



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 15504.724900/2012-94  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-002.336 – 1ª Turma  
**Sessão de** 05 de maio de 2016  
**Matéria** Dedução de Tributos com Exigibilidade Suspensa e de Patrocínios da Lei Rouanet.  
**Recorrente** CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

**PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO.**

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.

**LEI ROUANET, ART 18, §3º. PROJETOS ESPECIAIS. PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA OPERACIONAL. VEDAÇÃO LEGAL.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito: 1) Com relação à matéria da dedução dos tributos com exigibilidade suspensa, foi negado provimento ao recurso por unanimidade de votos. 2) Com relação à matéria da incidência da CSLL sobre o valor de patrocínios culturais feitos com base no art. 18 da Lei Rouanet, foi negado provimento ao recurso por maioria de

votos, vencidos Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente*.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal De Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual a contribuinte alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre (1) o valor de tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa por depósito judicial, e também sobre (2) o valor de patrocínios culturais feitos com base na Lei Rouanet.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1102-000.963, de 06/11/2013, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, relativamente às matérias acima mencionadas, negar provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

**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 Araújo, 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.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre (1) o

valor de tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa por depósito judicial, e (2) o valor de patrocínios culturais feitos com base na Lei Rouanet.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

#### PRELIMINAR

#### DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- a Recorrente apresenta como paradigmas o Acórdão nº 1401-00.058 (4ª Câmara/1ª Turma Ordinária - doc. 1) e Acórdão nº 1103-00.463 (1ª Câmara/3ª Turma Ordinária - doc. 2), cujas ementas transcreve-se abaixo:

#### TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE.

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação *ex lege* tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente urna provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

(Processo nº 16327001969/2006-59. Acórdão nº 1401-00.058. CARF. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Albertina Silva Santos de Lima. DJ. 17/06/2009 - grifamos)

#### DEDUTIBILIDADE DESPESAS COM PATROCÍNIO NA FORMA DO ART. 18 DA LEI 8.313/91.

A ineditibilidade das despesas com patrocínio a projetos culturais no âmbito do PRONAC estabelecida pelo preceito em discussão não se estende à determinação da base de cálculo da CSLL. As interpretações lógica, teleológica e sistemática cancelam essa exegese.

(Processo nº 16327.000294/200621. Acórdão nº 1103-00.463. CARF. 1ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata. DL 25/05/2011 - grifamos)

- conquanto a situação fática seja a mesma daquelas descritas nos paradigmas, a conclusão a que se chegou o acórdão recorrido foi diametralmente oposta;

- é patente a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, bem como a divergência jurisprudencial entre os mesmos, como se percebe: (tabela confrontando os textos das decisões cotejadas),

- pelo cotejo analítico dos acórdãos acima, não restam dúvidas de que as divergências de entendimento apontadas ensejam a interposição do presente Recurso Especial, para que haja uma uniformização da orientação jurisprudencial por parte desta Corte Superior;

## MÉRITO

### DEPÓSITOS JUDICIAIS

- a principal questão debatida neste processo administrativo e que representa mais de 85% do crédito tributário em discussão diz respeito à ausência de adição à base de cálculo da CSLL dos valores referentes aos tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por depósitos judiciais;

- isto porque, em 2008, a Recorrente ajuizou a Ação Ordinária nº 2008.38.00.018272-5 em face da União, visando à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, tendo sido deferido o pedido de depósito judicial dos tributos em discussão, conforme se extrai da certidão acostada aos autos (doc.2, impugnação);

- desde então, a Recorrente vem realizando o pagamento em juízo das parcelas das contribuições discutidas, nos termos do art. 151, inc. II, do Código Tributário Nacional e declarando os valores dos depósitos realizados em DCTF, como atestou o Termo de Verificação Fiscal (itens 4.6 e 4.7);

- ocorre que, segundo o entendimento consignado no acórdão recorrido, "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";

- tal entendimento, no entanto, não representa o melhor direito a ser aplicado ao caso concreto;

### A) CARACTERIZAÇÃO DE "CONTAS A PAGAR" (ACÓRDÃO Nº 1401-00.058 - 4ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DO CARF)

- inicialmente, cumpre registrar que o acórdão recorrido decidiu que "o art. 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" (fls.570) e que "tem razão a recorrente quando afirma que não é possível sustentar a glosa de créditos com exigibilidade suspensa sob o amparo da vedação contida no §1º, do artigo 41, da Lei nº 8.981/95" (fls.570);

- não obstante, concluiu o acórdão recorrido que "a mesma sorte não lhe segue na questão da caracterização dos depósitos judiciais" uma vez que, no caso, teria a própria Recorrente optado por tratá-los, em sua contabilidade, como provisões;

- esse entendimento, como já adiantado, contraria o entendimento consignado no acórdão nº 1401-00.058 (Processo nº 16327.001.969/2006-5), eleito como paradigma no presente apelo especial;

- ressalte-se que esse mesmo entendimento foi admitido pelo Acórdão nº 1103-00.260 (1ª Câmara/3ª Turma Ordinária), de relatoria do Conselheiro Eric Castro e Silva (ementa transcrita);

- diversamente do que restou consignado no acórdão recorrido, os depósitos judiciais realizados com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário não representam uma provisão, mas um verdadeiro "contas a pagar", ainda que outra nomenclatura lhe tenha dado a Recorrente;

- isso porque a presunção de constitucionalidade das leis, da qual também goza a obrigação tributária, *ex lege*, nos termos dos arts. 113 e 114 do Código Tributário Nacional, impede a caracterização desta incerteza, pois a obrigação tributária será sempre certa e líquida, ainda que o contribuinte a esteja questionando judicialmente;

- por mais flagrantemente inconstitucional que possa parecer a lei que institui uma obrigação tributária principal, até o trânsito em julgado da decisão judicial que reconhecer o direito do contribuinte de não se sujeitar ao pagamento do tributo, essa obrigação não será incerta ou ilíquida;

- incoerente, portanto, o entendimento fixado no acórdão recorrido no sentido de que caberia ao contribuinte decidir pela contabilização de valores discutidos judicialmente como provisões ou outro tipo de lançamento, como se pudesse, o próprio contribuinte, definir as regras de tributação a incidir sobre suas operações;

- reforça esse argumento o fato de que, logrando êxito na ação proposta, a Recorrente obterá uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ora, como se extingue um crédito tributário que, de acordo com o auto de infração impugnado, não existe???

- por fim, desde a promulgação da Lei nº 9.703/98, a titularidade dos depósitos judiciais foi transferida para o Tesouro Nacional, ainda que temporariamente;

- assim, tendo havido a transferência de titularidade dos referidos depósitos em favor da União, não há como não se admitir a dedução dos mesmos da base de cálculo da CSLL;

- conclui-se, portanto, que a decisão recorrida está equivocada ao classificar os depósitos judiciais realizados pela Recorrente, com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário por ela discutido judicialmente, como provisão. Por essa razão, não podem os valores a eles relativos serem adicionados à base de cálculo da CSLL, já que constituem despesas dedutíveis, devendo ser reformado o acórdão recorrido para julgar improcedente o lançamento neste ponto, como demonstrado;

### DOAÇÕES E PATROCÍNIOS

- o segundo ponto sobre o qual versa a autuação impugnada trata da suposta indedutibilidade dos pagamentos feitos pela Recorrente a título de doações e patrocínios a projetos culturais da base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet);

A) APLICAÇÃO DO ART. 13, §2º DA LEI Nº 9.249/95 (ACÓRDÃO Nº 1103-00.463 - 1ª CÂMARA/3ª TURMA ORDINÁRIA DO CARF)

- o art. 13, §2º, da Lei nº 9.249/95, utilizado pela Recorrente para embasar seu procedimento, trata, especificamente, da apuração da base de cálculo da CSLL, admitindo,

expressamente, a dedução das despesas com doações ao Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC);

- o acórdão recorrido busca aplicar à CSLL os mesmos dispositivos do IRPJ, o que não constitui a melhor técnica, haja vista que nem todos os ajustes ao lucro líquido para determinação do lucro real são aplicáveis à CSLL, como reconhecido em tópico inicial do próprio acórdão recorrido;

- o caput do art. 18 da Lei 8313/1991 trata da aplicação de parcelas do IRPJ, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais, como através do Fundo Nacional de Cultura. Da mesma forma, o parágrafo primeiro refere-se às deduções do imposto de renda das quantias aplicadas nos projetos culturais;

- por uma interpretação lógica, o parágrafo do mesmo dispositivo, que trata das vedações às deduções das doações e patrocínios como despesas operacionais, só podem estar tratando do IRPJ;

- este, também, o entendimento consignado no Acórdão nº 110300.463, da 1ª Câmara da 3ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Marcos Tanaka (doc.2), eleito como paradigma sobre a matéria (voto transcrito);

- diante do exposto, conclui-se que também neste ponto não pode prevalecer o acórdão recorrido, devendo ser reformado para se desconstituir o crédito tributário relativo à suposta indedutibilidade das despesas com doações e patrocínios realizados pela Recorrente, nos termos da Lei nº 8.313/91, uniformizando-se a jurisprudência desse Conselho sobre a matéria.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial** da contribuinte, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho exarado em 11/05/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência das divergências suscitadas, nos seguintes termos:

(PRIMEIRA DIVERGÊNCIA)

Enquanto o acórdão recorrido considerou tais valores como provisões, considerando-as indedutíveis para fins da CSLL, ao amparo do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95, conforme se pode verificar na ementa ao norte transcrita, o acórdão paradigma considerou tais valores como despesas incorridas, expressamente afastando a qualificação feita pela fiscalização como provisão, admitindo, portanto, a sua dedutibilidade da base de cálculo da CSLL, conforme se verifica de sua ementa, abaixo transcrita:

[...]

Portanto, perfeitamente demonstrada a divergência jurisprudencial, o recurso deve ser admitido com relação a este ponto.

[...]

(SEGUNDA DIVERGÊNCIA)

Enquanto o acórdão recorrido considerou que as despesas com patrocínios nos termos do art. 18 da Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet) seriam indedutíveis da apuração da base de cálculo da CSLL, conforme se pode

verificar na ementa ao norte transcrita, o acórdão paradigma considerou tais despesas como dedutíveis dessa mesma base de cálculo, conforme se verifica de sua ementa, abaixo transcrita:

[...]

Portanto, perfeitamente demonstrada a divergência jurisprudencial, o recurso deve ser admitido também com relação a este ponto.

Em 15/05/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 29/05/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

## DOS FUNDAMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

### DA DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa

- os tributos com exigibilidade suspensa por uma das hipóteses previstas no art. 151, II a IV, do CTN devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, somente serão considerados despesa para fins de IRPJ/CSLL por ocasião do efetivo pagamento;

- enquanto provisão, é vedada a dedução de tributo com exigibilidade suspensa da apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, devendo o valor correspondente ser integralmente adicionado à base de cálculo dessas exações. Este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º, da Lei n. 8.981/95, e no art. 13, inciso I, da Lei n. 9.249/95;

- por sua vez, os juros moratórios incidentes sobre os créditos tributários com exigibilidade suspensa estão sujeitos às mesmas regras de dedutibilidade;

- com efeito, ao impedir a dedutibilidade imediata dos tributos com exigibilidade suspensa, as referidas normas também impedem a dedutibilidade, pelo regime de competência, da parcela acrescida ao tributo em razão da mora do contribuinte;

- neste sentido, cite-se a Solução de divergência COSIT nº 9/2013, de 22 de julho de 2013;

- este e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por inúmeras vezes, manifestou-se no sentido de que as provisões contábeis relativas a tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, II a IV, do Código Tributário Nacional, e respectivos juros moratórios, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (ementas transcritas);

### DOS PATROCÍNIOS REALIZADOS NOS TERMOS DA LEI Nº 8.313/91 (LEI ROUANET)

- a Lei Rouanet criou o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) que está baseado na concessão de incentivos fiscais a pessoas interessadas em patrocinar projetos culturais e no financiamento desses projetos. No art. 18 da Lei nº 8.313/91 estão elencados os incentivos concedidos e os critérios para apresentação de projetos a serem financiados pelos recursos captados na forma desta Lei;

- conforme dispõe o parágrafo 2º do artigo 18 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, as doações e patrocínios de que trata o referido dispositivo legal, são despesas operacionais não dedutíveis, devendo ser adicionadas à base de cálculo do imposto de renda devido;

- a respeito da possibilidade de dedução dos referidos valores da base de cálculo do lucro líquido, o acórdão recorrido muito bem tratou da matéria (transcrição do voto);

- assim, patente a necessidade de manutenção do acórdão *a quo* tal como proferido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008 e 2009.

A parte da autuação que remanesce em litígio nesta etapa processual está fundamentada em glosa de dedução relativa a tributo com exigibilidade suspensa, e glosa de dedução referente a patrocínio cultural.

Em sede de recurso especial, a contribuinte suscita divergência quanto a essas matérias, ou seja, quanto à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre (1) o valor de tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa por depósito judicial, e também sobre (2) o valor de patrocínios culturais feitos com base na Lei Rouanet.

### PRIMEIRA DIVERGÊNCIA

Por meio da primeira divergência, a contribuinte questiona a aplicação do inciso I do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que veda a dedução de provisão que não esteja expressamente autorizada:

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; (Vide Lei 9.430, de 1996)

No recurso, a contribuinte alega, em síntese:

- que os depósitos judiciais realizados com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário não representam uma provisão, mas um verdadeiro "contas a pagar", ainda que outra nomenclatura lhe tenha dado a Recorrente;

- que a presunção de constitucionalidade das leis, da qual também goza a obrigação tributária, *ex lege*, nos termos dos arts. 113 e 114 do Código Tributário Nacional, impede a caracterização desta incerteza, pois a obrigação tributária será sempre certa e líquida, ainda que o contribuinte a esteja questionando judicialmente;

- que por mais flagrantemente inconstitucional que possa parecer a lei que institui uma obrigação tributária principal, até o trânsito em julgado da decisão judicial que reconhecer o direito do contribuinte de não se sujeitar ao pagamento do tributo, essa obrigação não será incerta ou ilíquida;

- que logrando êxito na ação proposta, a Recorrente obterá uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Sendo assim, como se poderia extinguir um crédito tributário que não existe?

- que tendo havido a transferência de titularidade dos referidos depósitos em favor da União, não há como não se admitir a dedução dos mesmos da base de cálculo da CSLL.

O conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário

dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14- Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, *ex vi* do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

CSLL — 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, 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. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — 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, 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.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — 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, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos

sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENS. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENS — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também já manifestou entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm natureza de provisão e, como tais, não são dedutíveis na apuração da CSLL, conforme os seguintes julgados:

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

Correta, portanto, a manutenção do lançamento pelo acórdão recorrido.

Agregando os fundamentos transcritos acima ao que foi dito anteriormente, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte quanto a essa primeira divergência.

## SEGUNDA DIVERGÊNCIA

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

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

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

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

[...]

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

I- no caso das pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios;

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

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

(grifei)

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

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

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

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

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

[...]

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

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

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa [...]

[...]

(grifei)

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

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

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

§1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no §3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas

condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Se o art. 13 da Lei 9.249/1995 diz que "para efeito de apuração [...] da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964" [...], é porque esse referido art. 47 se aplica à CSLL.

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

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

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

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

Processo nº 15504.724900/2012-94  
Acórdão n.º **9101-002.336**

**CSRF-T1**  
Fl. 20

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo