MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15504.724629/2014-59**
ACÓRDÃO	1004-000.410 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MERCANTIL DO BRASIL FINANCEIRA SA CREDITO FIN E INVEST
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS A ADMINISTRADOR. Ausentes outros questionamentos acerca da natureza dos valores conferidos aos administradores, não se sustenta a glosa de participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores porque elas são, em princípio, dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

DESPESAS COM PATROCÍNIO. 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 patrocínios previstos na Lei nº 8.313/91.

PAGAMENTO POSTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONFIRMAÇÃO DO LANÇAMENTO.

O pagamento realizado após a lavratura do auto de infração não tem o condão de cancelar o lançamento, pelo contrário, o confirma, devendo os respectivos valores serem posteriormente alocados aos débitos lançados pela unidade local.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a infração referente à dedução de participação nos lucros pagos a administradores, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por negar provimento nesse ponto; (ii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade com patrocínio (Lei Rouanet) e quanto à postergação. Relativamente à matéria "dedutibilidade com patrocínio", votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada a Conselheira Edeli

Pereira Bessa para redigir o voto vencedor quanto à matéria "dedutibilidade de participação nos lucros pagos a administradores" e os fundamentos do voto vencedor relativamente à matéria "dedutibilidade com patrocínio".

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 342/356 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se o crédito tributário lançado.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

> Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração CSLL, anexo entre às fls. 02 e 12, para exigência de crédito tributário no montante de R$ 113.083,29, assim discriminado:
>
> | | TRIBUTO | MULTA | JUROS | TOTAL |
> |---|---|---|---|---|
> | CSLL | 56.802,83 | 42.602,12 | 13.678,34 | 113.083,29 |
>
> Segundo a "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do tributo lançado, o Autor do feito registra que o contribuinte não adicionou ao lucro líquido para o cálculo da CSLL, despesas referente à participação no lucro dos administradores (R$ 110.000,00 em 2010 e R$ 160.000,00 em 2011) e despesas referentes às doações e patrocínios (R$ 89.365,00 em 2011); além de não ter adicionado ao Lucro Líquido de 2010 o valor de R$ 83.147,92, referente à provisão para riscos fiscais – INSS, tendo feito apenas em 2011; conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.
>
> **Termo de Verificação Fiscal**
>
> No Termo de Verificação Fiscal anexo entre às fls. 13 e 27, o autor do feito informa, em síntese, o seguinte:

DOCUMENTO VALIDADO

*"[...]**3.1-Participação no Lucro – Administradores***

A Mercantil Financeira foi intimada, mediante o Termo de Intimação 02 (itens 1.1 e 2.1), a informar a razão, citando inclusive a base legal, pela qual os valores de R$110.000,00 e R$160.000,00 referentes à participação no lucro - administradores, relativos respectivamente aos anos de 2010 e 2011, foram adicionados ao lucro líquido para a apuração do lucro real (linha 32, ficha 09 B, das DIPJ 2011 e 2012 e pág 16 LALUR 2010 e pág 35 LALUR 2011), mas não foram igualmente adicionados ao mesmo lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Em sua resposta a empresa disse:

> "Quanto às parcelas relativas à participação no lucro - administradores, esclarecemos que embora os respectivos valores tenham sido adicionados no cálculo do IRPJ, eles não devem ter o mesmo tratamento no que tange a CSLL, pois todo e qualquer ajuste do lucro líquido, base para apuração desta contribuição, deve ser determinado por lei.
>
> Com efeito a base de cálculo da CSLL não é a mesma do IRPJ, pois corresponde ao resultado do exercício antes da provisão para o imposto, ajustado pelas adições e exclusões legais (é o lucro líquido ajustado). Não se confunde portanto, com o lucro real, que constitui a base sobre a qual incide o IRPJ. Tal distinção se mostra ainda mais evidente em razão do disposto no art. 57 da Lei 8.981/95, que ao estender à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, ressalva que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas especificamente previstas na legislação para a aludida contribuição.
>
> Assim, no que tange à participação atribuída aos administradores, o art. 58, parágrafo único, do Decreto-lei n°1.598/77 determina que ela seja adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real. Constata-se, entretanto, que a lei se limitou a tratar do lucro real (base do IRPJ), silenciando-se quanto à base de incidência da CSLL. Inexiste, pois, dispositivo legal determinando a adição das participações atribuídas aos administradores na apuração da contribuição."

Não pode prosperar o entendimento da fiscalizada, o próprio artigo citado pelo contribuinte, art. 57 da Lei 8.981/95 diz em seu caput que aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. O fato mencionado pela empresa que este artigo diz que deve ser mantida a base de cálculo prevista na legislação para a CSLL não ajuda sua tese, pois a regra da dedutibilidade de despesas é extraída das disposições da Lei 4.506/64, que enfatiza em seu art. 47 que para serem dedutíveis, as despesas devem ser necessárias, assim entendidas como essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos.

> "**Art. 47**. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

Assim conclui-se que as parcelas em questão por serem valores estranhos aos conceitos de custos e despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte produtora, são portanto indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL e devem ser adicionados ao lucro líquido para o cálculo da referida contribuição.

DOCUMENTO VALIDADO

Apontam na mesma direção as decisões proferidas pelos acórdãos abaixo transcritos:

[...]

Outro ponto na resposta do contribuinte que deve aqui ser discutido é quando ele diz: "... Com efeito a base de cálculo da CSLL não é a mesma do IRPJ, pois corresponde ao resultado do exercício antes da provisão para o imposto, ajustado pelas adições e exclusões legais (é o lucro líquido ajustado). ..." (os grifos não constam do original). Como pode ser lido em sua réplica, a empresa cita ao comentar sobre a base de cálculo da CSLL o resultado de exercício antes da provisão para o imposto e o lucro líquido, porém estas duas definições não são sinônimas. O lucro real (base de cálculo do IRPJ) é que é obtido após adições e exclusões legais ao lucro líquido do exercício. A base de cálculo da CSLL segundo o art. 2º da Lei 7.689/88 é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Ou seja, no caso da CSLL os ajustes se farão sobre o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda e não em cima do lucro líquido do exercício.

Uma vez que para se chegar à base de cálculo da CSLL a DIPJ parte do lucro líquido, as exclusões efetuadas no resultado do exercício para se chegar ao lucro líquido devem necessariamente ser adicionadas ao lucro líquido para que ele volte a representar o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda (base de cálculo da CSLL, art. 2º da Lei 7.689/88).

Para que a diferença em questão fique bem clara transcreve-se o art. 187 da Lei 6.404/76 que ensina como é feita a demonstração do resultado do exercício.

> "Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
>
> I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
>
> II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
>
> III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
>
> IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009)V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
>
> VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009)VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.
>
> § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
>
> a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente, da sua realização em moeda; e
>
> b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."

Como se verifica entre o item V, resultado do exercício antes do imposto de renda (sobre o qual são feitos os ajustes para o cálculo da CSLL) e o item VII, lucro líquido do exercício (sobre o qual são feitos os ajustes para o cálculo do lucro real), estão exatamente as participações (entre as quais as dos administradores). A mesma Lei 6.404/76 prescreve, em seu art. 189 que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, não é necessário que a lei determine a adição da participação dos administradores na base de cálculo da CSLL, pois estes valores, não foram deduzidos quando se obteve o resultado do exercício :antes do imposto de renda (sobre o qual são feitos os ajustes para o cálculo da CSLL, art. 2º da Lei 7.689/88), ou seja, o que não podia ter sido excluído não precisa mandar ser adicionado, caso contrário estes valores (participação dos administradores) seriam tributados duas vezes pela CSLL.

Entendimento igual ao da fiscalização, tanto sobre a base de cálculo da CSLL como quanto ao caráter indedutível deste tipo de despesa, manifestou o TRF-3 no processo de apelação cível n° AC .2257 SP 0002257-36.2005.4.03.6100, quando em 03/10/2013 a Desembargadora Federal responsável pelo julgamento proferiu o seguinte acórdão:

[...]

3.2 - Provisão para riscos fiscais – INSS

A Mercantil Financeira foi intimada, mediante o Termo de Intimação 02 (item 1.1), a informar a razão, citando inclusive a base legal, pela qual o valor de R$83.147,92 referente à provisão para riscos fiscais - INSS, relativo ao ano de 2010, foi adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (linha 33, ficha 09 B, da DIPJ 2011 e pág 16 LALUR 2010), mas não foi igualmente adicionado ao mesmo lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Em sua resposta a empresa disse:

> "No tocante à rubrica "provisão para riscos fiscais - INSS", ela corresponde aos tributos com exigibilidade suspensa, em razão das causas suspensivas previstas no art. 151 do CTN. Neste caso, malgrado exista dispositivo de lei determinando a adição desta parcela ao lucro real, não há igual previsão legal no tocante à base de incidência da: CSLL (lucro líquido ajustado). A determinação no sentido de que tal parcela seja adicionada na apuração da contribuição é veiculada no art. 50 da Instrução Normativa n° 390/04, em patente, violação ao princípio da legalidade tributária, pois, como dito, qualquer ajuste na base de cálculo da CSLL deve ser determinado em lei.
>
> [...]
>
> Desta forma, a ausência de adição dos tributos com exigibilidade suspensa levou, no máximo, a uma mera postergação do pagamento da CSLL, devendo necessariamente se aplicar o disposto no, art. 6º do Decreto-lei n° 1.598/77 e Parecer Normativo COSIT n° 02 de 1996."

Não prospera a argumentação do contribuinte acerca da matéria já que as provisões admitidas como dedutíveis pela legislação tributária são aquelas expressamente apontadas pelo inciso I do artigo 13 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a seguir transcrito:

Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995

> 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° 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 n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n° 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;

Os lançamentos contábeis relativos a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como provisões por não refletirem obrigações fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

efetivamente constituídas, sujeitas à exigência futura certa, mas, sim, um provisionamento contra eventuais riscos de a ação impetrada ter resultado desfavorável, precavendo-se a empresa contra os conseqüentes impactos negativos que tal resultado traria a seu patrimônio. Impõe-se, portanto, a adição dos respectivos montantes na determinação da base de cálculo da CSLL por força do art. 2º, parágrafo 1º, letra "c", da Lei 7.689/1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei n° 8.034, de 1990, e art. 13, I, da Lei n° 9.249, de 1995.

Seguem a mesma orientação as decisões consubstanciadas pelos Acórdãos abaixo transcritos:

[...]

No tocante à argumentação do contribuinte acerca da postergação de pagamento, entendemos que procede tal entendimento e por essa razão, em relação às provisões para INSS com exigibilidade suspensa não adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL no ano de 2010, aplicamos a orientação contida no artigo 6º do Decreto Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (abaixo transcrito), reconhecendo os efeito de postergação de pagamento da CSLL do período de competência 2010 para o período de efetivo pagamento - ano calendário 2011, conforme o quadro constante da 1a pág do anexo II da resposta da empresa ao Termo de Intimação 04.[...]

3.3- Doações e Patrocínios

Em resposta ao item 2.3 do Termo de Intimação 02 a Mercantil Financeira havia listado (no quadro do item 2.2.3.1 de sua resposta) os valores que compunham o total de R$7.758.947,30 que foi adicionado na apuração do lucro real na DIPJ 2012 linha 04 (despesas operacionais - parcelas não dedutíveis) da ficha 09B (apuração do lucro real). Dentre os valores ali listados encontrava-se o montante de R$89.365,00 que não havia sido adicionado também na apuração da base de cálculo da CSLL.

Assim, a empresa foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal 04 (item 3) a justificar a razão de tal procedimento.

Em sua resposta a empresa disse:

> "Conforme expôs a instituição na resposta datada de 07/04/2014, relativa ao Termo de intimação Fiscal n° 02, a base de cálculo da CSLL não é a mesma do IRPJ, pois corresponde ao resultado do exercício antes da provisão para o imposto, ajustado pelas adições e exclusões legais (é o lucro líquido ajustado). Não se confunde portanto, com o lucro real, que constitui a base sobre a qual incide o IRPJ. E, por essa razão, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 ressalvou que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas especificamente previstas na legislação para a CSLL, aplicando-se, somente em relação aos demais aspectos, as disposições do IRPJ.
>
> Nessa linha, a determinação contida no § 2º do art. 18 da lei 8.313/91, de que as doações e patrocínios (natureza dos dispêndios relativos aos R$ 89.365,00 objeto do presente questionamento) são indedutíveis na apuração do lucro real, se aplica, única e exclusivamente ao cálculo do IRPJ, não alcançando, pois, a base de incidência da CSLL (lucro líquido ajustado)."

Para melhor entendimento da questão, abaixo transcrevemos o art. 18 da Lei n° 8.313, de 23 de dezembro de 1991:

<u>Lei n° 8.313 de 23 de dezembro de 1991</u>

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> FNC, nos termos do art. 5°, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1° desta Lei. (Redação dada pela Lei n° 9.874, de 1999)
>
> §1- Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no §3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei n° 9.874, de 1999)
>
> a) doações; e (Incluído pela Lei n° 9.874, de 1999).
>
> b) patrocínios. (Incluído pela Lei n° 9.874, de 1999)
>
> §2° As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional. (Incluído pela Lei n° 9.874, de 1999)

Como depreendemos da análise do referido dispositivo legal, tais doações ou patrocínios configuram aplicação de parcelas do Imposto de Renda devido e, por determinação expressa no §2º, não podem ser deduzidas como despesa operacional. Como se vê, essa regra é válida tanto para a apuração do lucro real quanto para a apuração da base de cálculo da CSLL. Como se trata de aplicação de parcelas do Imposto de Renda devido, tais pagamentos não poderiam se enquadrar como despesa operacional dedutível. Ao mencionar "pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real", o referido dispositivo legal está se referindo às empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base nesse regime de apuração, ou seja, não está tratando da apuração do lucro real base de cálculo do IRPJ.

Igual entendimento é proferido, na decisão consubstanciada no Acórdão 16-21.109, de 16 de abril de 2009, da 8a Turma da DRJ/SPO I, a seguir transcrita:

[...]

4-CONCLUSÃO

Pelo exposto conclui-se que a Mercantil Financeira deveria ter adicionado à base de cálculo da CSLL, os valores relativos à participação dos administradores no lucro (R$110.000,00 em 2010 e R$160.000,00 em 2011), o valor de provisão para riscos fiscais - INSS (R$83.147,92 em 2010) e o valor das doações e patrocínios (R$89.365,00 em 2011)..

Desta forma, tais valores serão tributados mediante auto de infração, sendo que em relação ao valor de provisão para riscos fiscais - INSS será cobrada apenas a postergação da contribuição."

Ciência à interessada em 09/06/2014, fls. 269.

Impugnação

A contribuinte apresentou impugnação em 09/07/2014 (fls. 271 a 286), alegando em síntese e fundamentalmente o seguinte:

- Ressalta inicialmente que a base de cálculo da CSLL não é a mesma do IRPJ;
- Que a base de cálculo da CSLL possui regramento específico no art. 2º da Lei nº 7.689/88, correspondendo ao resultado do exercício antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições e exclusões legais (é o Lucro Líquido ajustado). Não se confunde com o lucro real, que constitui a base sobre a qual incide o IRPJ;
- Tal distinção se mostra ainda mais evidente em razão do disposto no art. 57 da Lei n° 8.981/95, que aos estender à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, ressalvou que deveriam ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas especificamente previstas na legislação para a aludida contribuição social;

- Que a jurisprudência, administrativa e judicial, é firme ao reconhecer a distinção das bases de cálculo dos tributos em enfoque, afastando a obrigação de que os valores indedutíveis do lucro real (base do IRPJ) sejam reflexamente adicionados na apuração da base de incidência da CSLL (lucro líquido), sem que haja expressa disposição legal;
- Salienta que quando o legislador pretendeu fazer incidir ambos os tributos sobre uma dada parcela, o fez de forma expressa, como por exemplo no art. 13 da Lei nº 9.249/95, em que arrolou algumas despesas indedutíveis tanto no lucro real (base do IRPJ) quanto do lucro líquido ajustado (base da CSLL);
- Qualquer adição à base de incidência da CSLL deve estar prevista em lei, em respeito ao princípio da legalidade tributária;
- Assim, quanto a dedutibilidade das participações nos Lucros e Resultados pagas aos administradores, alega que a vedação contida no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei n° 1.598/77, aplica-se somente ao IRPJ, tendo em vista o disposto no art. 57 da lei n° 8.981/95;
- O que se constata é a inexistência de qualquer dispositivo legal impedindo a dedução, na apuração da CSLL, das participações nos lucros e resultados atribuídas aos administradores da empresa;
- A redação do art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei n° 1.598/77, é clara no sentido de que tais participações serão adicionadas ao lucro líquido do exercício apenas para efeito de determinar o lucro real;
- Discorda do entendimento da fiscalização de que as participações atribuídas aos administradores devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL, em razão de a regra de dedutibilidade das despesas ser extraída do art. 47 da Lei n° 4.506/64, supostamente aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL;
- Que tal entendimento não se sustenta por duas razões. A primeira porque o art. 47 se limitou a tratar da dedutibilidade de despesas do lucro real, ou seja, base de cálculo do IRPJ, já que quando a lei 4.506/64 foi editada, ainda não havia sido instituído a CSLL;
- A segunda, porque observando o comando contido no art. 57 da lei 8.981/95 (que ressalvou a distinção entra as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), foi o art. 13 da Lei n° 9.249/95 que estabeleceu, especificamente para a CSLL, as despesas indedutíveis da sua base imponível;
- Portanto, o art. 47 da Lei nº 4.506/64 não pode servir de supedâneo para a exigência da CSLL sobre a participação nos lucros e resultados paga aos administradores;
- Ainda discordando dos entendimentos expostos pela Fiscalização, aduz que as regras básicas dos balanços contábeis e respectivo procedimento de apuração do IRPJ e da CSLL estão previstas na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). E o art. 187, ao estabelecer, discriminadamente, o que deve ser computado na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, estabeleceu que as participações dos administradores entram no cômputo do resultado do exercício formador do lucro líquido (inciso VI do art. 187);
- Que o procedimento contábil para apuração do lucro líquido está previsto nos artigos seguintes da Lei n° 6.404/76: (i) após a DRE, serão deduzidos desse resultado os prejuízos acumulados e a provisão do IRPJ (art. 189); (ii) a seguir, são deduzidas as participações dos empregados, administradores e partes beneficiárias (art. 190), para, finalmente, se chegar ao lucro líquido (art. 191), sobre a qual será apurada a CSLL;
- Quanto a dedutibilidade dos valores referentes às doações ou patrocínios efetuados pela impugnante a projetos culturais, assim definidos no art. 18 da

DOCUMENTO VALIDADO

Lei Rouanet (Lei n° 8.313/91), aduz que a vedação contida no §2º de tal artigo aplica-se somente ao IRPJ;

- Conforme o raciocínio do Fisco, ao mencionar "pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real", o referido dispositivo legal está se referindo às empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base nesse regime de apuração, ou seja, não está tratando da apuração do lucro real base de cálculo do IRPJ;
- Que o raciocínio do Fisco está equivocado e não encontra amparo na jurisprudência do CARF;
- Salta aos olhos que o §2º do art. 18 da Lei nº 8.313/91 aplica-se, única e exclusivamente, na determinação do lucro real, não alcançando, pois, a base de incidência da CSLL (resultado do exercício);
- Por esse motivo, aliás, que a IN SRF n° 390/04, ao determinar tal adição para fins de CSLL (art. 38, XIII), é nitidamente ilegal;
- Quanto a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa (INSS), cujos efeitos da mera postergação do pagamento foram reconhecidos pela Fiscalização, informa que efetuou o pagamento da diferença apurada e solicita o reconhecimento da extinção de tal parcela do crédito tributário.

Cita doutrina e jurisprudências administrativa e judicial para corroborar o alegado.

3.A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu decisão assim ementada:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL**
>
> Ano-calendário: 2010 e 2011
>
> ADMINISTRADOR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL.
>
> Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, com base nos argumentos assim resumidos:

- **<u>Distinção entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ</u>**: O art. 57 da Lei 8.981/95 estendeu à CSLL apenas as normas de "apuração e pagamento" do IRPJ, ressalvando expressamente a base de cálculo e as alíquotas. A base da CSLL é o lucro líquido ajustado (art. 2º, Lei 7.689/88), distinta do lucro real (base do IRPJ). Adições e exclusões previstas para o lucro real não se aplicam automaticamente à CSLL.
- **<u>PLR paga a administradores</u>**: O art. 58, parágrafo único, do DL 1.598/77 refere-se à determinação do lucro real, sendo inaplicável à CSLL. Inexiste dispositivo legal vedando a dedução dessas participações na apuração da CSLL.
- **<u>Patrocínios culturais (Lei Rouanet)</u>**: O art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 veda a dedução como despesa operacional apenas para fins de determinação do

DOCUMENTO VALIDADO

lucro real, não alcançando a CSLL. A IN SRF 390/04 (art. 38, XIII) é ilegal ao estender essa vedação.

- **Tributos com exigibilidade suspensa**: A provisão para riscos fiscais/INSS (R$ 83.147,92), deduzida em 2010, foi adicionada em 2011, configurando mera postergação (art. 6º do DL nº 1.598/77 e PN COSIT nº 02/1996). A diferença apurada foi quitada pela Recorrente, fato reconhecido pela própria DRJ, que, em contrassenso lógico, manteve o lançamento nessa parte. Requer o abatimento de R$ 4.893,98 e a extinção da parcela correspondente (R$ 5.980,76).

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

7.Em relação à aplicação, na apuração da base de cálculo da CSLL, das mesmas regras de indedutibilidade de despesas cabíveis na apuração do Imposto de Renda, adoto como razões de decidir aquelas que tive a oportunidade de expor na Declaração de Voto que apresentei no Acórdão nº 9101-007.482, conforme os excertos seguintes:

> (...) Uma análise sistemática mais rigorosa revela que o artigo 57 da Lei 8.981/95 não teve por objetivo estabelecer mera convergência procedimental, 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.
>
> (...)
>
> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> (...)
>
> 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.

8.Importa registrar que os mesmos fundamentos acima, concernentes aos patrocínios e doações no âmbito da Lei Rouanet, aplicam-se *"mutatis mutandis"* à PLR paga a administradores.

9.Realmente, a vedação do art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, embora textualmente referida à determinação do lucro real, estabelece norma de apuração da base de cálculo, e não definição autônoma de elemento constitutivo do lucro real como grandeza tributável. Normas de apuração disciplinam a metodologia de quantificação da base tributável, e é precisamente a esse universo normativo que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, faz referência ao determinar a aplicação, à CSLL, das "mesmas normas de apuração" estabelecidas para o IRPJ. O art. 58, parágrafo único, integra esse segundo grupo: não cria adição ou exclusão privativa do lucro real, mas estabelece regra geral sobre o momento e as condições de dedutibilidade de participações nos lucros da pessoa jurídica, disciplinando quando determinada

despesa pode ser reconhecida na apuração. Trata-se, portanto, de norma de apuração alcançada pelo comando integrador do art. 57.

10.A circunstância de o art. 58 empregar a expressão "para efeito de determinar o lucro real" não afasta essa conclusão. Como exposto na DV acima transcrita, a referência ao lucro real nos dispositivos que disciplinam a apuração do IRPJ é natural e esperada, pois esses dispositivos foram originalmente redigidos tendo em vista aquele tributo. O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, teve justamente a função de estender a aplicação dessas normas à CSLL, tornando desnecessária a reiteração, em cada dispositivo, de menção expressa à contribuição social. Interpretar a ausência de referência à CSLL no texto do art. 58, parágrafo único, como excludente de sua aplicação àquela contribuição equivaleria a negar eficácia ao próprio art. 57, esvaziando o comando de convergência metodológica nele contido. No que toca ao argumento da Recorrente fundado na estrutura da DRE (art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976), observa-se que ele não infirma a conclusão acima, uma vez que a adição das participações dos administradores decorre da aplicação, à CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995), independentemente da posição que tais participações ocupam na sequência dos incisos do art. 187.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA - POSTERGAÇÃO RECONHECIDA

11.A Recorrente demonstra que a rubrica relativa à "provisão para riscos fiscais, INSS" (R$ 83.147,92), inicialmente deduzida na apuração da CSLL em 2010, foi posteriormente adicionada em 2011, tendo o valor sido submetido à incidência da contribuição. Trata-se, portanto, de mera postergação do pagamento, nos termos do art. 6º do DL nº 1.598/77 e do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996. A Fiscalização reconheceu expressamente a postergação e calculou a diferença devida (R$ 2.898,08), que, acrescida de juros (R$ 909,13) e multa de ofício (R$ 2.173,56, com redução de 50%), foi devidamente quitada pela Recorrente.

12.A Recorrente ressalta que a própria DRJ reconheceu a confirmação do pagamento (fls. 334/338), mas, em *"contrassenso lógico"*, manteve o lançamento fiscal nesta parte. Requer, portanto, o ajuste dos valores lançados, com o abatimento da importância quitada (R$ 4.893,98) e a extinção da correspondente parcela do crédito tributário (R$ 5.980,76, valor que contempla principal, juros e multa sem a redução de 50%).

13.Sucede, todavia, que o pagamento realizado após a lavratura do auto de infração não tem o condão de cancelar o lançamento, pelo contrário, antes o confirma, devendo os respectivos valores serem posteriormente alocados aos débitos lançados pela unidade local.

14.Destarte, não há como serem acolhidas as razões recursais no ponto em questão.

CONCLUSÃO

15.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido na negativa de provimento ao recurso voluntário quanto à dedução de participação nos lucros pagas a administradores, bem como nos fundamentos para negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade de despesas com patrocínio (Lei Rouanet). A maioria do Colegiado discordou de sua interpretação acerca do alcance do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e, assim, concluiu que a vedação à dedução de participação nos lucros pagas a administradores, prevista na apuração do lucro real, não poderia ser transposta para a apuração da CSLL, e, de outro lado, invocou expressão legal diversa para negar a dedutibilidade de despesas com patrocínio.

Compreende-se que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não tem o condão de determinar identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL, conforme bem esclarecido pelo ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

> Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":
>
> > 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) [grifos do precedente]
>
> Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.
>
> Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçadas de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.
>
> Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?
>
> > Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.
>
> Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. *(destaques do original)*

À semelhança do art. 57 da Lei nº 8.981/95, parte do art. 28 da Lei nº 9.430/96 replicou para a CSLL as alterações na sistemática de apuração do IRPJ presentes nos arts. 1º a 3º, 5º a 8º e 26 daquela Lei. Já a replicação dos arts. 9º a 14, 17 a 24, 55 e 71 da Lei nº 9.430/96 se prestou a impor a observância, também na apuração da base de cálculo da CSLL, de ajustes ao lucro contábil fixados no âmbito do IRPJ.

> Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Conjugando as duas disposições, a Instrução Normativa SRF nº 93/97 orientou que:

> Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei Nº 9.430, de 1996.

Recentemente esta Conselheira proferiu o seguinte voto no Acórdão nº 9101-007.434, em litígio no âmbito da 1ª Turma da CSRF contemplando alegação de divergência jurisprudencial pautada em paradigma que tinha em conta a repercussão, na apuração da CSLL, de indedutibilidade de gratificações a administradores, e que bem indica as peculiaridades presentes nesta vedação:

> A divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte está alegada desde a impugnação: como a CSLL *tem como base de cálculo o lucro líquido,* a dedutibilidade de despesas não se sujeitaria *ao juízo de necessidade ou*

usualidade, estabelecido no art. 299 do RIR/99. Ademais, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 confirmaria que a base de cálculo e a alíquota da CSLL são distintas do IRPJ, e que o *resultado do exercício permanece, sujeito aos ajustes (adições e exclusões) na forma da legislação específica que tratou da CSLL*.

Invocou-se, desde antes, o paradigma nº 9101-001.839, com o seguinte destaque de seu voto condutor:

> Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei n° 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal. Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores. A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento'' possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei n° 8.981, de 1995.

A autoridade julgadora de 1ª instância compreendeu de forma diversa o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95, interpretando que *a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são aplicáveis ao cálculo da CSLL (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso*. Adicionou que:

> Ao contrário do entendimento esposado pela impugnante, o art. 28 não precisaria explicitamente incluir o dispositivo que prevê a dedutibilidade de despesas na forma do art. 299 do RIR/99, tendo em vista que o art. 57 da Lei nº 8.891/95 já o havia incluído. Por ser norma posterior, o art. 28 simplesmente convalidou a regra até então vigente ("*Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente*") e especificou, para os dispositivos que surgiram com a nova lei, os artigos que teriam aplicação para os dois tributos.
>
> Convém ainda salientar que o artigo 24 da Lei nº 12.249/2010, dispositivo legal utilizado pela empresa para a dedução dos juros, é bem claro ao expor que apenas as despesas de juros necessárias à atividade serão dedutíveis da base de cálculo da CSLL:
>
> > O art. 24 da Lei nº 12.249/2010 dispõe o seguinte:
> >
> > Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de

DOCUMENTO VALIDADO

> 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei no4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos: (...)
>
> [...]

Em recurso voluntário, a Contribuinte não contestou este argumento adicional – extraído do art. 24 da Lei nº 12.249/2010 -, e reiterou sua premissa de que o art. 299 do RIR/99 não poderia fundamentar a glosa das despesas de juros no âmbito da CSLL. O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, acolheu a argumentação da Contribuinte, afirmando *necessária a existência de legislação expressa* para validar qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL*, sem a qual, estar-sei-a admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito*. Já o voto vencedor do acórdão recorrido, manteve a exigência sob uma nova vertente interpretativa do art. 57 da Lei nº 8.981/95:

> A despeito do entendimento do nobre Relator, segundo o qual não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição de despesas tidas como indedutíveis perante a legislação do IRPJ, na base de cálculo da CSLL, é de se reconhecer exatamente o contrário. Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do legislador de **evitar a repetição desnecessária** de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, **naquilo em que as sistemáticas tinham de comum**. Por exemplo: **como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido ou o resultado contábil do período de apuração torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc**, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.
>
> No que tange à CSLL, a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.
>
> A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles. *(destacou-se)*

Constata-se, no exposto, que os fatos apurados nestes autos ofendem a definição de lucro líquido, ou resultado contábil do período de apuração. A ementa confirma a desnecessidade de despesas é aspecto que afeta indistintamente as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL:

> CSLL. EXTENSÃO LEGAL. INDEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA LÓGICA.

DOCUMENTO VALIDADO

> Cabível a extensão da glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Uma vez considerado inoponível ao Fisco a constatação de **despesas desnecessárias** tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica estas não podem ser validadas para fins de CSLL. *(destacou-se)*

O paradigma nº 9101-001.839, por sua vez, refere genericamente, no ponto destacado pela Contribuinte, despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeito de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica considerados não dedutíveis para efeito do IRPJ. Assim, para compreender que esta decisão seria aplicável, também, a despesas desnecessárias, importa analisar em maior extensão o que apreciado naquele julgado.

Além de infrações específicas de *adição de 1/3 ou 1% da Cofins* e de compensação indevida de base negativa de períodos anteriores, foi apontada falta de adição de *despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores*, e a defesa do sujeito passivo afirmou inexistir *norma que prescreva que as despesas com gratificações a conselheiros e com participações a administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL*. A decisão de recursos voluntário e de ofício foi favorável ao sujeito passivo, considerando-se *descabida a pretensão do Fisco de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ*, vez que *são diversas as bases de cálculo de um e outro tributo.*

O recurso especial da PGFN argumentou, dentre outros aspectos, *que as despesas não operacionais, consideradas indedutíveis na apuração do IRPJ, influenciam na base de cálculo da CSLL porque esta corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da Lei n. 7.689/88), a depender das despesas operacionais.* Interessante notar que um dos paradigmas admitidos foi contestado pelo sujeito passivo porque nele *os fatos eram completamente diferentes: desnecessidade das despesas financeiras pelo fato de o contribuinte ter tomado empréstimo no mercado financeiro e, ao mesmo tempo, concedido empréstimo a afiliadas sem cobrança de encargos,* mas a Turma manteve sua admissão em sede de conhecimento.

O recurso especial foi conhecido e o contexto a ser analisado foi assim pontuado no início do voto de mérito:

> Da análise dos autos observa-se que foram exoneradas em primeira instância as glosas efetuadas pela fiscalização, correspondentes a gratificações ao Conselho de Administração (R$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e participação nos lucros dos administradores (R$ 1.813.348,03, R$ 3.549.769.98 e R$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).
>
> Baseou-se o Fisco, para o referido lançamento, no disposto no art. 49, da Instrução Normativa SRF n° 93/1997, ao fundamento de que todas as despesas consideradas

DOCUMENTO VALIDADO

> indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O citado art. 49 da Instrução Normativa SRF nº 93/97 conjuga o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 com o art. 28 da Lei nº 9.430/96:

> Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei Nº 9.430, de 1996.

Contudo, a indedutibilidade das gratificações glosadas não decorre do disposto no art. 299 do RIR/99, mas sim de outra regra consolidada no art. 303 do mesmo Regulamento:

> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, 2º).
>
> § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.
>
> [...]
>
> Art 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

E nos trechos imediatamente anterior e posterior àquele aqui invocado pela Contribuinte, o voto condutor do paradigma indica que a decisão foi tomada em face da replicação de uma regra específica de indedutibilidade de despesas **efetivas**, fixada apenas no âmbito do lucro real. Veja-se:

> As normas sobre ajustes na *base de cálculo* são distintas das normas de *apuração* a que aludem invocada instrução normativa. Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de **despesas efetivas**, **tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real**. As bases de cálculo do IR e da CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei n° 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei n° 8.034, de 1990
>
> Despesas ou encargos **contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica**, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da

DOCUMENTO VALIDADO

> base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei n° 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.
>
> Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. **Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores**. A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento'' possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei n° 8.981, de 1995. *(destacou-se)*

Ou seja, enquanto o Colegiado *a quo* vislumbrou nas despesas desnecessárias glosadas ofensa ao conceito contábil de despesa, admitindo sua glosa também na apuração da CSLL, o outro Colegiado do CARF compreendeu que despesas efetivas, mas inadmitidas como redutoras do lucro real por regra específica, não podem ser glosadas na apuração da CSLL.

Há significativa similitude entre os fatos e dispositivos legais interpretados nos julgados comparados. Contudo, os casos se distinguem em ponto que foi determinante para as distintas decisões dos Colegiados do CARF: a efetividade da despesa glosada. Assim é que o Colegiado *a quo*, diante de algo que sequer deveria ter sido contabilizado, vislumbra válida sua glosa no âmbito da CSLL, enquanto o Colegiado que editou paradigma, diante de uma glosa que não questiona a efetividade do gasto, mas apenas invoca a vedação expressa à sua dedutibilidade no âmbito do lucro real, considera que esta glosa não pode repercutir no âmbito da CSLL.

Por tais razões, impõe-se concluir que as diferentes decisões não decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária, mas sim dos distintos contextos fáticos analisados.

No mesmo sentido foi a decisão unânime deste Colegiado[1] no Acórdão nº 9101-006.017, conduzida pelo voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que, aderindo à declaração de voto apresentada por esta Conselheira, pontuou que:

> No exame do acórdão recorrido entendeu-se que as despesas glosadas não seriam consideradas operacionais, tanto para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL. E, ao fim e ao cabo, o acórdão recorrido acabou por aplicar o ar 57 da Lei nº 8.981/95 por considerar que esses dispêndios não seriam operacionais e que ***sequer poderiam ter sido escriturados como despesas***, uma vez

[1] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> não serem de responsabilidade do Sujeito Passivo e por já terem sido registrados como despesa anteriormente (baixados como perda). Portanto, a conclusão quanto à desnecessidade de tais despesas deve ser interpretada nesse contexto, em que o próprio reconhecimento dessa despesa como operacional, em sua contabilidade, foi rechaçado pelo acórdão recorrido.
>
> Já os paradigmas apontados, em nenhum momento tratavam de despesas cuja possibilidade de registro contábil e operacionalidade foram questionadas.
>
> No Acórdão nº 9101-001.839 (primeiro paradigma), discutia-se a dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, de despesas ***efetivas*** com gratificação ao conselho/participação dos administradores. E como há dispositivo legal específico que tratada da adição dessa despesa na apuração do IRPJ, sem qualquer menção ao mesmo tratamento em relação à CSLL em qualquer dispositivo legal, concluiu-se não ser aplicável o art. 57 da Lei nº 8.981/95 no caso concreto. *(destaques do original)*

Neste mesmo sentido, esta Conselheira consignou em voto declarado naquele precedente que:

> Como visto, a decisão do acórdão recorrido, no sentido de estender a indedutibilidade à CSLL, mediante aplicação do art. 57 da Lei nº 8.981/95, se deu em razão da inadmissão das despesas glosadas como operacionais, e essa natureza era o eixo inicial de defesa da Contribuinte. Importa, assim, ter em conta a razão de tais despesas não terem sido consideradas operacionais no acórdão recorrido, o que se tem nos seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido:
>
> > 2) Glosa de valores deduzidos a título de reembolso de ligações telefônicas sem previsão contratual referentes a pagamentos feitos às empresas SystemCred (R$ 429.644,35) e Senarc (R$ 277.064,81):
> >
> > [...]
> >
> > Repita-se, para evitar qualquer alegação de omissão ou contradição: não há argumento passível de aceitação no sentido de que a despesa seria necessária, usual e normal às atividades da pessoa jurídica se, por disposição contratual, **o ônus não lhe pertence. Nessa situação, a assunção desse ônus é mera liberalidade**.
> >
> > [...]
> >
> > 3) Dedução indevida com perdas referentes ao seguro "compra tranquila" (R$ 648.238,59; em 2008 e R$ 620.386,79; em 2009):
> >
> > A interessada defende-se nesse item afirmando que cumpriu todos os requisitos para dedução da perdas, estabelecidos no art. 9º, da Lei nº 9.430/96.
> >
> > Entretanto, a razão da autuação não envolveu o descumprimento dessa norma, mas sim a admissão pelo próprio sujeito passivo de que a administração dos valores referentes ao seguro "compra tranqüila**" seria de responsabilidade da empresa Primos Participações** o que abrangeu o repasse das receitas e conseqüentemente do ônus das despesas.

> Tendo em vista que não houve contestação à razão da autuação, rejeita-se o recurso neste item.
>
> 4) Dedução indevida de descontos concedidos (R$ 3.039.947,73), eis que referentes a créditos anteriormente baixados integralmente como perda:
>
> [...]
>
> A despesa foi glosada pelo fato de se referir a **crédito que já havia sido baixado como perda** e, posteriormente, foi objeto de acordo para pagamento com desconto Esse desconto foi considerado indedutível por se referir a um crédito que já não constava mais da escrituração. A concessão do desconto não é irregular em si, mas **não poderia o valor correspondente não poderia ser tratado como uma nova despesa**.
>
> [...] *(negrejou-se)*

Este é o contexto, portanto, no qual foi admitida a extensão da indedutibilidade ao âmbito de apuração da CSLL: os valores não poderiam ter sido escriturados como despesas, quer por não serem de responsabilidade da Contribuinte, quer por já terem representado despesa anteriormente.

Quanto ao fato de a glosa de ter se dado como despesas desnecessárias, sem a caracterização de sua inidoneidade, ser suficiente para alinhar o recorrido à hipóteses em geral de desnecessidade de despesas, deve-se ter em conta que a intepretação firmada no acórdão recorrido acerca da acusação fiscal é determinante para a definição dos contornos dos fatos que deverão ser considerados para verificação da similitude necessária à caracterização do dissídio jurisprudencial. E o presente caso, como visto, traz objeção ao próprio reconhecimento contábil dos encargos como despesas operacionais.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, teve seguimento quanto à "falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL" nos seguintes termos:

> Quanto a essa sétima matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.
>
> Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a regra geral é que as despesas indedutíveis para o IRPJ também o são para a CSLL*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-001.839, de 2013, e 101-94.286, de 2003) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda* (primeiro acórdão paradigma) e que, *na apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as despesas consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda, ante a falta de previsão legal para tanto* (segundo acórdão paradigma).

O paradigma nº 9101-001.839, por sua vez, tratou de adição à base de cálculo da CSLL de *despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores*, e a decisão desta 1ª Turma, em antiga composição, foi assim fundamentada:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Da análise dos autos observa-se que foram exoneradas em primeira instância as glosas efetuadas pela fiscalização, **correspondentes a gratificações ao Conselho de Administraçã**o (R$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e **participação nos lucros dos administradores** (R$ 1.813.348,03, R$ 3.549.769.98 e R$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).

Baseou-se o Fisco, para o referido lançamento, no disposto no art. 49, da Instrução Normativa SRF n° 93/19971, **ao fundamento de que todas as despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**.

Ora, foge da razoabilidade crer que com a Instrução Normativa nº 93, de 1997, estabeleceu-se a equivalência entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que, nesse aspecto, nada acrescentou ao que já dispunha a Lei n° 8.981, de 1995, verbis:

Art. 28 Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Resta claro que dentre as disposições relativas ao IRPJ que também alcançam a CSLL, por determinação do art. 28 da Lei 9.430/96 (arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71), nenhuma prescreve sobre despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, as quais teoricamente teriam sido estendidas à base de cálculo da CSLL.

As normas sobre ajustes na base de cálculo são distintas das normas de apuração a que aludem invocada instrução normativa. **Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real**. As bases de cálculo do IR e da CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei n° 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei n° 8.034, de 1990.

Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei n° 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. **Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a**

> **administradores.** A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento'' possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei n° 8.981, de 1995. *(destacou-se)*

> O debate no paradigma, portanto, tinha em conta a exigência de adição, à base de cálculo da CSLL, de *despesas efetivas* contabilizadas pela pessoa jurídica, mas para as quais havia regra específica de adição ao lucro real, sem a estipulação da correspondente adição ao lucro líquido, base de cálculo da CSLL. É este o contexto no qual se decide, também, pela inutilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/95 para afirmação da indedutibilidade, no âmbito da apuração da CSLL, de despesas não admitidas na apuração do lucro real.

> O acórdão recorrido, porém, como antes demonstrado, infirma a própria caracterização dos valores glosados como despesas operacionais, quer por não representarem encargos de responsabilidade da pessoa jurídica, quer por configurarem dedução em duplicidade. Logo, os acórdãos comparados se distinguem substancialmente quanto à classificação dos encargos como *despesas efetivas*. E é sob esta premissa que o paradigma demanda regra específica para adição à base de cálculo da CSLL. *(destaques do original)*

No presente caso, à semelhança do verificado em tal precedente, os valores glosados também evidenciam a inobservância de requisitos para sua afetação como despesa da entidade, como bem sintetizado na ementa do acórdão recorrido:

> DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.
>
> Caracterizam-se como desnecessárias e, portanto, indedutíveis do Lucro Real, as despesas com juros relativas a empréstimo entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico em que não houve efetivo fluxo financeiro e a operação poderia ter sido realizada de forma diversa. Ademais, não se considera como usual ou normal a despesa financeira na situação fática dos autos.

Vale também o destaque dos fundamentos adicionados aos de 1ª instância no voto condutor do acórdão recorrido:

> A Recorrente confirmou que não houve desembolso ou reembolso em dinheiro, que os contratos de câmbio foram firmados para atender normas regulamentares do Bacen e que o ingresso e reenvio dos recursos financeiros foram simbólicos.
>
> E ainda: mesmo se houvesse qualquer interesse em se transferir a Holding Belga e todas as empresas sul-americanas sob seu comando para a BD Brasil, o empréstimo em si, não resultou em efetivo fluxo financeiro e não foi utilizado em qualquer operação fora do grupo econômico.
>
> Ademais, haviam meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil.
>
> Não se está aqui a exigir que, diante de 2 caminhos possíveis a contribuinte seja obrigada a adotar o mais custoso. Não é isso que defendo.

DOCUMENTO VALIDADO

> Ocorre que, no caso concreto, diante da falta de usualidade e normalidade de se efetuar um empréstimo de tal monta para que uma controlada adquira outra controlada da mesma controladora, e em havendo outras formas não onerosas de se obter o mesmo resultado, não há como se classificar tal despesa como necessária para fins de permitir sua dedução da base de cálculo tributável.
>
> Diga-se ainda, que o próprio acordo de acionistas permitiu que a aquisição fosse feita por incorporação ou integralização de ações, e diversas operações feitas no âmbito da reestruturação societária do grupo foram feitas dessa forma. Desta feita, a opção pelo empréstimo não era necessária.
>
> Como já foi dito, o grupo do qual a Recorrente faz parte tem o direito de se reestruturar, mas os meios escolhidos para concretizar essa reestruturação não têm o condão de tornar necessários os juros criados entre empresas do grupo econômico advindos de um empréstimo que seria dispensável.
>
> Assim, não vejo como divergir das conclusões da autoridade fiscal e DRJ ao entender que não sendo tais despesas necessárias, a glosa deve ser mantida.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Estas variações dentro de tema evidenciam que a repercussão, na apuração da CSLL, de regras estipuladas para apuração do lucro real não é definida, apenas, pela aplicação do art. 57 da Lei nº 8.981/95. É necessário avaliar quando a norma foi editada e quais seus termos, para aferir se ela afeta, apenas, a apuração do lucro real ou, também, a apuração da base de cálculo da CSLL.

No caso das participações nos lucros pagas a administradores, a autoridade lançadora discordou da interpretação da Contribuinte no sentido de que o art. 58, parágrafo único do Decreto-lei nº 1.598/77 determinava sua adição ao lucro líquido apenas para apuração do lucro real, e pontuou que: i) o art. 57 da Lei nº 8.981/95 determinava a aplicação das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL; ii) o art. 47 da Lei nº 4.506/64 não permite considerar tais participações como custos ou despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte produtora; e iii) as participações nos lucros seriam deduzidas depois do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL, razão pela qual não seria necessária regra específica determinando sua adição.

O tema restou assim consolidado no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

> Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

O art. 58 do Decreto-lei nº 1.598/77, de fato, permitia a exclusão de participações nos lucros, dada sua figuração, na demonstração de resultado do exercício, em ponto posterior à apuração desse resultado:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:
>
> I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;
>
> II - asseguradas a debêntures de sua emissão.
>
> Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

Mas o art. 45 da Lei nº 4.506/64 estipulava de forma geral a indedutibilidade de quaisquer gratificações a administradores:

> Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.
>
> § 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.
>
> § 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sôbre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.
>
> § 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.

Ocorre que a legislação do imposto de renda foi alterada para admitir a dedução de participações nos lucros a empregados como despesa operacional:

> Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).
>
> [...]
>
> Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):
>
> I - asseguradas a debêntures de sua emissão;
>
> II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do

DOCUMENTO VALIDADO

> estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;
>
> III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769, de 1999 (art. 359).

Dessa conjugação entre a classificação de participação nos lucros a empregados como despesa operacional, com as regras de indedutibilidade de gratificações a administradores, bem como de impossibilidade de exclusão de participações nos lucros a administradores, é que exsurge a interpretação expressa na Solução de Consulta COSIT nº 546/2017, admitindo a dedutibilidade, no âmbito da CSLL, de *participações nos lucros de pessoa jurídica atribuídas a seus administradores* sob os seguintes fundamentos:

> 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 regência 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.
>
> 12 Revisitando a legislação da CSLL não foram encontrados quaisquer dispositivos que determinem essa adição, o que está concordante com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, em cujo anexo I contém tabela de adições ao lucro líquido e dispõe não ser aplicada à CSLL a adição do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977.

Em verdade, a partir do momento que a legislação passou a admitir participações nos lucros a empregados como despesa operacional, e não mais como destinação do resultado do exercício, deixou de ser válida a interpretação de se tratar de valor que dependeria de regra autorizando sua exclusão da base de cálculo da CSLL, qual seja, o resultado do exercício, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88. Neste sentido, inclusive, o citado Anexo I da Instrução

DOCUMENTO VALIDADO

Normativa SRF nº 1.700/2017 consolidou a interpretação de que são indedutíveis no âmbito do IRPJ, mas dedutíveis no âmbito da CSLL, as participações nos resultados e gratificações assim descritas:

- *Os valores das participações nos lucros de debêntures e de empregados que não satisfaçam as condições de dedutibilidade previstas no art. 58 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, no §1º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, e no parágrafo único do art. 2º do Decreto-Lei nº 691, de 1969.*
- *Os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3° do art. 45 da Lei n° 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei n° 1.598, de 1977*.

Como se vê, embora o ato normativo seja posterior aos fatos geradores aqui autuados, as leis de referência são anteriores. Assim, ausentes outros questionamentos acerca da natureza dos valores escriturados a título de participação nos lucros conferidas aos administradores, a referência, apenas, a esta natureza se mostra insuficiente para sustentar a sua glosa na apuração da base de cálculo da CSLL.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a infração referente à dedução de participação nos lucros pagos a administradores.

Com respeito à indedutibilidade de despesa com patrocínio (Lei Rouanet), prevaleceram aqui os fundamentos expressos pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no voto condutor do Acórdão nº 9101-007.482:

> 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**

DOCUMENTO VALIDADO

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 indedudibililidade 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 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. *(destaques do original)*

DOCUMENTO VALIDADO

Estes os fundamentos, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto à matéria “dedutibilidade com patrocínio”.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO