitimidade de dedução da base de cálculo da CSLL como despesa operacional.

**MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.**

As multas por infrações fiscais não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, uma vez que não possuem correspondência com as receitas e rendimentos que compõem o resultado do exercício, conforme art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não o conhecendo quanto a “gratificações dos administradores”; e, no mérito, na parte conhecida, (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento,

dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de “amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido”, tendo sido vencidos os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que lhe negavam provimento; e, (ii) por maioria de votos, em negar provimento quanto à reversão de glosas de “doações e patrocínios de caráter cultural e artístico” e de “multas por infrações fiscais”, vencidos o Relator, Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, e o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaró Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo José Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljević, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão n.º 02-78.111, proferido pela 7ª Turma da DRJ/BHE, na sessão de 16 de fevereiro de 2018, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, ano-base 2013, expedido em 25/04/2017, referente a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, com juros de mora calculados até 04/2017, fls. 2/8, com a apuração do crédito tributário discriminado na tabela 1 adiante reproduzida:*

Tabela 1: Demonstrativo do Crédito Tributário

Tributo/Cod Rec	Contribuição R\$	Multa de ofício R\$	Juros de mora R\$	Total R\$	Fls.
CSLL - 2973	4.406.244,42	3.304.683,31	1.731.654,05	9.442.581,78	4

Fonte: AI (fls. 4)

*A infração apontada no lançamento é despesa não dedutível, nos termos do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, com a discriminação dos seguintes fatos geradores (tabela 2):*

Tabela 2 - Discriminação dos fatos geradores

Fato gerador	Valor apurado R\$
31/12/2013	725.637,76
31/12/2013	46.974.907,49
31/12/2013	7.726,19
31/12/2013	1.250.000,00
Soma	48.958.271,44

Fonte: AI (fls. 5)

*Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 10/20, extraem-se, em síntese, os seguintes pontos:*

*Da empresa.*

*Discorreu sobre o objeto social da empresa e informou que ela apresentou a DIPJ do exercício 2014 pelo lucro real.*

*Do desenrolar da fiscalização.*

*Indicou que, ao comparar as fichas 17 e 09A da DIPJ do ano-base 2013, constatou a existência de duas diferenças entre os valores adicionados para o cálculo do IRPJ e da CSLL, a saber:*

*1- A primeira refere-se ao valor de R\$46.974.907,49 que consta da linha 15 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido) da ficha 09 A e que foi adicionado apenas no cálculo do Lucro real.*

*2- A segunda refere-se à diferença entre a soma dos valores de R\$86.262.745,33 adicionado na linha 4 (Provisões não dedutíveis) e de R\$973.542,28 adicionado na linha 5 (despesas não dedutíveis Lei 9.249/95, art. 13) ambas da ficha 17 (cálculo da CSLL) que é inferior ao valor de R\$89.219.651,56 adicionado na linha 5 (despesas operacionais – soma das parcelas não dedutíveis) da ficha 09 A (cálculo do lucro real).*

*Detalhou que a diferença apontada no item 2 se deve a três valores, constantes da ficha 05A da DIPJ, sendo (i) doações e patrocínios de caráter cultural e artístico, R\$1.250.000,00, linha 6; (ii) multas, R\$7.726,19, linha 20; (iii) gratificações a administradores, R\$725.637,76, linha 29.*

*Intimou o contribuinte a esclarecer a razão pela qual os valores não foram adicionados no cálculo da CSLL, tendo sido elaborada a seguinte resposta:*

*Em sua resposta o contribuinte declarou que por motivo de ausência de previsão legal que determine a indedutibilidade dos valores em questão e pelo excesso da IN SRF n.º 390/2004 que exige adições não previstas em lei, não foram efetuadas as adições questionadas na base de cálculo da CSLL. Disse também que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas e definidas por legislação própria, específica ou não, em consonância com o princípio da legalidade.*

*Da falta de adições à base de cálculo da CSLL.*

*a) Amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido.*

*Reproduziu os arts. 385, 391 e 426 do RIR/99, o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, com redação dada pela Lei n.º 9.065/95.*

*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.*

*Afirmou, com fundamento na Solução de Consulta n.º 333, de 29/12/2000, da DISIT da 8ª Região, que a amortização do ágio, para não ser computada na determinação da*

*base de cálculo da CSLL, deverá ser adicionada ao lucro líquido para que se obtenha corretamente a base de cálculo da CSLL.*

*b) Doações e patrocínios de caráter cultural e artístico (Lei nº 8.313, de 1991).*

*Descreveu o art. 18 da Lei nº 8.313/91 e deduziu que as doações ou patrocínios configuram aplicação de parcelas do imposto de renda devido, não podendo ser deduzidas como despesa operacional.*

*Entendeu, com fundamento no §2º do art. 18 da Lei nº 8.313/91, que tal sistemática se aplica às empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no lucro real.*

*c) Multas.*

*Assinalou que as multas por infrações fiscais não podem compor as despesas operacionais e devem ser adicionadas ao lucro líquido, tanto para determinação do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 344 do RIR/99 e art. 57 da Lei nº 8.981/95.*

*d) Gratificações a administradores.*

*Reforçou o entendimento de que se aplica à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidos para o IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981/95).*

*Reproduziu os arts. 303 e 463 do RIR/99.*

*Apontou que a regra da dedutibilidade das despesas é extraída da Lei nº 4.506/64 e que em seu art. 47 foi enfatizado que, para serem dedutíveis, devem ser necessárias, assim entendidas como essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos.*

*Afirmou que as gratificações a administradores, por serem valores estranhos aos conceitos de custos e despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte produtora, são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL e devem ser adicionados ao lucro líquido para o cálculo da referida contribuição.*

*Teceu considerações sobre a resposta do contribuinte quando ele pontuou que as bases do IRPJ e da CSLL são distintas.*

*Frisou que o resultado do exercício antes da provisão para o imposto e o lucro líquido não são sinônimos, sendo que o lucro real (base de cálculo do IRPJ) é que é obtido após adições e exclusões legais ao lucro líquido do exercício, enquanto a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ou seja, no caso da CSLL, os ajustes far-se-ão sobre o resultado do exercício, antes da provisão para o IR e não em cima do lucro líquido do exercício, com a seguinte repercussão na DIPJ:*

*Uma vez que para se chegar à base de cálculo da CSLL a DIPJ parte do lucro líquido, as exclusões efetuadas no resultado do exercício para se chegar ao lucro líquido devem necessariamente ser adicionadas ao lucro líquido para que ele volte a representar o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de*

*renda (base de cálculo da CSLL, art. 2º da Lei 7.689/88).*

*Transcreveu o art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, a fim de demonstrar que as participações dos administradores se encontra entre o resultado do exercício antes do IR (inciso V) e o lucro líquido do exercício (inciso VII).*

*Concluiu que não há necessidade de a lei determinar a adição da participação dos administradores na base de cálculo da CSLL, pois estes valores não foram deduzidos quando se obteve o resultado do exercício antes do IR.*

*Citou a decisão do TRF da 3ª Região, apelação cível nº 0002257-36.2005.4.03.6100, de 03/10/2013, que corrobora o entendimento da fiscalização.*

*Cientificado do lançamento em 28/04/2017, fls. 23, o contribuinte, por meio de procurador, fls. 149/150, apresentou impugnação em 25/05/2017, fls. 119/147, contestando parcialmente o lançamento.*

*1. Adições à base de cálculo da CSLL dos valores das doações e patrocínio de caráter cultural e artístico.*

*O caput do art. 18 da Lei n.º 8.313, de 1991, bem como o seu §2º, aplicam-se somente ao IRPJ e se o legislador desejasse estender tal restrição à CSLL, assim o teria feito expressamente.*

*Reproduz trecho doutrinário que defende que as bases de cálculo da CSLL e IRPJ não são necessariamente as mesmas.*

*Cita jurisprudência do CARF que assinala que as despesas indedutíveis na apuração do lucro real, em face da inexistência de norma expressa, não se somam na determinação da base de cálculo da CSLL, tal como no caso das despesas com patrocínio (Acórdão 1103.00.463).*

*Frisa que o art. 13, §2º, I, da Lei n.º 9.249, de 1995, admite a dedução das despesas com as doações de que trata a lei n.º 8.313, de 1991, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*1.1. Amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido.*

*Na impugnação, fls. 123, elencou julgado do CARF que tratou da falta de previsão legal da adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial (Processo n.º 10680.006643/2001-06, Acórdão n.º 107-07.315).*

*2. Adições à base de cálculo da CSLL dos valores das multas indedutíveis.*

*O fato de a empresa ter adicionado os valores correspondentes às multas por infrações para fins do IRPJ, em atendimento à expressa previsão legal, não significa que deveria ter adotado o mesmo procedimento para fins de apuração da CSLL, por falta de previsão legal.*

*Cita julgados do CARF (Acórdão 1103-00.579, por exemplo).*

*Sustenta que a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido, razão pela qual a dedutibilidade de despesas não se sujeita ao juízo de necessidade ou usualidade, previsto no art. 299 do RIR/99.*

*Alega que ainda que se tome o art. 299 como ponto de partida, não há como considerar os gastos como não necessários, pois as obrigações derivam de imposições legais, sem que tenham sido realizados por mera conveniência ou liberalidade.*

*Pontua que a não quitação das multas impede a emissão do certificado de regularidade fiscal, fundamental para continuidade de suas atividades.*

*Cita doutrina que admite a dedutibilidade de encargos compulsoriamente determinados pela lei.*

*Sustenta, apenas a fim de argumentar, que a aplicação do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, deve ser restrita, pois o seu §5º considerou como não dedutíveis apenas as multas por infrações fiscais, sendo que a fiscalização adicionou multas de outras naturezas: ambientais, trabalhistas, infração de trânsito, multas em depósitos judiciais, etc.*

*Assim, defende que as multas de natureza não tributária devem ser excluídas.*

*Por fim, argumenta que a adição de todas multas punitivas desconsidera o fato gerador da CSLL, que é o lucro, um conceito contábil.*

*3. Adições à base de cálculo da CSLL dos valores de tributos com exigibilidade suspensa (depósitos judiciais).*

*Discorda do fato de a fiscalização ter entendido que o contribuinte deveria adicionar à base de cálculo da CSLL o valor de contribuições cuja exigibilidade se encontrava suspensa nos termos do art. 151, II e IV, do CTN.*

*Argui que o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece identidade apenas de normas de apuração e de pagamento, o que não significa que a base de cálculo de ambos os*

*tributos seja idêntica, pois o próprio dispositivo menciona que são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.*

*Cita jurisprudência do CARF.*

*As hipóteses de indedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL são aquelas previstas no art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, cujo rol não incluiu textualmente o termo depósito judicial.*

*Ainda que o Fisco tenha configurado tais depósitos como provisões, há argumentos em sentido contrário, valendo-se de pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.*

*Pondera que os depósitos judiciais estão à disposição do Tesouro Nacional e, segundo o Superior Tribunal de Justiça, não há a necessidade de ser feito lançamento de ofício para evitar a decadência quando se trata de valor de tributo judicialmente depositado.*

*Argumenta que os depósitos judiciais podem ser qualificados como pagamento, ainda que por equiparação.*

*4. Glosa de incentivos fiscais - Lei do Bem (exclusão de dispêndios com inovação tecnológica, relativos ao art. 19 da Lei n.º 11.196, de 2005).*

*A glosa procedida pelo Fisco se deu a partir do parecer enviado pelo MCTI (Ofício GAB/SETEC/069/2014) em que foram descaracterizados 54 projetos apresentados pelo contribuinte no âmbito da Lei do Bem.*

*Irresigna-se com a glosa, pois, sucintamente: (a) existem avanços tecnológicos que legitimam a apropriação do benefício fiscal; (b) foi utilizada prova ilícita, decorrente de outro processo administrativo, sem que fosse garantido o direito de contraditório e ampla defesa; (c) o parecer possui falhas que lhe retiram força probante suficiente para amparar a autuação, sem que o Fisco cumprisse o poder-dever de comprovar a ocorrência do fato gerador; (d) necessidade de se obter novos laudos técnicos por meio da realização de diligência; (e) sobrestamento do presente processo administrativo fiscal, uma vez que o parecer do MCTI será objeto de pedido de reconsideração; (e.I.) protesto pela posterior juntada do recurso/pedido de reconsideração ao MCTI, nos termos do §5º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, por se tratar de prova superveniente; (f) inexistência de restrição legal para gastos com empresas de grande porte.*

*5. Da multa isolada pela insuficiência de antecipações mensais.*

*Alega que a multa isolada não pode ser imposta conjuntamente com multa de ofício, decorrente de mora (não pagamento).*

*O Pleno do CARF, recentemente (8/12/2014), aprovou enunciado de súmula, ainda sem número, que poderá por fim a cobrança dessa penalidade, com o seguinte teor:*

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (negrito no original).*

*Cita julgado do TRF da 4ª região.*

*Argumenta que a multa isolada foi calculada erroneamente, pois a fiscalização se equivocou ao glosar, mensalmente, os valores dos dispêndios com inovação tecnológica, relativos ao art. 19 da Lei n.º 11.196, de 2005 (Incentivos fiscais - Lei do Bem).*

*6. Do saldo negativo de CSLL indevidamente aproveitado.*

*Argumenta que o cancelamento do Auto de Infração implica em reconhecer a existência do crédito, já admitido pela Fiscalização, decorrente do saldo negativo de CSLL no ano de 2012/2013, e a possibilidade de sua futura apropriação para fins de compensação, devidamente atualizado.*

Na sequência, foi proferido o Acórdão n.º 02-78.111, pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte – MG, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

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

*Ano-calendário: 2013*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.*

*Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o sujeito passivo concorda ou não se manifesta expressamente, ocorrendo a preclusão do direito à sua contestação em momento posterior.*

*AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL.*

*Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas da legislação vigentes para o IRPJ.*

*Desse modo, a adição à base de cálculo da CSLL da despesa com amortização do ágio possui previsão legal.*

*DOAÇÕES E PATROCÍNIOS. ART. 18 DA LEI Nº 8.313, DE 1991. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.*

*Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ o valor relativo às doações e patrocínios a projetos culturais previstos no art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991.*

*MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.*

*Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas da legislação vigentes para o IRPJ.*

*Na determinação do lucro real, as multas por infrações fiscais não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais, 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.*

*CRÉDITO DECORRENTE DE SALDO NEGATIVO DE CSLL INDEVIDAMENTE APROVEITADO. IMPROCEDÊNCIA.*

*Improcede a alegação do contribuinte de que existe crédito decorrente de saldo negativo de CSLL indevidamente aproveitado quando o lançamento,*

*Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal, não reconheceram ou mencionaram tal situação.*

*JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.*

*O contribuinte não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.*

*DOCTRINA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.*

*A manifestação da doutrina especializada não vincula as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2013*

*EXIGÊNCIA FISCAL. IMPUGNAÇÃO. LITÍGIO.*

*Os motivos do ato contestado e a impugnação da exigência fiscal delimitam o litígio a ser apreciado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Devidamente intimada da decisão, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, seu respectivo Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando por provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

Os autos foram enviados ao CARF, e na sequência foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

### **Do Mérito**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG, que manteve o lançamento consubstanciado no Auto de Infração lavrado em face da empresa autuada.

No caso, a fiscalização entendeu que a Contribuinte, indevidamente, deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL os seguintes valores:

- a) despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido (R\$ 46.974.907,49);
- b) doações e patrocínios de caráter cultural e artístico (R\$ 1.250.000,00);
- c) multas por infrações (R\$ 7.726,19); e
- d) gratificação a administradores (R\$ 725.637,76)

#### ***a) Despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido***

O lançamento efetuado possui como tema central a adição de despesas na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL e a controvérsia gira em torno da interpretação das normas tributárias que regulam a dedução de despesas, para fins do IRPJ e CSLL, em especial a regra prevista no art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Na ótica da fiscalização, o referido dispositivo legal determina que apuração da base de cálculo da CSLL observe as mesmas regras previstas para a apuração da base de cálculo do IRPJ. Por outro lado, o contribuinte sustenta que as bases de cálculo dos dois tributos são distintas, e que o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, não poderia servir de fundamento para determinar a adição de despesas, na base de cálculo da CSLL, que seriam específicas da apuração do IRPJ.

Me filio ao entendimento sustentado pelo Contribuinte. Com efeito, em relação à apuração da CSLL, a legislação tributária não traz qualquer dispositivo que vede a dedutibilidade da despesa incorrida com amortização do ágio, diferentemente do que ocorre para o IRPJ (RIR/99). Veja-se:

*“Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).*

*§ 1º 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 de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV)”.*

....

*“Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*

*Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).*

...

*Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*

*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;*

*III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.”.*

Como é de sabença comum, na confecção da regra-matriz de incidência tributária, não é permitido o uso de analogia ou interpretação extensiva para majorar a tributação. Somente através de lei, que estabeleça de forma rigorosa todos os critérios da hipótese e da consequência, é que se pode aceitar uma instituição ou aumento de tributo, nos termos do art. 97 do CTN.

Assim, se as adições importam em um maior valor de tributo a recolher, devem elas estar previstos em lei. No caso, a adição em destaque não está prevista nas leis que normatizam a CSLL.

Tanto a Autoridade lançadora como a DRJ utilizam o entendimento de que 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.

Compreendo haver um equívoco nesse entendimento. Veja-se a norma:

*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.

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.

A respeito do tema, são precisas as considerações de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

*Tal como com relação ao IRPJ, a base de cálculo da CSL é o lucro líquido apurado contabilmente segundo a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, o qual funciona apenas como ponto de partida para determinação dessa base de cálculo, pois a partir dele é que são feitos os ajustes de acréscimos de débitos contábeis fiscalmente indedutíveis e as exclusões de créditos contábeis não tributáveis, além de outros ajustes prescritos ou autorizados pela lei tributária. (...)*

*Quanto aos ajustes no lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSL, já vimos acima que são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ se aplica à CSL.(Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, fl. 976)*

Nessa mesma direção, são os julgados abaixo transcritos, oriundos desta mesma Turma de Julgamento:

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.**

*Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. (acórdão n.º 1301-001.893, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse CARF, de 20 de janeiro de 2016))*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES. ART. 57 DA LEI N.º 8.981/1995. INAPLICABILIDADE.**

*A adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização/dedução do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas. (acórdão n.º 1301-001.373, , da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse CARF, de 19 de janeiro de 2016)*

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 n.º 1301-001.893, todos nesse sentido.

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

**b) Despesas com doações e patrocínios de caráter cultural e artístico;**

A controvérsia diz respeito à questão de saber se há ou não dedutibilidade, para fins da CSLL, das despesas com doações e patrocínios de caráter cultural e artístico referidos, no artigo 18 da Lei n.º 8.313/91.

De acordo com a fiscalização, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio, com base no art. 18 da Lei n.º 8.313, de 1991, como despesa operacional e deverão adicioná-lo ao lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, o contribuinte, por sua vez, entende que as vedações às deduções das doações e patrocínios como despesas operacionais se aplica somente ao IRPJ.

É de se dar razão ao Contribuinte. Essa matéria, embora controvertida, foi bem analisada no voto vencido do Acórdão 9101-003.002, da lavra do Conselheiro Luis Flávio Neto. Por concordar com seus fundamentos, adoto-os como razões de decidir, transcrevendo a seguir:

*A Lei n.º 8.313/1991, também conhecida como Lei Rouanet, foi originalmente redigida nos seguintes termos, com destaque aos seus arts. 18 e 26:*

*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:*

*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.*

*§ 2º O valor máximo das deduções de que trata o caput deste artigo será fixado anualmente pelo Presidente da República, com base em um percentual da renda tributável das pessoas físicas e do imposto devido por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.*

*§ 3º Os benefícios de que trata este artigo não excluem ou reduzem outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor, em especial as doações a entidades de utilidade pública efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas.*

*§ 4º (VETADO)*

*§ 5º O Poder Executivo estabelecerá mecanismo de preservação do valor real das contribuições em favor de projetos culturais, relativamente a este Capítulo.*

Entre 1991 e 1995, portanto, vigia a seguinte sistemática:

- **dedução como despesa operacional, na composição da base de cálculo do IRPJ, das doações realizadas:** não deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ despesa com doações realizadas a programas culturais. Tal despesa, contudo, deveria ser adicionada à base de cálculo do CSLL (Lei n.º 8.313/1991, art. 26, § 1º);

- **investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais:** abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei n.º 8.313/1991, arts. 18 e 26).

Conforme já foi exposto acima, o art. 13 da Lei n. 9.249/95 estabeleceu regras pertinentes à apuração da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, por expressa disposição em seu caput, em especial, o § 2º prescreveu hipóteses cuja dedutibilidade é expressamente reconhecida para a composição da base de cálculo de ambos os tributos:

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 n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei n.º 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

(...)

Com a introdução da Lei n. 9.249/95, portanto, a possibilidade de dedução das doações realizadas no âmbito da Lei Rouanet, como despesa operacional, passou a abranger tanto o IRPJ quanto a CSLL. A sistemática em questão, portanto, passou a ser:

- **dedução, na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das doações realizadas, conforme os limites estabelecidos em lei:** para o cálculo do IRPJ e da CSLL, não deveria ser adicionada à base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL a despesa com doações realizadas em face programas culturais (Lei n.º 9.249/95);

- **investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais:** abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei n.º 8.313/1991).

Em 1999, com a edição da Lei n. 9.874, foram realizadas alterações no art. 18 da Lei n. 8.313/91, que passou com contar com 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.

§ 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:

a) doações; e

b) patrocínios.

**§ 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.**

(...)

*Como se pode observar, com a introdução do § 2º ao art. 18 da Lei n. 8.313, o legislador reduziu as benesses em questão, impedindo que doações realizadas no bojo de programas culturais fossem deduzidas na composição da base de cálculo do IRPJ calculado com base no lucro real. Em outros termos, o legislador ordinário revogou parcialmente o enunciado do art. 13, § 2º, da Lei n. 9.249/95, passando a vigorar a seguinte sistemática:*

*- dedução, na composição da CSLL, das doações realizadas, conforme os limites estabelecidos em lei: não deveria ser adicionado à base de cálculo da CSLL a despesa com doações realizadas a programas culturais. Tal despesa, contudo, deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ (Lei nº 9.249/95 c/c Lei n. 9.874/99);*

*- investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais: abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei nº 8.313/1991).*

*No caso dos autos, o contribuinte adicionou à base de cálculo do IRPJ as doações realizadas no bojo da Lei Kandir, não o fazendo em relação à CSLL, cumprindo, portanto, com os termos prescritos pelo legislador competente.*

*Sobre essa matéria, portanto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.*

Assim, por estas razões, deve ser revertida a glosa efetuada.

### ***c) Das multas por infrações fiscais***

A autoridade lançadora entendeu que as multas por infrações fiscais não podem compor as despesas operacionais e devem ser adicionadas ao lucro líquido, tanto para a determinação do lucro real quando da base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, defende-se o contribuinte, aduzindo, sinteticamente, que essas multas não estão incluídas entre as adições a serem efetuadas ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Então, da mesma forma, o cerne da discussão também diz respeito à interpretação do art. 57 da Lei 8.981/95. A contrário do que consignado pela Fiscalização, penso que tal artigo é claro quando diz, e expressamente, que ficavam “*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*”, aplicando-se à CSLL apenas as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

Como já exposto acima, o art. 41 da Lei n. 8.981/95 é aplicável apenas ao IRPJ (“lucro real”), não se dirigindo à CSLL. Desse modo, a restrição presente em seu § 5º não impõe ao contribuinte o dever de adicionar as referidas despesas à base de cálculo da CSLL:

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

(...)

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

Repita-se, o art. 57 da Lei n. 8.981/95 não altera essa conclusão, conforme também já foi exposto acima.

Logo, se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação específica, o que não acontece no presente caso.

Nesses termos, reverte-se a glosa efetuada.

#### ***d) Das gratificações a administradores***

Neste tópico, a DRJ entendeu que a matéria não foi impugnada, ocorrendo, na espécie, a *preclusão* do direito à sua contestação em recurso.

O contribuinte, por sua vez, em recurso, afirma ter impugnado à matéria, na medida em que, rebateu este item do lançamento, quando contraditou a interpretação dada que fiscalização ao art. 57 da Lei n.º 8.981/95, utilizado como base para aplicação errônea dos artigos 303 e 463 do RIR/99 na base de cálculo da CSLL, mas não aponta qual item do seu recurso ele tratou da matéria.

Compulsando a impugnação, de fato, não encontro tópico específico, objetivando discutir tal infração, e nem tampouco localizei qualquer jurisprudência que se relacionasse com tal matéria.

Assim, sendo considerada a matéria como não impugnada, essa parte do lançamento com a qual o sujeito passivo não se manifesta expressamente, atrai o fenômeno da preclusão do direito à sua contestação em momento posterior, impondo-se o não conhecimento de suas razões apresentadas apenas em recurso.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso, e na parte conhecida, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as seguintes despesas: a) amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido; b) doações e patrocínios de caráter cultural e artístico; c) multas por infrações fiscais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Redator designado.

Após o voto apresentado pelo Ilmo. Relator, foi aberta divergência a respeito de parte do mérito recursal, relativa à legitimidade da dedução, na base de cálculo da CSLL, dos valores (i) de doações e patrocínios a projetos culturais, de que trata o art. 18 da Lei n.º 8.313/91 e (ii) de multas por infrações fiscais. Passo, a seguir, a sintetizar a posição vencedora.

A respeito das doações e patrocínios a projetos culturais, o art. 18 da Lei n.º 8.313/91 (Lei Rouanet) autorizou, como incentivo às atividades culturais, que as pessoas físicas e jurídicas aplicassem parcelas do Imposto sobre a Renda a título de doações e patrocínios, tanto em forma de apoio aos projetos apresentados quanto como contribuição direta ao Fundo Nacional de Cultura – FNC.

O art. 26, *caput* e § 1º, do mesmo diploma normativo, autorizou que os valores das contribuições fossem deduzidos como despesa operacional, nos seguintes termos:

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:

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.**

Posteriormente, a Lei n.º 9.249/95, em seu art. 13, também fez referência expressa à possibilidade de dedução das doações mencionadas na Lei n.º 8.313/91, para efeito tanto da apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL:

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

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei n.º 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

Posteriormente, a MP n.º 1.589/97, convertida na Lei n.º 9.874/99, alterou substancialmente o conteúdo do art. 18 da Lei n.º 8.313/91, com a modificação do seu *caput* e a inclusão dos §§ 1º a 3º, com 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 n.º 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 n.º 9.874, de 1999)

a) doações; e (Incluída pela Lei n.º 9.874, de 1999)

b) patrocínios. (Incluída pela Lei n.º 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:

- a) artes cênicas;
- b) livros de valor artístico, literário ou humanístico;
- c) música erudita, instrumental ou regional;
- d) exposições de artes visuais;
- e) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos;
- f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; e
- g) preservação do patrimônio cultural material e imaterial.
- h) construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

Veja-se que, após a referida alteração legislativa, o art. 18 deixou de ser uma mera autorização genérica para passar a ser uma hipótese autônoma de fomento, por parte das pessoas físicas e jurídicas, aos projetos culturais específicos. Passaram a coexistir, portanto, as formas de apoio do art. 18 e do art. 26 da Lei nº 8.313/91.

A diferença entre esses incentivos fica clara por meio dos arts. 475 e 476 do RIR/99:

Art. 475. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26).

§ 1º A dedução permitida terá como base (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, inciso II):

I - quarenta por cento das doações; e

II - trinta por cento dos patrocínios.

§ 2º A dedução não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

§ 3º O benefício de que trata este artigo não exclui ou reduz outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor, em especial as doações a entidades de utilidade pública (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 3º).

§ 4º Sem prejuízo da dedução do imposto devido nos limites deste artigo, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir integralmente, como despesa operacional, o valor das mencionadas doações e patrocínios (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I).

§ 5º As transferências a título de doações ou patrocínios de que trata este Capítulo não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte (Lei nº 8.313, de 1991, art. 23, § 2º).

§ 6º Não serão consideradas, para fins de comprovação do incentivo, as contribuições que não tenham sido depositadas, em conta bancária, específica, em nome do beneficiário, na forma do regulamento de que trata o caput (Lei nº 8.313, de 1991, art. 29, e parágrafo único).

§ 7º As deduções referidas no § 1º poderão ser feitas, opcionalmente, através de contribuições ao Fundo Nacional de Cultura - FNC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º).

§ 8º A soma das deduções previstas neste artigo e no art. 484, não poderá reduzir o imposto devido pela pessoa jurídica em mais de quatro por cento, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.849, de 1994, art. 6º, Lei nº 9.064, de 1995, art. 2º, Lei nº 9.323, de 5 de dezembro de 1996, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso II, e Medida Provisória nº 1.753-16, de 1999, art. 10, inciso I).

### Projetos Especiais

Art. 476. Na forma e condições previstas no caput do artigo anterior, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, poderá deduzir do imposto devido, as quantias efetivamente despendidas, a título de doações e patrocínios, na produção cultural nos seguintes segmentos (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, e §§ 1º e 3º, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º):

I - artes cênicas;

II - livros de valor artístico, literário ou humanístico;

III - música erudita ou instrumental;

IV - circulação de exposições de artes plásticas;

V - doações de acervos para bibliotecas públicas e museus.

§ 1º A dedução de que trata este artigo não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido, observado o disposto no § 8º do artigo anterior, e no art. 543 (Lei nº 8.313, de 1991, arts. 18, §3º, e 26, § 3º, Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º).

§ 2º O valor das doações e patrocínios de que trata este artigo não poderá ser deduzido como despesa operacional (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, § 2º, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º).

O apoio citado no art. 475, correspondente ao art. 26 da Lei nº 8.313/91, prescreve uma dedução de parte dos patrocínios e doações do imposto a pagar, sem prejuízo da dedução integral das contribuições como despesa operacional. Já no caso de apoio a Projetos Especiais, citado no art. 476, não há essa possibilidade: fica autorizada apenas o *abatimento do imposto devido*. A justificativa a respeito dessa distinção foi bem fundamentada no Acórdão nº 9101-002.336 (Rel. Cons. Rafael Vidal de Araujo, Sessão de 05/05/2016):

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. (destaquei)**

Como bem demonstrado, o apoio de que trata o art. 18 da Lei nº 8.313/91 é feito exclusivamente por meio do abatimento com recursos da União, relativos ao imposto que lhe seria devido. Não há proporcionalidade nesse abatimento – com a redução do imposto a pagar de acordo com percentual da doação ou patrocínio –, como ocorre no apoio do art. 26 do mesmo diploma normativo, hipótese em que se justifica a possibilidade de manutenção da dedutibilidade também como despesa operacional.

Sendo assim, 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.

No caso das multas por infrações fiscais, a conclusão também é pela impossibilidade de sua dedução da base de cálculo da CSLL.

Segundo o art. 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o “valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”. Segundo o art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76, na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, “correspondentes a essas receitas e rendimentos”.

Portanto, independentemente da aplicação ou não das regras específicas de dedutibilidade do IRPJ para a CSLL, entendendo que as multas por infração fiscal, por não possuírem correspondência com as receitas geradas, não sendo incorridas para a sua obtenção, não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL. Nesse sentido:

MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE NO LUCRO REAL. No âmbito do lucro real, o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995, afirma expressamente a indedutibilidade das multas fiscais.

INDEDUTIBILIDADE NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período base, apurado com observância da legislação comercial, e a Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 187, §1º, traz um comando geral no sentido de 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, e as multas por infração não se encaixam nesse quadro. A determinação do resultado do exercício configura etapa preparatória para a apuração do IRPJ e da CSLL, e afeta igualmente esses dois tributos. O fato de haver uma regra mais detalhada para o IRPJ não significa possibilidade de dedução para a CSLL. (Acórdão nº 9101-004.428, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 08/10/2019)

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, somente para cancelar as glosas relativas às despesas com amortização de ágio.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso