



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

Processo n° 16327.000294/2006-21
Recurso n° 500.053 Voluntário
Acórdão n° **1103-00.463 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de maio de 2011
Matéria CSLL
Recorrente BANCO DAYCOVAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

Ementa:

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

A ineditabilidade 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva.

Processo nº 16327.000294/2006-21
Acórdão n.º **1103-00.463**

S1-C1T3

Fl. 97

Relatório

DO LANÇAMENTO

Em ação fiscal levada a efeito conforme termo de verificação de fls.16 a 19, foi constatada apuração incorreta da CSL no ano-calendário de 2003, em razão de ter sido considerado como despesa operacional dedutível da base de cálculo da CSL gastos com patrocínio, sendo então lavrado o auto de infração de fls. 22 e 23, integrado pelos termos, demonstrativos e documentos nele mencionados. O crédito tributário lançado, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora, calculados até 24/02/2006, perfaz o total de R\$ 53.046,73.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, da qual foi devidamente cientificada em 16/03/2006, a recorrente apresentou em 17/04/2006 a impugnação de fls. 26 a 40, alegando, em síntese, o que segue:

- a) Alega que o agente fiscal, sem fazer provas, tratou a despesa com patrocínio como se esta fora simples doação, enquadrando-a no art. 13 da Lei 9.249/95;
- b) Afirma ser equivocado o entendimento de que a dedutibilidade dessa despesa teria sido revogada pela Lei 9.874/99. Pontua que patrocínio é despesa operacional a ser contabilizada em conta na apuração do lucro do exercício;
- c) Explica que, com a Lei 9.249/95, as doações passaram a ser indedutíveis do lucro para efeito de se apurar a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido; contudo, as despesas efetuadas no âmbito da Lei 8.313/91 permaneceram dedutíveis, conforme § 2º do art. 13 da Lei 9.249/95;
- d) Argumenta que a fiscalização recorre à legislação referente à base de cálculo do IRPJ como se essa fosse igual à da CSL utilizando da analogia, e ressalta que a Lei 7.689/88 definiu a base da CSL e, posteriormente, a Lei 8.981/95 ressaltou a independência das bases de cálculo de cada tributo;
- e) Considera ser impossível aplicar as regras de apuração do lucro real para a constituição da base de cálculo da CSL sem desrespeitar o princípio da legalidade e a independência das regras das bases de cálculo de cada tributo;
- f) Explica que o art. 18 da Lei 8.313/91 vetou a dedução das despesas de patrocínio e doações na apuração do lucro real, ao mudar as características do incentivo relativamente ao IRPJ; mas dizer que indiretamente estaria traçando regra para apuração do resultado do exercício equivale a negar o regramento constitucional acerca da tributação, em **contradição também com o CTN;**

g) Pediu, então, seja negado provimento à ação fiscal.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 16/04/2009, acordaram os membros da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo I, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, pelos motivos abaixo sintetizados.

a) O patrocínio em questão, efetuado pela empresa foi feito exatamente na forma do art. 18 da Lei 8.313/91, nos meses de outubro e dezembro de 2003; não mais existindo a possibilidade de se deduzirem os valores como despesa operacional;

b) Ao contrário do entendimento da recorrente, o § 2º do art. 18 da Lei 8.313/91 não se refere expressamente à base de cálculo do IRPJ, mas sim à impossibilidade de se deduzir como despesa operacional os desembolsos ali especificados, indicando o tipo de contribuinte ao qual é endereçada a norma. No caso, a recorrente se encaixa no tipo de contribuinte, e o patrocínio também está definido na norma, portanto, clara está sua impossibilidade de dedução;

c) Quanto às alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade, essa apreciação reserva-se ao Poder Judiciário. A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites, pois cabe simplesmente cumprir a lei e obrigar seu cumprimento.

Cientificada da decisão em 1/06/2009, interpôs a recorrente, em 23/06/2009, recurso voluntário de fls. 64 a 77, reiterando, basicamente, as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se vê dos autos, os limites objetivos da lide se fixam na *quaestio juris* (questão de direito) da dedutibilidade ou não, para fins da CSL, das despesas de patrocínio a projetos culturais aprovados no âmbito do PRONAC, referidos no art. 18, § 3º, da Lei 8.313/91 (Lei Rouanet).

Não se instaurou lide sobre as despesas em questão serem de patrocínio aos referidos projetos culturais, pois a autoridade fiscal não tornou esse fato controverso. Não se põe, assim, *quaestio facti* (questão de fato) nos limites da lide.

A Lei 9.874/99, ao alterar o art. 18 da Lei 8.313/91, agregou um novo regime de incentivos fiscais na Lei Rouanet. Com a Lei 9.874/99, instituiu-se o chamado regime de incentivos de projetos especiais, de modo que o regime de incentivos preexistente nos arts. 25 e 26, da Lei 8.313/91 passou a ser conhecido como de projetos gerais.

É de se ver que o rol de segmentos culturais compreendidos nos projetos especiais foi se alargando drasticamente com alterações de diplomas legais posteriores à Lei 9.874/99, passando a ser enfaticamente residual o rol de segmentos culturais alcançados pelos projetos gerais. Para estes, o art. 26 da Lei 8.313/91 prevê:

Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir o 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:

(...)

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.

Quanto aos chamados projetos especiais, o regime de incentivo fiscal é diverso, conforme o art. 18 da Lei 8.313/91 com a redação da Lei 9.874/99:

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.*

§ 3º. *As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos:*
(...)

Para a pretensão fiscal, o autuante invocou não só o art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 com a redação da Lei 9.874/99 como o art. 13, V e VI, da Lei 9.249/95:

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:*

(...)

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;*

(...)

§ 2º. *Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*

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

O autuante também cita o art. 57 da Lei 8.981/95, aduzindo ser evidente que “a semântica do texto “aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídica (IRPJ)” não pode levar à conclusão absurda de que a CSLL e o IRPJ têm base de cálculos idênticos.” (fls. 17 e 18).

Essa dedução da autoridade fiscal, *de per se*, é absolutamente incensurável. Por óbvio que nem todos os ajustes ao lucro líquido prescritos para determinação do lucro real serão igualmente impositivos para a CSL, como soa expresso o art. 57 da Lei 8.981/95:

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

O órgão julgador *a quo* entendeu ser aplicável a regra restritiva à dedução das despesas com patrocínio a projetos especiais (art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 c/ a redação da Lei 9.874/99), sob a inteligência de que a referência a lucro real feita na norma legal diz respeito à tipologia ou ao regime do contribuinte, ou ainda ao tipo de contribuinte. Isso porque na norma em questão se fala em “pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real”.

Em que pese o esforço exegético feito pelo órgão julgador de origem, não consigo divisar tal interpretação.

É fato que a dicção do art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 com a redação da Lei 9.874/99 não é das mais felizes, pecando na técnica. Aliás, esse pécadilho foi cometido originalmente pela Lei 8.313/91, em seu art. 26, § 1º, ao usar a mesma dicção.

Mas a *interpretação lógica* do preceito nele contido com o *caput* e o § 1º do art. 18 da Lei 8.313/91 evidenciam que a restrição à dedução do valor, no caso, do patrocínio é para o IRPJ, não se estendendo à CSL.

O *caput* do art. 18 fala da aplicação de parcelas do IRPJ para apoio direto a projetos culturais ou para contribuições ao FNC (Fundo Nacional de Cultura). O § 1º do art. 18 especifica o *caput*, ao tratar do apoio direto a projetos culturais, prevendo a possibilidade de dedução do IRPJ das doações e patrocínios aos projetos culturais referidos no § 3º do art. 18. A exegese lógica é de que o § 2º do mesmo artigo impõe a restrição de dedução das doações e dos patrocínios, para fins de IRPJ, ou seja, para determinação do lucro real (ao dizer “as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir...”).

Da *interpretação teleológica* do preceito em discussão se extrai a mesma conclusão. A finalidade do regime de incentivos fiscais culturais foi concedê-los para fins de IRPJ, de sorte que as restrições postas, como contraparte dos incentivos, igualmente se destina ao IRPJ. O art. 26 da Lei 8.313/91 permite a dedução do IRPJ devido de 40% do valor das doações e de 30% do valor dos patrocínios feitos, sem colocar restrição à dedução dessas despesas, mesmo que de doações. Já o art. 18 da Lei 8.313/91 permite a dedução do IRPJ devido de 100% das doações e de 100% dos patrocínios feitos. A *contrapartida* foi a vedação da dedução das despesas, mesmo as de patrocínio, para fins de IRPJ.

Também a *interpretação sistemática* conduz à mesma exegese.

Cito, por ex., o art. 1º-A da Lei 8.685/93 introduzido pela Lei 11.437/06. O *caput* permite a dedução do IRPJ devido das quantias de patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente, cujos projetos tenham sido aprovados

pela Ancine. O § 3º é expresso ao prescrever que tais quantias de patrocínio são indedutíveis na determinação do lucro real e da *base de cálculo da CSL*¹.

Ainda no âmbito da legislação de incentivos fiscais (de obras audiovisuais), o art. 45, § 3º, da Medida Provisória 2.228/01, em sua redação original, previa que o valor integral dos investimentos feitos mediante a aquisição de quotas do Funcines podia ser “deduzida” na determinação do *lucro real*, em 100%, 50% e 20%, conforme certos anos-calendário². A bem ver, o caso era de exclusão do lucro líquido, pois as quotas do Funcines são ativos e não despesas. Evidente aí também que esse incentivo de “dedução” do lucro líquido era somente para o IRPJ (exclusão do lucro líquido), não se estendendo à CSL. Assim como somente é para o IRPJ o incentivo de dedução das quantias pagas para aquisição das quotas do Funcines do IRPJ devido (art. 44 da Medida Provisória 2.228/01).

O próprio art. 13, V e VI, da Lei 9.249/95, invocado pelo autuante - a diverso senso do art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 com a redação da Lei 9.874/99 ora em discussão - é expresso ao impedir a dedutibilidade de certas despesas para determinação do lucro real e *da base de cálculo da CSL*.

O art. 13, V e VI, da Lei 9.249/95 veda a dedução de doações e contribuições não compulsórias, mas *não a despesa com patrocínios*, que é espécie do gênero despesa de propaganda. Tanto não veda que o art. 13, § 2º, da mesma lei *excepciona* da regra restritiva as doações feitas no âmbito da Lei 8.313/91 (é claro que as doações para projetos especiais

¹ Art. 1º-A. Até o ano-calendário de 2016, inclusive, os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente, cujos projetos tenham sido previamente aprovados pela Ancine, do imposto de renda devido apurado:

(...)

II - em cada período de apuração, trimestral ou anual, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

§ 1º. A dedução prevista neste artigo está limitada:

I - a 4% (quatro por cento) do imposto devido pelas pessoas jurídicas e deve observar o limite previsto no inciso II do art. 6º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; e

(...)

§ 2º. Somente são dedutíveis do imposto devido os valores despendidos a título de patrocínio:

I - pela pessoa física no ano-calendário a que se referir a declaração de ajuste anual; e

II - pela pessoa jurídica no respectivo período de apuração de imposto.

§ 3º. As pessoas jurídicas não poderão deduzir o valor do patrocínio de que trata o caput deste artigo para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

² Art. 45. A dedução de que trata o art. 44 incidirá sobre o imposto devido:

I - no trimestre a que se referirem os investimentos, para as pessoas jurídicas que apuram o lucro real trimestral;

II - no ano-calendário, para as pessoas jurídicas que, tendo optado pelo recolhimento do imposto por estimativa, apuram o lucro real anual.

(...)

§ 3º. O valor integral dos investimentos efetuados na forma deste artigo poderá ser deduzido do lucro líquido, na determinação do lucro real, nos seguintes percentuais:

I - cem por cento, nos anos-calendário de 2002 a 2005;

II - cinquenta por cento, nos anos-calendário de 2006 a 2008;

III - vinte e cinco por cento, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

§ 4º. A pessoa jurídica que alienar as quotas dos FUNCINES somente poderá considerar como custo de aquisição, na determinação do ganho de capital, os valores deduzidos na forma do § 3º na hipótese em que a alienação ocorra após cinco anos da data de sua aquisição.

culturais passaram a ser indedutíveis, para determinação do lucro real): se a vedação se *estendesse* as despesas com patrocínios, estas teriam sido previstas na *exceção* do § 2º do art. 13 da Lei 9.249/95, inclusive em face da referência à Lei 8.313/91.

Mais. O art. 45, § 4º, da MP 2.228/01, diploma já citado, dispõe que a pessoa jurídica que alienar as quotas do Funcines só poderá considerar como custo de aquisição os valores deduzidos na forma do *caput* (*i.e.*, deduzidos do IRPJ devido) se a alienação ocorrer após 5 anos da aquisição das quotas. Essa norma legal não fala expressamente de determinação do lucro real nem de determinação da base de cálculo da CSL. Mas as interpretações histórico-evolutiva, lógica e teleológica evidenciam que tal regra só tem cabimento para determinação do lucro real.

A redação original do § 4º do art. 45 dessa MP previa a mesma consequência para o caso de “dedução” do valor das quotas do Funcines na determinação do lucro real (conforme descrevi acima). A partir do momento em que tal “dedução” não se tornou mais possível, a “condição” legal passou a ser a dedução do IRPJ devido. É evidente, pois, pelas interpretações histórico-evolutiva e lógica que o custo de aquisição é considerado zero para determinação do lucro real, mas não para a da base de cálculo da CSL. A interpretação teleológica seja a mesma inteligência, pois a ideia e o sentido é ter efeito equivalente ou quase equivalente ao da perda do incentivo – que é para IRPJ – se o contribuinte alienar as quotas do Funcines antes de 5 anos de sua aquisição.

Fica claro, portanto, que a indedutibilidade das despesas com patrocínios a projetos especiais culturais no âmbito do PRONAC se limita à determinação do lucro real, com suporte no art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 com a redação da Lei 9.874/99. Já o art. 13, V e VI, da Lei 9.249/95 não se presta sequer para a indedutibilidade da despesa em questão para fins de IRPJ (e, evidentemente, para fins da CSL).

Por toda essa ordem de razões, não me resultam dúvidas de que é dedutível a despesa com patrocínios a projetos especiais culturais para a determinação da base de cálculo da CSL, sendo limitada a restrição à dedução para determinação do lucro real.

Sob o manto dessas considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 2011

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 16327.000294/2006-21
Acórdão n.º **1103-00.463**

S1-C1T3

Fl. 105
