



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15504.724900/2012-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.963 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria CSLL. Glosa de tributos com exigibilidade suspensa, de despesas com patrocínios e de multas por infrações.
Recorrente CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. LUCRO REAL. REGRAS DE APURAÇÃO.

O artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas regras expressamente endereçadas pela lei para a apuração do lucro real.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROVISÃO. DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA.

Para a ciência contábil, tratar ou não os tributos com exigibilidade suspensa como provisão é uma decisão da administração da empresa baseada no conceito da “essência sobre a forma”.

CSLL. PROVISÃO. DEDUTIBILIDADE.

Por força do que dispõe o artigo 13, I, da Lei nº 9.249/95, os valores tratados como provisão não são dedutíveis também para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS.

O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável também à CSLL porque o comando que consolidou a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, foi categórico ao ressaltar aquele dispositivo legal.

CSLL. PATROCÍNIO. LEI ROUANET. DEDUTIBILIDADE.

É vedada a dedução do valor do patrocínio como despesa operacional também para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

CSLL. MULTAS POR INFRAÇÕES. DEDUTIBILIDADE.

Por não se tratarem de despesas operacionais consideradas como “necessárias”, “usuais” e “normais”, as multas por infrações, sejam elas de natureza tributária ou não, não são dedutíveis também para fins de apuração da CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

INCORRETA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. OFENSA AO CONTRADITÓRIO.

Afasta-se a exigência aplicada com incorreta capitulação legal da infração, quando for constatado que, não fosse isso, haveria ofensa ao princípio do contraditório, uma vez que as razões de defesa poderiam ser diferentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a infração relativa à glosa das despesas com multas por infrações, vencidos: (i) o conselheiro José Evande Carvalho Araujo, que negava provimento ao recurso; (ii) o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, que dava provimento ao recurso em maior extensão, para também cancelar a infração de glosa das despesas relativas aos tributos com exigibilidade suspensa; (iii) os conselheiros Marcelo Baeta Ippolito e João Carlos de Figueiredo Neto, que davam provimento integral ao recurso.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Evande Carvalho Araujo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregorio e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/12/2013 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 09/12/

2013 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THO

ME

Impresso em 13/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo, ressalvo, entretanto, as eventuais indicações contidas nos trechos transcritos.

Trata-se de recurso voluntário interposto por CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A contra acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/Belo Horizonte que concluiu pela procedência dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, referentes à CSLL, devida nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, totalizaram o valor de R\$ 61.288.372,47. Tal autuação foi fundamentada em glosa de tributos com exigibilidade suspensa, de despesas com patrocínios e de multas por infrações.

Da autuação:

Em seu relatório, o voto condutor da decisão recorrida assim transcreveu o feito fiscal:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

A interessada ajuizou Ação Ordinária Tributária nº 2008.38.00.018272-5 visando à exclusão do ICMS (IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO) da base de cálculo tanto do PIS/PASEP (CONTRIBUIÇÃO PARA OS PROGRAMAS DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO), quanto da COFINS (CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL). Releva esclarecer que a interessada foi autorizada ao “depósito mensal das parcelas correspondentes à parte da exação em discussão”. A respeito destes valores, a Autora do feito escreve:

4.5. [...] o contribuinte não adicionou à CSLL os tributos com exigibilidade suspensa nos anos-calendário de 2008 e 2009.

[...] os valores do PIS/PASEP com exigibilidade suspensa foram contabilizados na conta contábil "2213140052 - Provisão PASEP", pertencente ao grupo do Passivo Não Circulante. Os valores da COFINS com exigibilidade suspensa foram contabilizados na conta contábil "2213140062 - Provisão COFINS", pertencente ao grupo do Passivo Não Circulante.

4.9. Ressalte-se que os lançamentos contábeis relativos a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como provisões, por não refletirem obrigações fiscais efetivamente constituídas, sujeitas a exigência certa futura, mas, sim, um provisionamento contra eventuais riscos de a ação impetrada ter resultado desfavorável, precavendo-se a empresa contra os consequentes impactos negativos que tal resultado traria a seu patrimônio. Impõe-se, portanto, a adição dos respectivos montantes na determinação da base de cálculo da CSLL por força do art. 2º, parágrafo 1º,

letra "c", item 3 da Lei 7.689/1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995.

A Autora do feito examina o conceito de "provisão", com base na literatura contábil, e acrescenta:

4.11. Neste contexto, fica evidente a natureza provisional dos lançamentos contábeis relativos aos tributos (PIS e COFINS) cuja exigibilidade encontrava-se suspensa por estar sendo discutido judicialmente o seu cabimento. Cumpre notar que a incerteza quanto à obrigatoriedade de pagá-los é causa relevante à sua caracterização como provisão.

4.12. Assim, se é incerta a obrigação de pagar contribuição instituída pelo Estado em razão de pendências judiciais, o seu registro contábil assume inexorável caráter de provisão e, como tal, precisa ser adicionado ao lucro líquido do período-base na apuração da base de cálculo da CSLL, por imposição do art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995 [...].

4.13. Tal entendimento encontra-se corroborado pelos Art. 41, § 1º e Art. 57 da Lei 8.981/95, verbis:

[...]

4.14. A interpretação sistemática da lei não deixa margem de dúvida: a regra da indedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa para fins de apuração do lucro real (art. 41, §1º) é norma de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, que o art. 57 estende de forma expressa à CSLL. Basta ver a topografia legal do art. 41: insere-se na subseção I (Das Alterações na Apuração do Lucro Real) da seção III (Do Regime de Tributação com Base no Lucro Real) do capítulo III (Do imposto de renda das pessoas jurídicas) da lei. Quer dizer, a própria lei define como norma de apuração do lucro real (e, portanto, do imposto de renda) a disciplina acerca da dedutibilidade de despesas. Nesse sentido, parece óbvio que, quando o art. 57 manda aplicar à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ, inclui nessa ordem o disposto no §1º do art. 41 - o qual, nunca é demais repetir, encontra-se sob a égide da subseção legal cuja rubrica é: Das Alterações na Apuração do Lucro Real.

[...]

DESPESAS COM PATROCÍNIO – LEI ROUANET

Quanto a este ponto, a Autora esclarece que a interessada

[...] informou na linha 06 da Ficha 05 A, coluna "Parcelas Não Dedutíveis", da DIPJ dos anos-calendário de 2008 e 2009 as despesas com patrocínios, no valor de R\$ 8.150.474,67 e R\$ 4.824.883,20, respectivamente.

Observa também que as doações de que trata o artigo 18 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, são despesas operacionais não dedutíveis, devendo ser adicionadas à base de cálculo do imposto de renda devido, conforme dispõe o parágrafo 2º do mesmo artigo, combinado com o artigo 249, inciso I, do Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR). Uma vez que, de acordo com o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, conclui ela que tais valores devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL, com as seguintes ressalvas:

[...]

Com relação ao ano-calendário de 2009, [...] empresa adicionou o valor de R\$ 545.000,00 à base de cálculo da CSLL, não havendo lançamento de ofício relativo a este valor. Portanto, o valor referente ao Patrocínio de que trata a Lei 8.313/91 (Lei Rouanet) no ano-calendário de 2009 é de R\$ 4.279.883,20 (R\$ 4.824.883,20 - R\$ 545.000,00).

[...]

4.24. Além disso, em 2008, a CEMIG Distribuição lançou na linha 53 - "Outras Exclusões" da Ficha 17 - "Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" as despesas de patrocínio da Lei Rouanet referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 as quais haviam sido adicionadas à base de cálculo da CSLL naqueles anos. Através do mesmo entendimento dos tributos com exigibilidade suspensa, a CEMIG entendeu que deveria adicionar as despesas de patrocínio somente à base de cálculo do IRPJ e não à base de cálculo da CSLL. Como havia adicionado tais valores nos anos anteriores, decidiu excluí-los da base de cálculo da CSLL no ano calendário de 2008. Conforme discutido anteriormente, estes valores devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL. Portanto, no ano-calendário de 2008, o valor de R\$ 19.339.857,76, excluído indevidamente da base de cálculo da CSLL, será adicionado a esta base de cálculo.

[...]

MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS

A interessada não deduziu da base de cálculo da CSLL as multas que ela própria, nas DIPJ – Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (linha 19 da Ficha 05 A) dos exercícios de 2009 e 2010 (anos-calendário 2008 e 2009), apontara como sendo não dedutíveis na apuração da base de cálculo de IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

A este respeito, assim se manifesta a Autora do feito:

4.30. [...] pelo fato de o contribuinte ter adicionado ao Lucro Líquido na apuração do Lucro Real para o cálculo do IRPJ as multas indedutíveis e como à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, os valores de R\$ 4.628.178,29 (ano-calendário de 2008) e R\$ 12.905.778,32 (ano-calendário de 2009) devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

Da impugnação:

Essencialmente, a empresa autuada apresentou em sua impugnação os mesmos argumentos que serão relatados no tópico “Do recurso voluntário”.

Da decisão recorrida:

A já mencionada 4ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, ao apreciar a impugnação interposta, proferiu o Acórdão nº 02-42.111, de 17 de janeiro de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009, 2010

CSLL

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

PROVISÃO

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos e, ressalvadas as exceções prescritas em lei, é incabível sua dedução no cômputo da base de cálculo da CSLL.

DOAÇÕES E PATROCÍNIOS

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir como despesa operacional o valor da doação ou do patrocínio como incentivo de atividades culturais.

MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS

Somente são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Do recurso voluntário:

A empresa autuada repetiu em seu recurso voluntário os mesmos argumentos que haviam sido apresentados na impugnação. Essencialmente, alegou que:

Quanto à glosa de tributos com exigibilidade suspensa,

a) A DRJ entendeu que os valores dos tributos suspensos, os quais foram registrados em suas contas intituladas “Provisão PASEP” e “Provisão COFINS”, são, realmente, provisões, e, portanto, é imperativo legal que sejam adicionados à base de cálculo da CSLL. Porém, tal entendimento está equivocado por três motivos: (i) os depósitos judiciais caracterizam-se como “contas a pagar”; (ii) o artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95 não é aplicável ao caso; e (iii) a dedutibilidade de tais valores decorrem do conceito constitucional de lucro.

b) Com relação à caracterização dos depósitos judiciais como “contas a pagar” e não como provisão, a doutrina de Edmar Oliveira Andrade

Filho, a Deliberação nº 594 da CVM e o Acórdão nº 1103-00.260 do CARF autorizam esse pensamento.

- c) Com relação à não aplicação do artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95, isso se explica pelo fato de a vedação contida neste dispositivo referir-se expressamente ao “lucro real” e de o artigo 57 da mesma Lei, utilizado pela fiscalização para estender sua aplicação também à CSLL, não poder ser invocado no caso. Reforça essa opinião com o pronunciamento expresso no voto do Conselheiro Marcos Takata contido na decisão proferida no processo nº 16327.001969/2006-59.
- d) Com relação ao conceito constitucional de lucro, os depósitos realizados implicaram efetiva saída de dinheiro do seu patrimônio, sendo transferida sua disponibilidade para o Tesouro Nacional. Só haverá acréscimo patrimonial, que constitui o lucro real da empresa em um determinado período, caso se sagre vencedora da ação judicial.

Quanto à glosa de despesas com patrocínios,

- e) O artigo 13, § 2º, da Lei nº 9.249/95, admite, expressamente, a dedução das despesas com doações ao Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC).
- f) O caput do artigo 18 da Lei nº 8.313/91 (Lei Roaunet) trata da aplicação de parcelas do IRPJ devido. Por uma interpretação lógica, o § 2º do mesmo dispositivo, que trata das vedações às deduções das doações e patrocínios como despesas operacionais, só pode estar tratando do IRPJ. Neste sentido, cita a opinião de Hiromi Higuchi.
- g) Caso o legislador quisesse aplicar a restrição do artigo 18, § 2º, da Lei nº 8.313/91, à CSLL, teria feito expressamente. Para corroborar tal entendimento, novamente, cita um pronunciamento do Conselheiro Marcos Takata, desta feita, no julgamento do Acórdão nº 1103-00.463.

Quanto à glosa de multas por infrações,

- h) O Conselho de Contribuintes, em sua composição pretérita (Acórdão nº 101-92.553/99), bem como a doutrina de João Roberto Domingues, não admitem que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados à base de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal.
- i) 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 o mesmo procedimento deveria ter sido adotado para a CSLL. Neste sentido, cita doutrina de José Eduardo Soares de Melo.
- j) Rechaça, também para esta hipótese, a aplicação do artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

k) Outrossim, aduz que haverá patente violação ao conceito constitucional de lucro se as despesas com multas não forem deduzidas da apuração do lucro tributável, afrontando os princípios da legalidade, capacidade contributiva e segurança jurídica.

l) Mesmo que se admitisse a indedutibilidade das multas com base no artigo 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95, este dispositivo trata das multas por infrações de obrigações tributárias. Mas, a fiscalização glosou multas de outras naturezas. Por isso, na eventualidade de não se exonerar a glosa da totalidade das multas, há que se rever a decisão recorrida quanto às multas de natureza não tributária.

Quanto à multa de ofício,

m) A imposição de penalidade equivalente a 75% do valor do crédito tributário constitui afronta à vedação do confisco.

Ao final, requer que seja totalmente reformada a decisão recorrida, mas, na eventualidade de isso não acontecer quanto à glosa das multas por infrações, que o seja quanto às multas de natureza não tributária. Subsidiariamente, caso não seja acatado o pedido de reforma quanto aos tributos lançados, que o seja quanto à multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

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

Inicialmente, de pronto, rechaço os argumentos que sustentam ofensa ao conceito e princípios constitucionais do lucro, legalidade, capacidade contributiva, segurança jurídica e vedação do confisco. É que a atuação administrativa deve ser pautada pelas normas estabelecidas pela lei. A competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais dessa atuação. Quanto a isso, já há o seguinte entendimento sumulado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Para examinar o presente caso, é necessário enfrentar uma questão que permeia as três infrações imputadas pela fiscalização, qual seja, o conteúdo normativo do artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

De fato, conforme evocado pela recorrente, o Conselheiro Marcos Takata, nos autos do processo nº 16327.001969/2006-59 (Acórdão 1401-00.058), tratou dessa questão. Na ocasião, da mesma forma que na primeira das infrações do presente processo, discutia-se a possibilidade de se aplicar o citado artigo para estender à CSLL a vedação da dedução dos tributos com exigibilidade suspensa contida no § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Quanto a este aspecto do voto, entendo que a opinião proferida por aquele ilustre Conselheiro foi perfeita ao concluir que as regras endereçadas por expressa disposição legal, apenas ao lucro real, não são aplicáveis à base de cálculo da CSLL. Neste sentido, pela clareza da argumentação, peço vênica para reproduzir o seu pronunciamento:

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

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

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

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

Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:

CAPÍTULO IV DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

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

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo

negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

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

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

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

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

§ 3º. A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

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

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

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

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

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

Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo

que *seria forçoso se concluir, com identidade de razões*, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

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

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

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

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87, mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87 à CSL:

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

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

(...)

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

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

Com tal premissa delineada, passo, então, a tratar das infrações questionadas no recurso apresentado.

Glosa de tributos com exigibilidade suspensa:

Tem razão a recorrente quando afirma que não é possível sustentar a glosa de tributos com exigibilidade suspensa sob amparo da vedação contida no § 1º, do artigo 41, da Lei nº 8.981/95. Como visto acima, esse dispositivo é aplicável tão-somente à apuração do lucro real.

Entretanto, a mesma sorte não lhe segue na questão da caracterização dos depósitos judiciais.

É verdade que o Conselheiro Marcos Takata, na outra parte do voto antes suscitado, defendeu que os tributos com exigibilidade suspensa têm natureza de “contas a pagar” e não de provisão. Por isso, a vedação à dedução das provisões contida no artigo 13, I, da Lei nº 9.249/95, não se aplicaria ao caso (observe-se que, desta vez, a norma expressamente é estendida à base de cálculo da CSLL), *verbis*:

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:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (grifei)

A opinião do ilustre Conselheiro é amparada no fato de que, para ele, a tradução jurídica do caráter das provisões é de serem obrigações incertas ou ilíquidas. Mas, por decorrer da lei, a qual possui presunção de constitucionalidade e legitimidade, a obrigação tributária será sempre líquida e certa até que ocorra uma decisão transitada em julgado que afaste aquela presunção. Além disso, do ponto de vista contábil, recorre também ao entendimento estampado no item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, o qual fora aprovado pela Deliberação CVM nº 489/05. O citado item trata de um exemplo que utiliza uma hipótese na qual uma empresa entra com uma ação alegando a inconstitucionalidade de uma lei federal tributária. De acordo com o seu entendimento, há no exemplo uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

A Deliberação CVM nº 489/05 foi revogada pela Deliberação CVM nº 594/09. Isto, aliado ao fato de não ter vigor de legislação tributária, foi o argumento utilizado pela DRJ para afastar o entendimento contido no Pronunciamento. Nada obstante, em que pese a tradução jurídica defendida no voto do Conselheiro Marcos Takata, entendo que o conceito de provisão tem origem na ciência contábil e foi nesta área do conhecimento que o legislador se inspirou ao estatuir a vedação acima reproduzida.

Sobre o exemplo contido no mencionado Pronunciamento, o *Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI (São Paulo: Editora Atlas, 2010, pp. 339 a 341)* relata:

Ao afirmar que se trata o caso de uma obrigação legal e não de uma provisão, foi criada, no nosso entendimento, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não

pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.

(...)

A própria CVM também se opôs ao entendimento do referido exemplo no seu Ofício Circular nº 01/06 e menciona no tópico, 23.2 “Tributos”, subtópico 23.2.1 “Fundamentos na Estimativa para Contabilização dos Tributos”, que “**A avaliação a respeito de obrigações tributárias é um exemplo de exercício de julgamento onde os limites são muito pequenos ou praticamente inexistentes.** Se por um lado, a administração está limitada pelo ordenamento jurídico que impõe o cumprimento da legislação e consequentemente o reconhecimento contábil da obrigação tributária, por outro, os Princípios Contábeis garantem a prerrogativa de a administração efetuar o julgamento sobre o tratamento contábil a ser seguido.”

No mesmo Ofício, no subtópico 23.2.2 “A Estimativa dos Tributos”, menciona que: “**Com base nesses fundamentos, o exemplo em questão não deve ser encarado como uma posição extremada.** No momento em que a administração se depara com o exame acerca do tratamento a ser dispensado a um tributo, deve ter em mente que a Norma prevê o seu registro e, somente, em alguns raros casos tem ao seu dispor, desde que consubstanciada nos Princípios Fundamentais da Contabilidade, a prerrogativa de exercer seu julgamento quanto ao seu registro como uma obrigação. **Se avaliar pela necessidade do registro, este deveria ser mantido até o momento de sua extinção por uma das formas previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.**” A própria NPC 22 afirma que “44. As *provisões* devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. **Se já não for mais provável que uma saída de recursos será requerida para liquidar a obrigação, a *provisão* deve ser revertida** em contrapartida da linha do balanço e/ou do resultado contra a qual ela foi originalmente constituída e/ou realizada” (grifo nosso).

Em seguida, o referido *Manual* transcreve trechos da Interpretação Técnica nº 2/2006, do IBRACON, em que este adota uma posição mais cuidadosa “para o não registro das contas a pagar dessa origem e natureza, mas não para uma vedação cega de qualquer tratamento alternativo”.

Por fim, os autores da FIPECAFI concluem que:

Ratificamos nossa posição de necessidade de extremo zelo e devida prudência para essas situações aqui discutidas, mas reforçamos que a administração, em obediência ao conceito de **Essência sobre a Forma**, deve retratar da melhor maneira sua posição patrimonial e de resultados.

Portanto, para a ciência contábil, tratar ou não os tributos com exigibilidade suspensa como provisão é uma decisão da administração da empresa baseada no conceito da “**essência sobre a forma**” (substituído pelo conceito de “representação fidedigna” no atual –

“Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”).

Dessa forma, há que se verificar como foram tratados os tributos com exigibilidade suspensa na própria contabilidade da empresa.

Neste aspecto, o relato da fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 21), não deixa margem de dúvida de que os depósitos judiciais foram contabilizados nas contas contábeis denominadas “2213140052 – Provisão PASEP” e “2213140062 – Provisão COFINS”. Por conseguinte, por terem tido o tratamento de provisão e por força do que dispõe o artigo 13, I, da Lei nº 9.249/95, os correspondentes valores não são dedutíveis também para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Cumpra ainda ressaltar que, movida por outros fundamentos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais entende que os tributos com exigibilidade suspensa têm natureza de provisão e, como tais, não são dedutíveis na apuração da CSLL. Confira-se as ementas de recentes julgados:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (*Acórdão 9101-01.214, de 18/10/2011*)

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (*Acórdão 9101-001.512, de 20/11/2012*)

Por tudo isso, há que concluir pela manutenção da glosa dos tributos com exigibilidade suspensa.

Glosa de despesas com patrocínios:

Para abordar esse tema, vale à pena reproduzir novamente o conteúdo do artigo 13 da Lei nº 9.249/95. Desta vez, o foco visado pela decisão recorrida e pelo recurso apresentado concentrou-se na vedação contida no seu inciso VI, que cuida das doações, e na exceção prevista no seu § 2º, I, concernente às doações tratadas na Lei nº 8.313/91. Confira-se:

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

(...)

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

(...)

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

(grifei)

A Lei nº 8.313/91, também conhecida como Lei Rouanet, instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC. No âmbito tributário, seu funcionamento é melhor compreendido pela regulação estabelecida no artigo 15 da IN/SRF nº 267/02, a qual esclarece que as atividades culturais ou artísticas incentivadas pela Lei nº 8.313/91 constituem duas modalidades, *verbis*:

Art. 15. A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido as quantias efetivamente realizadas no período de apuração a título de doações ou patrocínio, tanto mediante contribuições ao Fundo Nacional de Cultura (FNC) na forma de doações nos termos do inciso II do art. 5º da Lei nº 8.313, de 1991, quanto mediante apoio direto a projetos:

I - culturais aprovados na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) nos termos do inciso II do art. 26 da Lei nº 8.313, de 1991;

II - relacionados à produção cultural, a que se refere o art. 18, caput e §§ 1º e 3º, da Lei nº 8.313, de 1991, nos segmentos de:

a) artes cênicas;

b) livros de valor artístico, literário ou humanístico;

c) música erudita ou instrumental;

d) exposições de artes visuais;

e) *doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem assim 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.*

(grifei)

Portanto, são duas as modalidades de projetos culturais beneficiados pela Lei nº 8.313/91: os projetos culturais aprovados nos termos do seu artigo 26; e os projetos relacionados à produção cultural, a que se refere o seu artigo 18, cujos segmentos foram listados nas alíneas acima transcritas.

Outra virtude da IN/SRF nº 267/02 foi distinguir, em seu artigo 18, os conceitos de doações e patrocínios. Veja-se:

Art. 18. Para os efeitos desta Seção, consideram-se:

I - doações: a transferência gratuita em caráter definitivo a pessoa física ou pessoa jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, vedado o seu uso em publicidade para divulgação das atividades objeto do respectivo projeto cultural;

II - patrocínios:

a) a transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos, de numerário para a realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade;

b) a cobertura de gastos ou a utilização de bens móveis ou imóveis do patrimônio do patrocinador, sem a transferência de domínio, para a realização de projetos culturais por pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos.

c) apoio financeiro em favor de projetos de execução de planos plurianuais de atividades culturais apresentados por entidades culturais de relevantes serviços prestados à cultura nacional;

(grifei)

De tudo o que se expôs no relatório da autuação e do recurso voluntário, verifica-se que não há controvérsia quanto à modalidade de projeto e a espécie de transferência

financeira versadas no presente caso. Trata-se do patrocínio de projetos relacionados à produção cultural, o qual encontra-se referido no artigo 18 da Lei nº 8.313/91.

Por conseguinte, numa primeira aproximação, já é possível afastar a alegação da recorrente segundo a qual o § 2º, do artigo 13, da Lei nº 9.249/95, admitiria, expressamente, a dedução de suas “despesas”. Isso porque tal dispositivo é categórico ao referir-se, apenas, às doações, enquanto que sua modalidade de transferência financeira, como visto, é a dos patrocínios.

Neste ponto, por já ter ficado claro que o patrocínio tratado está contido no artigo 18 da Lei nº 8.313/91, vale à pena também transcrevê-lo:

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)

(grifei)

É importante, desde já, deixar claro os contornos normativos prescritos ao caso. A União faculta a opção pela aplicação de parcelas do imposto de renda a título de patrocínios. O mecanismo para viabilizar essa aplicação é a dedução das referidas parcelas do imposto devido. Contudo, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real que se utilizarem dessa faculdade não poderão deduzir o valor do patrocínio como despesa operacional.

Com todo o respeito, não é possível, como quer a recorrente, concordar que, por tratar da aplicação de parcelas do IRPJ devido, há que se fazer uma interpretação lógica do § 2º e concluir que a vedação dos patrocínios como despesas operacionais só poderia estar

tratando do IRPJ. A lei não disse isso. Diferentemente dos exemplos anteriormente colacionados, que nos levaram a concluir que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas regras expressamente endereçadas pela lei para a apuração do lucro real, aqui a norma não fala de “base de cálculo”. Ela fala de “despesa operacional”. Quando muito fala de “lucro real”, não para referir-se diretamente ao critério de apuração desta base de cálculo, mas para referir-se ao regime de tributação, qual seja, o das “pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real”. Como se sabe, esse regime é aplicável à apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Portanto, não há na lei nenhuma indicação de que a vedação do patrocínio como despesa operacional seja restrita apenas à base de cálculo do IRPJ, ou seja, ao lucro real.

Por outro lado, é de se indagar se o conceito de despesa operacional é o mesmo tanto para o lucro real quanto para a base de cálculo da CSLL. Afinal, se é verdade que a contabilidade tem seus critérios para definir o conceito, é também cediço que a legislação do IRPJ, para efeitos de apuração desse imposto, transforma-o sobremaneira. É o que ocorre no artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, *verbis*:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa 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 empresa.

Como se vê, o conceito tributário de despesas operacionais é restrito ao que a lei considera como despesas “necessárias”, “usuais” e “normais”. Trata-se de um conceito aberto, pronto para ser fechado nos casos concretos enfrentados pelo intérprete e, mais conclusivamente, para ser desenhado pela jurisprudência. Todavia, em certas circunstâncias, a própria lei, como na vedação do § 2º, do artigo 18, da Lei nº 8.313/91 (incluído pela Lei nº 9.874/99), assume o papel de fechar o conceito.

Mas, não se diga que o artigo 47 da Lei nº 4.506/64 não se aplica à CSLL por ter sido editado numa época que ainda não existia essa contribuição. Isso porque o comando que consolidou a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o retromencionado artigo 13 da Lei nº 9.249/95, foi categórico ao ressaltar aquele dispositivo legal. Por oportuno, reproduzo, de novo, seu conteúdo:

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: (grifei)

Neste mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou seu entendimento segundo o qual as regras do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 aplicam-se também à CSLL. Confira-se:

CSLL. DESPESAS DESNECESSÁRIA. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Se fosse para manter o art. 47 da Lei nº 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a ele no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64. (*Acórdão nº 9101-01.312, de 24/04/2012*)

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.

Diante disso, concludo também pela manutenção da glosa de despesas com patrocínios.

Glosa de multas por infrações:

A discussão agora converge para o conteúdo do artigo 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95. Este dispositivo foi transcrito no trecho do voto do Conselheiro Marcos Takata acima reproduzido, mas, por sua pertinência ao presente tema, impõe-se sua nova transcrição:

SUBSEÇÃO I

Das Alterações na Apuração do Lucro Real

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.

(grifei)

Mais uma vez surge o problema de saber se a norma contida no § 5º alcança a base de cálculo da CSLL.

Como já corroborado no voto do Conselheiro Marcos Takata, o *caput*, expressamente, endereça seu conteúdo normativo para a “determinação do lucro real”. Isso não ocorre, contudo, com o § 5º. Aqui, a norma fixa a restrição no “custo ou despesas operacionais”. Nada obstante, a visão sistemática da regra permite concluir que a restrição está inserida no contexto do *caput*. Mais decisivo ainda é ter uma visão topológica e perceber que todo o artigo está inserido num subseção intitulada “Das Alterações na Apuração do Lucro Real”.

Portanto, considerando a premissa antes levantada, de que o artigo 57 dessa mesma Lei não tem o condão de autorizar a extensão à base de cálculo da CSLL das mesmas regras expressamente endereçadas para a apuração do lucro real, entendo que o dispositivo não se aplica à apuração da CSLL.

Por outro lado, há que se indagar se as multas por infrações, sejam elas de natureza tributária ou não, seriam dedutíveis para fins de apuração da CSLL. Com efeito, se para esta contribuição, não há uma norma de caráter especial como a do § 5º, da Lei nº 8.981/95, há a norma de caráter geral contida no artigo 47, da Lei nº 4.506/64. Essa regra, referida no tópico anterior, restringe a dedutibilidade às despesas operacionais consideradas como “necessárias”, “usuais” e “normais”. E já se viu que ela tem plena aplicabilidade também no campo da CSLL.

Movido por tal disposição normativa, a DRJ assim se pronunciou:

De início, cabe ressaltar que as multas glosadas pela Autora do Feito não se enquadram no conceito de despesa operacional dedutível e não atendem ao disposto no art. 299 do RIR/1999, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da sociedade empresarial e à manutenção da respectiva fonte produtora (PN CST nº 61, de 1979, item 6). A interessada, inteiramente consciente disso, ao apresentar as DIPJ referentes aos anos-calendário fiscalizados, não titubeou em assim considerá-las ao computar a base de cálculo do IRPJ. Isto posto, a Autora do Feito limitou-se, corretamente, a aplicar a tais penalidades o tratamento prescrito pelo artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tantas vezes referido neste Acórdão.

Em assim sucedendo, quando a contribuinte aduz que a restrição do “art. 41, §5º da Lei nº 8.981/95” disporia apenas sobre “multas por infrações de obrigações tributárias”, está, na verdade, buscando desviar o foco da questão, que é o do

inequívoco impedimento à dedução das penalidades pecuniárias de fls. 26 e 27, tanto para o cálculo do IRPJ quanto, por expressa determinação legal, da CSLL. Portanto, esta parcela do lançamento também deve ser mantida.

Apesar de concordar com a aplicabilidade do artigo 299 do RIR/99 (que repete o artigo 47 da Lei nº 4.506/64) à CSLL, como já exposto, no tocante à glosa das multas por infrações, discordo das demais razões do voto condutor da decisão recorrida, quais sejam, a possibilidade de aplicação dos artigos 41, § 5º, e 57, da Lei nº 8.981/95.

O problema é que a autoridade fiscal não incluiu a citada capitulação legal (artigo 299 do RIR/99 ou o artigo 47 da Lei nº 4.506/64) em nenhuma parte do Termo de Verificação Fiscal ou do próprio Auto de Infração.

Diante disso, poderia se pensar em aplicar o princípio do *juris novit curia* (“dê-me os fatos que eu te darei o direito”). Segundo o ensinamento de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López (Cf. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2010, p. 285.), esse princípio também é aplicável ao processo administrativo fiscal, no sentido de que não se altera o critério jurídico do lançamento, já que a acusação e a infração são as mesmas, mas apenas sua fundamentação legal. Afinal, a autuada não se defende da capitulação legal da infração, mas, sim, dos fatos e da descrição fática narrados.

No entanto, considero que tal providência caracterizaria ofensa ao princípio do contraditório, pois as razões de defesa poderiam ser diferentes caso a fiscalização tivesse aplicado a referida capitulação legal.

Por isso, entendo que a glosa das multas por infrações devem ser integralmente canceladas.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário apenas para exonerar os créditos tributários referentes à glosa das multas por infrações.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 15504.724900/2012-94
Acórdão n.º **1102-000.963**

S1-C1T2
Fl. 579

CÓPIA