



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.729352/2017-01
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-006.300 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrentes CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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

CSLL. DEDUÇÃO DE MULTAS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro Luciano Bernart que provia o pedido; ii) em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira

Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02/08) por meio do qual foi constituído crédito tributário relativo à multa exigida isoladamente relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2013, em razão das seguintes infrações:

- a) Ausência de adição à base de cálculo da CSLL dos valores relativos às doações/ patrocínios de caráter cultural e artístico;
- b) Multas indedutíveis

Constatada a insuficiência de recolhimentos das antecipações mensais a fiscalização procedeu o lançamento da multa isolada no percentual de 50%, com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 9430/96, incidente sobre o valor da CSLL paga/declarada pelo contribuinte e a CSLL apurada pela fiscalização após a inclusão na base de cálculo da CSLL das despesas indedutíveis apuradas pela Autoridade Fiscal;

A ausência de adição das mencionadas despesas não acarretou lançamento fiscal devido a existência de saldo negativo no período.

Cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 129/148, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- a) Preliminar de nulidade do lançamento tendo em vista o erro material cometido pela Fiscalização ao realizar a apuração da CSLL que entendeu ser a devida no ano-calendário de 2013: o Fisco, se por um lado acumulou ao longo dos meses o valor supostamente deduzido de forma indevida da base de cálculo do tributo, por outro descontou nos meses subsequentes apenas o montante originalmente apurado pela Impugnante a título de CSLL, sem reajustá-lo para considerar as deduções, que foram glosadas
- b) A Fiscalização deixou de observar que em junho, outubro e novembro de 2013 a Impugnante recolheu estimativas mensais “a maior” (doc. 04), o que também deveria ter sido levado em consideração para a apuração da multa lançada, tendo em vista que não foram objeto de compensação administrativa;
- c) No mérito, alegou, fundamentalmente, a impossibilidade de se respaldar a glosa de deduções da base da CSLL em legislação que trata do IRPJ, pois além de a CSLL possuir legislação própria, sua base de cálculo é diversa da base do IRPJ -a CSLL foi instituída pela Lei n.º 7.689, de 15.12.1988, e a sua base de cálculo está disposta no art. 2º, enquanto a base de cálculo do IRPJ está disposta no artigo 44 do CTN;
- d) A IN SRF 390/2004 (vigente à época dos fatos geradores), ao estabelecer, em seu artigo 3º, que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, contraria a regra geral que relacionou especificamente e taxativamente as despesas indedutíveis comuns para fins de

apuração tanto da base de cálculo da CSLL quanto do IRPJ – essa regra geral consiste no art. 13, da Lei 9.249/95, que não relaciona, como despesa indedutível para ambos os tributos – IRPJ e CSLL, aquelas decorrentes de patrocínio da Lei Rouanet e de pagamento de multas

- e) tanto para fins de cálculo da CSLL quanto do IRPJ, somente a lei pode definir quais os ajustes no lucro líquido serão exigidos. Ademais, é vedada a determinação da base de cálculo através de interpretação que utilize analogia para aplicar disposições de outros tributos semelhantes;
- f) a cobrança em tela tampouco encontra amparo no art. 57 da Lei 8.981/95 - Este artigo não unificou as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ e não tem e nem poderia ter o condão de transmitir automaticamente à CSLL todas as disposições legais relativas ao IRPJ – Ao contrário, a própria lei tributária, no art. 57 da Lei 8.981/95, deixou claro que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas e que serão definidas por legislação própria, seja ela específica ou não. E, como se sabe, somente a lei tributária poderá estabelecer se determinado ajuste afetará somente o IRPJ ou se a disposição se estende à CSLL
- g) A multa isolada sobre o recolhimento insuficiente da estimativa somente pode ser exigida antes do encerramento do ano-base: essa a melhor interpretação do art. 44 da Lei 9.430/96, tendo em vista que ao final do ano-calendário, se encerra a obrigação de recolhimento das estimativas mensais e passa a ser devida a CSLL apurada no ajuste final;

Em 31 de janeiro de 2020, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife (PE), deu parcial provimento à impugnação por entender procedente a alegação da Recorrente no sentido de que a apuração da base de cálculo de estimativa mensal, com base em balanço/balancete de suspensão/redução, deve levar em conta o valor da CSLL devida nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

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

A vedação à dedutibilidade das doações e patrocínios de que trata a Lei Rouanet aplica-se também à base de cálculo da CSLL.

MULTAS INDEDUTÍVEIS.

Necessidade, usualidade e normalidade são conceitos que devem ser observados no registro contábil de despesas, evidenciando-se correta a interpretação de que multas por infrações são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL

ESTIMATIVA MENSAL. BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO.

A apuração da base de cálculo de estimativa mensal, com base em balanço/balancete de suspensão/redução, deve levar em conta o valor da CSLL devida nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

ESTIMATIVA MENSAL. PAGAMENTO A MAIOR. MULTA ISOLADA.

Procedente o lançamento da multa isolada sobre alegada parcela de estimativa recolhida a maior restando comprovada a existência de pedidos de restituição ou compensação que tenham como objeto esses recolhimentos

Cientificada (AR fls. 210), a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 213/2317, no qual reitera as alegações já suscitadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme se observa pelas respostas aos termos de intimação constantes do relatório fiscal, pela razões de Impugnação e Recurso Voluntário, a contribuinte procedeu as deduções partindo da premissa de que as adições e exclusões à base de cálculo da CSLL devem estar previstas em lei, não sendo aplicáveis as determinações próprias e específicas do IRPJ, e que não é possível o estabelecimento dessas determinações por meio de atos infralegais, notadamente a IN SRF nº 390/04.

1) PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Desde a impugnação a Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão de equívoco, por parte da autoridade lançadora, nos critérios utilizados para apurar o montante do crédito supostamente devido.

De acordo com Recorrente, a Fiscalização calculou mês a mês a multa isolada supostamente devida, considerando cumulativamente os valores de patrocínios cultural e artístico e de multas, que no seu entendimento não poderiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL. No entanto, ao realizar a apuração da CSLL que entendeu ser devida no ano-calendário de 2013, o Fisco, se por um lado acumulou ao longo dos meses o valor supostamente deduzido de forma indevida da base de cálculo do tributo, por outro descontou nos meses subsequentes apenas o montante originalmente apurado pela Impugnante a título de CSLL, sem reajustá-lo para considerar as deduções, que foram glosadas.

Entendo que a questão a ser solucionada é a seguinte: foi feito o lançamento (tal como alegado pela Recorrente) ou os valores excluídos decorreram de ajustes quanto erros fáticos incorridos pela autoridade lançadora?

Conforme já me manifestei no julgamento do Acórdão n.º 1402-003.857 é corriqueiro, no âmbito do CARF, que os contribuintes aleguem como nulidades matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao "*uso das denominações ali adotadas*", sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser "*antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentações do direito privado*". (FAGUNDES, Seabra - *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* - São Paulo, n.º 53, jul-set. 1990, p. 14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "*que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade*". (BASTOS, Celso Ribeiro - *Curso de direito administrativo*, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terão como eventual consequência a improcedência do lançamento e não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto n.º 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do

direito de defesa. Feitas essas observações iniciais, passo a análise das nulidades apontadas pela Recorrente.

Sendo assim, não foi demonstrada incompetência da autoridade ou preterição de direito de defesa. A norma do artigo 18, §3º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que somente as diligências que resultem agravamento da exigência inicial ou alteração da motivação legal, demandam a realização de lançamento complementar. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas **incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (grifamos)

Faz todo sentido a exigência de novo lançamento nas hipóteses de agravamento ou alteração da fundamentação legal. Isso porque, a atividade de lançamento, é privativa da autoridade administrativa. Sendo assim, eventual aumento dos valores inicialmente exigidos ou alteração da fundamentação legal não pode ser feita pela denominada "administração judicante". Trata-se, nesse caso, de questão de competência.

No entanto, como visto, não foi o que ocorreu no caso dos autos. Não houve alteração na fundamentação legal do lançamento e muito menos agravamento da exigência. Conforme disposto no artigo 60 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.**(grifamos)

Em face do exposto, rejeito a alegação de nulidade do lançamento.

2) DA AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO IRPJ

Antes de analisarmos, individualmente, as glosas efetuadas no trabalho fiscal, é importante definir a premissa jurídica que entendo correta. Isso porque, para a Recorrente, a redação da norma do artigo 57 da Lei nº 8.981/95 demonstra a falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL ao dispor em sua parte final que estariam "*mantidas a base de cálculo e alíquota*" A decisão recorrida, por sua vez, ao interpretar o mesmo dispositivo legal, chega a conclusão diametralmente oposta.

Para a Recorrente todas adições e exclusões que não forem expressamente previstas para CSLL estão excluídas. A decisão recorrida, por sua vez, parte da premissa de que a identidade de base de cálculo é a regra e, sendo assim, as distinções à regra é que deveriam estar expressamente previstas em lei.

A Lei n.º 7.689/1988 estabeleceu a incidência da CSLL, dispondo seu artigo 1º que esta incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas:

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

O artigo 2º, da mesma Lei, define a base de cálculo da contribuição, isto é, o "*valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*":

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em

31 de dezembro de cada ano;

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

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

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

2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

3 adição do valor das provisões não dedutíveis da

determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

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

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

(Incluído pela Lei n.º 8.034, de 1990)

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

Em 26 de dezembro de 1995, foi publicada a lei n.º 9.249/95 que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que em seu artigo 13 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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](#))

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III- de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV- das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V- das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

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

VII- das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 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 cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos [incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal](#), até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III- as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

A leitura dos mencionados artigos vai ao encontro da argumentação defendida pela Recorrente. Isso porque, ao definir a base de cálculo da CSLL, a [Lei nº 7.689/88](#) diz que a base de cálculo será o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis para apuração do imposto de renda.

É importante observar que a introdução da CSL se deu em 1988 e, portanto, posterior a legislação do imposto de renda. Sendo assim, caso o legislador quisesse reproduzir a identidade de base de cálculo e, assim, desfazer a controvérsia, poderia ter utilizado da técnica da remissão, frequentemente utilizada na legislação tributária.

Como observou o Ministro MAURO CAMPBELL, no julgamento do RESP n.º 1221170 sobre o conceito de insumo na base de cálculo do PIS/COFINS, não seria lícito equiparar o conceito de insumo utilizado na legislação do IPI (como pretendiam as Instruções Normativas da Receita) nem ao conceito de despesas operacionais (pretendido pelo contribuinte), pois, quando o legislador pretende utilizar conceitos jurídicos já existentes ele o faz expressamente, citando, como exemplo, o conceito do artigo 3º da Lei n.º 9.363/96. Nesse sentido, transcreve-se trecho do mencionado voto:

Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n.º 9.363/96.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR. Veja-se:

Lei n.º 9.393/96

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta** e de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”. (grifos nossos e no original)

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

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

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

Diante desse quadro, entendo que a interpretação correta seria a de que o artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, ao dispor, em sua parte final, que são “*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*” está se referindo à legislação da CSLL.

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

A própria redação do artigo corrobora essa conclusão, pois a remissão ao IRPJ se dá em relação às normas de apuração e de pagamento, mas não à base de cálculo e alíquota. Para estabelecer a identidade de base de cálculo com o IRPJ seria simples. Bastava que o legislador mencionasse “*aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração, pagamento, base de cálculo e alíquotas estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas*”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho já se manifestou nesse sentido quando do julgamento do Acórdão n.º 9101-001.510, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 1998

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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

É importante ressaltar, em razão das questões probatórias que serão discutidas nos autos, que é imprescindível a comprovação da efetividade das despesas. Nesse sentido, importante a transcrição do trecho do voto do Conselheiro Relator JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR:

Assim, a DRJ julgou procedente o lançamento em relação ao IRPJ, contudo, em relação à CSLL entendeu que as despesas com comissões apesar de não serem dedutíveis da apuração do Lucro Real, tendo em vista que não atenderam os requisitos previstos no artigo 304 do RIR, são despesas que não são excluídas do lucro contábil, razão pela qual continuariam a compor a base de cálculo da CSLL. Sendo que a Lei 7.689/88 não leva em consideração razões de necessidade para permitir que as despesas sejam deduzidas da Base de Cálculo da CSLL, bastando que sejam despesas incorridas.

Nesse sentido, **não restou dúvidas para a DRJ de que as despesas glosadas foram incorridas, já que comprovadas por meio de notas fiscais, segundo constatado pela própria autuante.** Dessa forma a DRJ julgou improcedente o lançamento em relação à CSLL referente às despesas com comissões. (grifamos)

No que se refere à alegação da alegação da PGFN de que a interpretação do art. 13 da Lei nº 9.249/95 inclui a obrigatoriedade de que as despesas sejam operacionais para que sejam deduzidas das base de cálculo da CSLL, assim se manifestou o Conselheiro Relator:

Pela análise da legislação é possível identificar os seguintes pontos:

- 1) A Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 diz que a Base de Cálculo da Contribuição será o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado pela por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis para apuração do Imposto de renda;
- 2) A definição de despesa operacional está previsto no Artigo 47 da Lei 4.506/64, lei que regulamenta o IRPJ conforme a própria introdução: “*Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza*”. Neste ponto cumpre ressaltar que a Lei é de 1964, enquanto que a CSLL foi criada em 1988.
- 3) O Artigo 13 da Lei 9.249/95 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- 4) O *Caput* do Artigo 13 citado acima ressalta a expressão “*independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*”: Sendo que o disposto no artigo 47 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

O principal argumento apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é que o Artigo 13 da Lei 9.249/95 ao citar o Artigo 47 da Lei 4.506/64 incluiu a obrigatoriedade das despesas serem consideradas operacionais para serem deduzidas tanto da Base de Cálculo do IRPJ, quanto da CSLL. Contudo, não assiste razão à Procuradoria, isso porque, o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

De todo o exposto, concluiu-se que, desde comprovada a efetividade da despesa, não é possível estabelecer sua adição sem a previsão expressa em lei.

Estabelecidas essas premissas, passaremos à análise, individualizada, das despesas glosadas.

3) DAS DESPESAS GLOSADAS

3.1) DEDUÇÃO DAS MULTAS

Relativamente à dedução das multas indedutíveis e das multas de trânsito, a alegação está estribada na ilegalidade da vedação contida na IN SRF nº 390/04.

A autoridade fiscal utilizou como fundamentação legal do lançamento os artigos 249, I, art. 247, § 5º, e 344 do RIR/99 abaixo transcritos:

Art. 247 – **Lucro real é o lucro líquido** do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto. (grifamos)

Art. 249 – **Na determinação do lucro real**, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. (grifamos)

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na **determinação do lucro real**, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro § 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 como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º). (grifamos)

É preciso repisar que o art. 57 da Lei n. 8.981/95, citado diversas vezes como fundamento pela autoridade fiscal, não tem o condão de ampliar o âmbito de incidência do artigos transcritos para alcançar também a CSLL.

3.2) AUSÊNCIA DE ADIÇÃO, NA APURAÇÃO DA CSLL, DOS VALORES REFERENTES AOS PATROCÍNIOS E PROJETOS CULTURAIS E ARTÍSTICOS DEFINIDOS NA LEI ROUANET

Quanto à alegação do contribuinte sobre anecessidade de adição, na apuração da CSLL, dos valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet adoto, como razões de decidir, os fundamentos expostos pelo Conselheiro Luis Flavio Neto no Acórdão nº 9101.003.002:

A Lei nº 8.313/1991, também conhecida como Lei Rouanet, foi originalmente redigida nos seguintes termos, com destaque aos seus arts. 18 e 26:

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

Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais:

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

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

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

§ 2º O valor máximo das deduções de que trata o caput deste artigo será fixado anualmente pelo Presidente da República, com base em um percentual da renda

tributável das pessoas físicas e do imposto devido por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

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

§ 4º (VETADO)

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

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

- **Dedução como despesa operacional, na composição da base de cálculo do IRPJ, das doações realizadas:** não deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ despesa com doações realizadas a programas culturais. Tal despesa, contudo, deveria ser adicionada à base de cálculo do CSLL (Lei nº 8.313/1991, art. 26, § 1º);

- **investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais:** abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei nº 8.313/1991, arts. 18 e 26).

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

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

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

- **dedução, na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das doações realizadas, conforme os limites estabelecidos em lei:** para o cálculo do IRPJ e da CSLL, não deveria ser adicionada à base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL a despesa com doações realizadas em face programas culturais (Lei nº 9.249/95);

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

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

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de

natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

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

a) doações; e

b) patrocínios.

§ 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional.

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

- **dedução, na composição da CSLL, das doações realizadas, conforme os limites estabelecidos em lei:** não deveria ser adicionado à base de cálculo da CSLL a despesa com doações realizadas a programas culturais. Tal despesa, contudo, deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ (Lei n.º 9.249/95 c/c Lei n. 9.874/99);

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

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

4) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio