



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.729352/2017-01
ACÓRDÃO	9101-007.482 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CEMIG DISTRIBUICAO S/A.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

DESPESAS NÃO OPERACIONAIS. ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Os requisitos gerais de dedutibilidade de despesas operacionais são aplicáveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, de modo que deve ser mantida a glosa da dedução de despesas com doações e patrocínios previstos na Lei nº 8.383/91 e multas infracionais que já haviam sido computadas pelo contribuinte quando da apuração do Lucro Real.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE DE COBRANÇA NA HIPÓTESE DE APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA NO FINAL DO PERÍODO.

De acordo com a Súmula CARF nº 178, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento parcial ao recurso somente em relação à matéria “despesas com doações e patrocínios – Lei nº 8.383/1991 – Lei Rouanet”. Por unanimidade de votos, o colegiado restabeleceu a exigência de

multa isolada aplicada após o encerramento do exercício, nos termos do §11 do art. 111 do RICARF. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 251/284) interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº **1402-006.300** (fls. 236/249), assim ementado:

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.

Em resumo, o presente processo é decorrente de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário relativo à multa exigida isoladamente relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2013, em razão da ausência de adição, na base de cálculo da CSLL, de despesas de doações e patrocínios de que tratam o art. 18, §2º, da Lei nº

8.313/1991, bem como multas por infrações, despesas estas que foram consideradas indevidáveis “apenas” para fins de apuração do Lucro Real do período.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 129/148), que foi assim resumida pelo acórdão ora recorrido:

- 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 nº 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 indevidáveis 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 indevidável 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;

Tramitado o feito, sobreveio decisão de primeira instância (fls. 188/205) que deu provimento parcial à defesa, por reconhecer o erro de cálculo apontado.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial, tendo este sido assim admitido (fls. 288/298):

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs. 1401-004.213 e 9101-003.002, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essas decisões servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questões sobre a dedutibilidade de despesas na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente a valores correspondentes a doações/patrocínios de caráter cultural e artístico, e a pagamento de multas.

O acórdão recorrido entendeu que as despesas consideradas indevidáveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas também indevidáveis para apuração da base de cálculo da CSLL; considerou que a legislação indicada pela autoridade fiscal não seria aplicável à CSLL; e admitiu deduzir da base de cálculo da CSLL os valores referentes a patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet, e também as multas por infrações fiscais e administrativas.

Os paradigmas, por outro lado, entenderam que os valores destinados a patrocínio definido na Lei Rouanet corresponderiam a despesa não operacional, que como tal não deveriam ser subtraídos do resultado da pessoa jurídica para a determinação de seu lucro operacional, nem de seu lucro líquido, tampouco da base de cálculo da CSLL. Também entenderam que as multas por infrações são indevidáveis, pois não podem ser entendidas como necessárias ou usuais à atividade da empresa e à manutenção da sua respectiva fonte produtora.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 306/319.

Encaminhados os autos para *liquidação*, houve oposição de embargos pela Unidade de Origem (fls. 344/347), em razão da omissão da análise do recurso de ofício pelo Colegiado *a quo*.

Os embargos foram admitidos (fls. 344/347).

Encaminhado para julgamento, foi proferido o Acórdão nº 1402-007.145 (fls. 354/364), por meio do qual acordaram os membros do Colegiado, *por maioria de votos, acolher e dar provimento aos embargos interpostos para, com efeitos infringentes, corrigir o erro presente no acordão 1402-006.300 que não identificou a existência de recurso de ofício a ser apreciado na oportunidade, o que se faz por meio destes embargos, para, no mérito, não conhecê-lo em face do limite de alçada vigente na data de sua efetiva apreciação em segunda instância.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

E ao contrário do que quer fazer crer a Recorrida, as divergências arguidas foram bem caracterizadas: ao passo que o acórdão recorrido entendeu que as despesas com doações/patrocínios e multas por infrações, mesmo consideradas não operacionais e adicionadas para fins de apuração do lucro Real, seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL, os paradigmas entenderam que tais dispêndios, por não serem operacionais, deveriam ser adicionados não só no âmbito do IRPJ, como também da CSLL.

Nesse sentido, concordo com as razões expostas em juízo prévio de admissibilidade, devendo o recurso especial ser conhecido nos termos do despacho de fls. 288/298.

Mérito

Das despesas com doações e patrocínios – Lei nº 8.383/1991 – Lei Rouanet

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 8.313/1991:

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 percebe, o Legislador prescreveu que as despesas com doações e patrocínios em questão não poderão ser deduzidas como **despesa operacional** pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, que é o caso da contribuinte.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: a indedudibilidade de despesas não operacionais, que constitui uma regra geral de apuração do IRPJ, se aplica ou não à base de cálculo da CSLL? Caso positiva a resposta, a glosa em comento deve ser restabelecida; e caso negativa, a glosa realmente deve ser afastada.

Pois bem.

O art. 13, da Lei nº 9.249/95, estabelece que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas determinadas deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**.

É justamente esse artigo 47 que, ao tratar da norma geral de dedutibilidade, limita à dedutibilidade às despesas operacionais, entendidas como *àquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*.

Isso significa dizer que nem toda despesa registrada na contabilidade é passível de dedução para fins tributários, notadamente para os tributos que incidem sobre *acréscimo patrimonial* (caso do IRPJ, através da *renda líquida* e também da CSLL, por meio do *lucro líquido ajustado*), até mesmo porque a diminuição do patrimônio, aos olhos da ciência contábil, admite não só o registro de *despesas próprias da empresa* (ou seja, os dispêndios operacionais), incorridas no exercício legítimo de empreender, explorar ou desenvolver atividades econômicas, como também *despesas não operacionais*, entendidas como aquelas desvinculadas do objeto social ou da manutenção da fonte produtora.

Este segundo grupo (*outras despesas ou despesas não operacionais*) representa aquilo que alguns autores denominam de “transferências patrimoniais”, “despesas pagas por mera liberalidade ou por um ato de favor” ou “renda consumida”, termos estes que denotam justamente os elementos patrimoniais negativos que, embora escriturados como despesas, não são necessários à atividade empresarial.

Ainda que caracterizados como despesas pela contabilidade, desembolsos *não operacionais* devem ser adicionados nas bases do IRPJ e CSLL até mesmo para evitar a *manipulação ou dissimulação* do acréscimo patrimonial juridicamente considerado.

Daí dizer, aliás, que o lucro líquido não constitui a base de tais tributos propriamente dita, mas sim o ponto de partida para a apuração tanto do Lucro Real quanto da base da CSLL.

Nesses termos, e considerando que as doações/patrocínios previstos na referida Lei nº 8.383/91 foram excluídos do conceito de despesa operacional pelo próprio Legislador, nenhum reparo cabe à manutenção da glosa.

Das despesas com *multas por infrações*

De acordo com o artigo 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95, *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.*

Neste ponto, o próprio sujeito passivo, ao apurar o Lucro Real, considerou tais despesas como indeudáveis, razão pela qual a sua natureza não operacional acabou sendo por ele próprio admitida, de modo que a glosa de sua dedução na base de cálculo da CSLL, conforme exposto no item anterior, deve ser restabelecida.

Da impossibilidade da exigência da multa isolada sobre estimativas ao final do ano-calendário

Em sede de contrarrazões, a contribuinte alega que:

48. Tendo em vista que a multa isolada sobre o recolhimento insuficiente da estimativa somente pode ser exigida antes do encerramento do ano-base (atraso das estimativas durante o próprio ano-calendário), nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser mantido o cancelamento integral da autuação fiscal pelo CARF.

49. Não obstante, na remota hipótese de provimento do Recurso Especial fazendário, o qual versa somente sobre os critérios para a dedutibilidade de despesas na apuração da base de cálculo da CSLL, é necessário o retorno dos autos ao CARF para apreciação deste fundamento, que é autônomo às demais discussões travadas no CARF e no recurso ora combatido, não tendo sido

apreciado na instância *a quo* (uma vez que acatados os demais fundamentos da Recorrida, os quais foram suficientes ao cancelamento integral da autuação), sob pena de supressão de instância, que é o que desde já se requer.

Apesar do Colegiado *a quo* não ter apreciado esse “fundamento autônomo”, cumpre observar que, de acordo com a Súmula CARF nº 178, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021, “*a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*”.

Por se tratar, então, de matéria já sumulada – o que dispensa o retorno dos autos à luz do art. 111, § 5º, do RICARF, a tese da contribuinte também não se sustenta nesse ponto, de modo que as multas isoladas devem ser restabelecidas.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial da PGFN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

Como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais¹, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios – ainda que, por vezes, coincidentes – para apuração das respectivas bases de cálculo. Tanto é assim que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê, expressamente, que se aplicam à CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

¹ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º e 67, caput e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988.

A própria Receita Federal, ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 198/2014, que trata da equiparação da base de cálculo do IRPJ à da CSLL para fins de dedução das perdas em operações realizadas no mercado de renda variável, afirmou o seguinte:

7. Como se vê, a norma [art. 57 da Lei 8.981/95], apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (g.n.)²

Sobre o tema tratou expressamente Hiromi Higushi³:

A leitura daquele artigo [49 da IN nº 93/97] leva à interpretação equivocada de que a base de cálculo da CSLL é idêntica à do imposto de renda, que é o lucro real. Isso porque a Instrução não transcrever exatamente o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20-01-95, que dispõe: (...)

Note-se que a Instrução deixou de transcrever a expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”. O art. 57 da Lei nº 8.981/95 está dizendo que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, com exceção da base de cálculo e das alíquotas. Não fosse assim, as legislações posteriores que dispõem sobre a indedutibilidade de despesas ou custos e a tributabilidade de rendimentos ou lucros na apuração do lucro real não precisariam dizer que aplicam-se também na determinação da base de cálculo da CSLL.

Diante da diferença entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL. Reforça esse entendimento a existência de dispositivos legais que, expressamente, estabelecem simetrias entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que veda determinadas deduções na apuração de ambos os tributos; e o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, que determina a adição dos valores caracterizados como distribuição

² No mesmo sentido é a Solução de Consulta Cosit n. 546/2017:

"10 Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) registre-se de forma preambular que referida contribuição, embora compartilhe de parte das definições da legislação aplicada ao IRPJ, em especial as relacionadas às normas de apuração e pagamento, mantém base de cálculo própria, como consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, in verbis:

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.

11 Deste modo, a conclusão aplicável ao IRPJ, acima exposta, não pode ser estendida de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL, devendo-se buscar, na legislação de competência da contribuição, comandos que tratem da matéria sob análise. A primeira hipótese a ser avaliada é a possibilidade de aplicação do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, dispositivo que determina a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ, todavia este não é aplicável à CSLL dado que o texto se refere de forma expressa apenas ao IRPJ".

³ HIGUSHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 711

disfarçada de lucros à base de cálculo da CSLL, em linha com o que já previa o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com relação ao IRPJ.

No presente caso, no que se refere às despesas com multas por infrações, o auto de infração indicou por base legal o art. 344 do RIR/99, que, por sua vez, reflete o art. 41 da Lei nº 8.981/1995, que assim dispõe:

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.

§ 6º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição.

Note-se que, nos termos do §5º do citado artigo, não são dedutíveis, seja como custo ou despesa operacional – as multas por infrações fiscais, exceto aquelas de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Tal dispositivo, entretanto, deve ser interpretado em conjunto com seu caput, que versa expressamente da “determinação do lucro real”. Isso porque os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no caput e não de forma autônoma⁴.

⁴ Nesse sentido é a Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e determina, em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos.

Ou seja, o §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995 não versa sobre a apuração da base de cálculo da CSLL, mas, sim, expressamente sobre a “determinação do lucro real”, base de cálculo do IRPJ. Diante disso, conclui-se que não há previsão de ajuste na apuração da CSLL com relação às multas por infrações, de forma que, sendo elas deduzidas na apuração do lucro contábil, igualmente o serão na determinação da CSLL.

Por essa razão, votei por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca

Na qualidade de membro da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, participei do Acórdão recorrido (1402-006.300), em que proferi voto acompanhando a relatora Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, para dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Neste momento, integrando a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tive a oportunidade de reexaminar a mesma matéria por força do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Após aprofundada reflexão sobre os fundamentos jurídicos da controvérsia, modifiquei meu entendimento e acompanhei o voto do Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, que reformou a decisão da Turma Ordinária.

Diante da mudança de posicionamento, considero necessário explicitar as razões que me conduziram a essa conclusão diversa, em respeito aos princípios da transparência e da fundamentação das decisões administrativas.

No primeiro exame da matéria, acompanhei o entendimento no sentido de que as despesas consideradas indedutíveis para apuração do Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas também indedutíveis para apuração da base de cálculo da CSLL. Essa interpretação fundamentava-se na premissa de que não existe na legislação dispositivo que determine a adição automática à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro de despesas efetivas tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.

Naquela ocasião, admiti que o artigo 57 da Lei 8.981/95 estabeleceria convergência apenas quanto às normas de apuração e pagamento, mantendo distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sob essa perspectiva, entendi que as adições e exclusões aplicáveis à CSLL deveriam estar expressamente previstas em sua legislação específica, não se aplicando automaticamente as vedações estabelecidas exclusivamente para o IRPJ.

Quanto ao artigo 13 da Lei 9.249/95, interpretei que esse dispositivo estabelecia as despesas indedutíveis comuns a ambos os tributos mediante previsão expressa, sem que isso significasse a identidade plena das bases de cálculo. A ausência de menção a determinadas despesas nesse rol indicaria que tais despesas poderiam ser dedutíveis para fins da CSLL ainda que indedutíveis para o IRPJ, em razão da autonomia legislativa de cada tributo.

Contudo, após aprofundada reflexão sobre os fundamentos jurídicos da controvérsia, modifiquei meu entendimento. Uma análise sistemática mais rigorosa revela que o artigo 57 da Lei 8.981/95 não teve por objetivo estabelecer mera convergência procedural, mas sim determinar a aplicação das mesmas normas de apuração da base de cálculo. O artigo 13 da Lei 9.249/95, por sua vez, não deve ser interpretado como norma limitadora das indedutibilidades aplicáveis à CSLL, mas sim como consolidação em um único dispositivo das vedações expressas que o legislador quis enfatizar para ambos os tributos, sem prejuízo da aplicação das demais normas gerais de apuração do lucro real.

A correta interpretação sistemática considera que o artigo 57 da Lei 8.981/95 estabeleceu a regra geral de convergência metodológica. As despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro real são, em princípio, também indedutíveis para fins da CSLL, por força da aplicação das mesmas normas de apuração. A ausência de menção a outras despesas indedutíveis no artigo 13 da Lei 9.249/95 não as torna automaticamente dedutíveis para a CSLL, pois continuam aplicáveis as normas gerais de apuração do lucro real, por expressa determinação legal.

No caso específico das multas por infrações fiscais, o artigo 344, § 5º, do RIR/99 vedava expressamente sua dedutibilidade na determinação do lucro real, ressalvadas as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações acessórias que não resultem em falta de pagamento de tributo. Essa vedação encontra-se amparada no artigo 41, § 5º da Lei nº 8.981/95.

A vedação à dedução de multas fiscais na apuração do lucro real constitui norma de apuração que, por expressa determinação legal, aplica-se também à CSLL (artigo 57 da Lei nº 8.981/95). Não há razão jurídica plausível para permitir a dedução dessas despesas na base da contribuição social quando elas são indedutíveis na base do imposto de renda, tratando-se de tributos que incidem sobre grandezas econômicas similares e que compartilham, por força de lei, o mesmo regime de apuração.

Quanto aos valores referentes a patrocínios e doações no âmbito da Lei Rouanet, a questão apresenta maior complexidade em razão das sucessivas alterações legislativas. A redação do artigo 26, § 1º da Lei nº 8.313/91 permitia que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real abatessem as doações e patrocínios como despesa operacional, o que implicava sua dedutibilidade tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Com a edição da Lei nº 9.874/99, foi acrescido o § 2º ao artigo 18 da Lei nº 8.313/91, estabelecendo expressamente que "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". Essa alteração legislativa tornou indedutíveis, para fins de IRPJ, as doações e patrocínios realizados no âmbito da Lei Rouanet.

No primeiro julgamento, entendi que a vedação introduzida pela Lei nº 9.874/99 alcançaria apenas o IRPJ, permanecendo os valores dedutíveis para fins de CSLL em razão da autorização genérica do artigo 13, § 2º, inciso I da Lei nº 9.249/95. Esse raciocínio, contudo, desconsidera novamente a aplicação do artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

Se a Lei nº 9.874/99 estabeleceu que os patrocínios e doações culturais não são dedutíveis como despesa operacional para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, essa vedação constitui norma de apuração que, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, aplica-se também à CSLL. A circunstância de o artigo 18, § 2º, da Lei nº 8.313/91 mencionar expressamente apenas o lucro real não afasta a aplicação dessa regra à contribuição social, em virtude do comando integrador do artigo 57.

Ademais, a sistemática de incentivos fiscais na área cultural fundamenta-se na concessão de benefício fiscal mediante dedução do imposto de renda devido, e não por meio da dedutibilidade como despesa operacional. Permitir a dedução como despesa operacional para fins de CSLL, mas não para fins de IRPJ, criaria uma assimetria incompatível com o desenho normativo dos incentivos culturais, além de contrariar a determinação legal de utilização das mesmas normas de apuração.

A mudança de entendimento que ora explicito fundamenta-se em uma compreensão mais adequada da sistemática de apuração da base de cálculo da CSLL instituída pelo artigo 57 da Lei nº 8.981/95. Esse dispositivo estabeleceu a convergência metodológica entre IRPJ e CSLL, determinando a aplicação das mesmas normas de apuração. As despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro real são, em princípio, também indedutíveis para fins da CSLL, por força da aplicação das mesmas normas de apuração.

Portanto, tanto as multas por infrações fiscais quanto os patrocínios e doações realizados no âmbito da Lei Rouanet após a edição da Lei nº 9.874/99 constituem despesas indedutíveis também para fins de CSLL, devendo ser adicionadas à base de cálculo da contribuição social.

Reconheço que a matéria comporta divergências interpretativas legítimas, como demonstra a divisão de votos tanto na Turma Ordinária quanto na Câmara Superior. A posição que adoto atualmente, contudo, apresenta maior coerência sistemática com o desenho normativo estabelecido pelo legislador e proporciona segurança jurídica ao unificar, como regra geral, os critérios de apuração dos dois tributos que incidem sobre manifestações de capacidade contributiva similares.

Assim sendo, acompanho integralmente os fundamentos apresentados pelo Ilustre Relator e, por conseguinte, dou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca