



PROCESSO	15504.720579/2013-50
ACÓRDÃO	1004-000.411 – 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: 2008, 2009

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 NÃO OPERACIONAIS.

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 e de multas por infrações fiscais.

POSTERGAÇÃO. PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS, INSS. COMPROVAÇÃO DA ADIÇÃO EM PERÍODO POSTERIOR. EFEITOS DO ART. 6º, §§ 6º E 7º DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77.

Demonstrado, por meio de cadeia probatória robusta, que os valores de tributos com exigibilidade suspensa não adicionados à base de cálculo da CSLL nos períodos autuados foram efetivamente oferecidos à tributação em ano-calendário posterior, configura-se mera postergação do pagamento da contribuição, cabendo ao lançamento de ofício exigir, relativamente a essa parcela, apenas multa e juros de mora, nos termos do art. 6º, §§ 6º e 7º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

MULTA ISOLADA. LEGITIMIDADE APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. SÚMULA CARF nº 178.

É legítima a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais mesmo após o encerramento do exercício,

independentemente do resultado final apurado (prejuízo fiscal, lucro ou saldo negativo de CSLL). A obrigação de recolher estimativas subsiste durante todo o ano-calendário para contribuintes optantes pelo lucro real anual, constituindo dever instrumental autônomo cuja infração é punível nos termos do artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 1996. Aplicação da Súmula CARF nº 178.

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, dar provimento parcial ao recurso para admitir a postergação na glosa de “provisão para riscos fiscais, INSS”, com aplicação do mesmo critério utilizado no lançamento (“imputação proporcional”); (iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação às despesas com multas por infrações fiscais e dedução de patrocínio (Lei Rouanet); e (iv) por maioria de votos, negar provimento em relação à exigência de multa isolada, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou pelo provimento por entender inaplicável a Súmula CARF nº 178 ao caso concreto. Relativamente às matérias “dedutibilidade com patrocínio” e “multas por infrações fiscais”, votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. A Conselheira Edeli Pereira Bessa votou também pelas conclusões em relação à exigência de multa isolada. 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 às matérias “dedutibilidade com patrocínio” e “multas por infrações fiscais”.

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. 726/745 que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo-se em parte o crédito tributário exigido.

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

Tratam os autos de lançamento de ofício de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciado no auto de infração às fls. 2 a 16, mais Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 17 a 35), referente ao ano-calendário 2008 e 2009, com crédito tributário total de R\$ 1.142.934,10.

2. Em seguida, uma síntese do TVF.

3. A fiscalização informou que a empresa optou pela apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual com recolhimento de estimativas mensais com base na receita bruta e acréscimos, à exceção do mês de janeiro de 2009, cujo recolhimento foi efetuado com base em balanço de redução.

4. A fiscalização verificou que no período analisado (2008 e 2009) algumas rubricas foram adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real sem a correspondente adição na apuração da base de cálculo da CSLL. A seguir consta um resumo das rubricas adicionadas na apuração do lucro real que não foram adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL:

ANO CALENDÁRIO 2008

ADIÇÕES	IRPJ	CSLL
Provisão para Riscos Fiscais - INSS	127.800,13	0,00
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	544.718,60	0,00
Despesas de Contribuições Filantrópicas	170.000,00	0,00
Participações no Lucro - Administradores	190.000,00	0,00
TOTAL	1.032.518,73	0,00

ANO CALENDÁRIO 2009

ADIÇÕES	IRPJ	CSLL
Provisão para Riscos Fiscais - INSS	71.115,14	0,00
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	7.647,09	0,00
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	2.155.709,13	0,00
Despesas de Contribuições Filantrópicas	96.860,00	0,00
O. Despesas - Auto de Infração - Tributos - Multas	213.380,85	0,00
Participações no Lucro - Administradores	100.000,00	0,00
TOTAL	2.644.712,21	0,00

5. A contribuinte foi intimada sobre a questão, ao que respondeu que as referidas parcelas não foram adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL porque, no seu entender, por falta de dispositivo legal expresso, tais rubricas só configurariam adições, na apuração do lucro real.

6. Assim registrou a fiscalização sobre a resposta da contribuinte:

Em relação às despesas de contribuições filantrópicas, a empresa informou que elas seguiram o disposto no art. 18 da Lei nº 8.313, de 23 dezembro de 1991 e que efetuou a adição na apuração do lucro real em atendimento ao disposto -no parágrafo 2º do mesmo artigo. No que toca às participações no lucro de administradores, a empresa informou que os valores foram adicionados na apuração do lucro real atendendo ao disposto no parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. No tocante às provisões para riscos fiscais referentes aos tributos com exigibilidade suspensa, a empresa alertou que tais provisões constituem adições temporárias na apuração do lucro real, que irão gerar uma exclusão futura, quando cessada a causa suspensiva. Informou ainda que, no caso em questão, as provisões para a COFINS, adicionadas em 2008 e 2009, foram excluídas em competência futura. A empresa ressaltou que, caso a fiscalização entendesse que tais valores deveriam configurar adição na apuração da base de cálculo da CSLL, o efeito tributário a ser apurado deveria ser tão-somente de postergação do pagamento da CSLL. (grifei)

7. Após uma série de intimações feitas à contribuinte e de suas respostas à fiscalização, o TVF passa a relatar as infrações apuradas.

Multas Indedutíveis

8. A empresa efetuou a adição da multa de ofício no valor de R\$ 213.380,85, lavrada no âmbito do processo administrativo de nº 10680.003.171/2001-21, na apuração do lucro real sem a correspondente adição à base de cálculo da CSLL, sob a argumentação de que não há dispositivo legal expresso com determinação nesse sentido.

Participações no Resultado Indedutíveis

9. Assim registrou a fiscalização:

Conforme dados apurados no LALUR e nos demonstrativos de apuração apresentados pela empresa, constatamos que foram adicionados para a apuração do IRPJ os valores de R\$ 190.000,00 em 2008 e R\$ 100.000,00 em 2009 pagos aos administradores a título de participação nos lucros sem a correspondente adição na apuração da base de cálculo da CSLL. Em relação a tais parcelas pagas aos administradores a título de participações no resultado, podemos firmar o mesmo entendimento aplicado às multas indedutíveis, por serem tais parcelas valores estranhos aos conceitos de custos e despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte produtora e, portanto, indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Patrocínios Indedutíveis

Conforme relatado no presente Termo, as parcelas de R\$ 170.000,00 em 2008 e R\$ 96.860,00 em 2009 pagas a título de patrocínio a atividades culturais, com base no disposto no art. 18 da Lei nº 8.313/91, foram adicionadas na apuração do lucro real sem que a empresa efetuasse a mesma adição na apuração da base de cálculo da CSLL. O entendimento da empresa é de que não é cabível a adição na apuração da base de cálculo da CSLL por falta de determinação legal expressa nesse sentido.

Provisões Indedutíveis

Conforme descrito anteriormente, o contribuinte efetuou provisões de tributos (COFINS e INSS) com exigibilidade suspensa, que eram objeto de questionamento por meio de ações judiciais cujas cópias encontram-se em anexo no presente processo sob a rubrica "Ações Judiciais Tributos com Exigibilidade Suspensa".

As provisões para riscos fiscais constituídas para a COFINS com exigibilidade suspensa em 2008 e 2009 nos montantes de R\$ 544.718,60 e R\$ 2.163.356,22 respectivamente e as provisões para riscos fiscais constituídas para o INSS com exigibilidade suspensa em 2008 e 2009 nos montantes de R\$ 127.813,40 e R\$ 71.115,14 respectivamente foram adicionadas na apuração do lucro real do período sem a correspondente adição na apuração da base de cálculo da CSLL. A empresa se manifestou no sentido de que a regra contida no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, vale apenas para a apuração do lucro real, não se aplicando à apuração da base de Cálculo da CSLL.

Multa Isolada

Em janeiro de 2009, a empresa apurou a CSLL devida por estimativa mensal com base em balanço de redução. Por essa razão, em virtude das alterações ora efetuadas pela falta de adição das rubricas apontadas no presente Termo, foi preciso reajustar a base de cálculo da CSLL do período em questão, o que configurou um recolhimento a menor do que era efetivamente devido a título de CSLL por antecipação mensal.

Em tal período de apuração que houve insuficiência de recolhimento do referido tributo em virtude das alterações ora efetuadas na apuração da base de cálculo da CSLL, representadas pela adição das despesas indedutíveis, foi efetuado lançamento da multa isolada de 50%, conforme previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, (...)

(...)

Para melhor visualização do valor da multa ora lançada, elaboramos o demonstrativo anexo intitulado "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO — JANEIRO DE 2009".

10. Em seguida, a fiscalização apresenta o seguinte demonstrativo resumo das infrações apuradas:

DEMONSTRATIVO DAS IRREGULARIDADES APURADAS
ANOS-CALENDÁRIO 2008 E 2009

2008				
ADIÇÕES	IRPJ	CSLL	TRATAMENTO NO AUTO DE INFRAÇÃO	CONTA CONTÁBIL
Provisão para Riscos Fiscais - INSS	127.800,13	0,00	Falta de adição	4.9.4.50.20.2.10600
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	544.718,60	0,00	Postergação	4.9.4.50.90.3.10800
Despesas de Contribuições Filantrópicas	170.000,00	0,00	Falta de adição	8.1.7.15.00.8.10800
Participações no Lucro - Administradores	190.000,00	0,00	Falta de adição	8.9.7.10.10.8.00000
TOTAL	1.032.518,73	0,00		

2009				
ADIÇÕES	IRPJ	CSLL	TRATAMENTO NO AUTO DE INFRAÇÃO	CONTA CONTÁBIL
Provisão para Riscos Fiscais - INSS	71.115,14	0,00	Falta de adição	4.9.4.50.20.2.10600
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	7.647,09	0,00	Postergação	4.9.4.50.90.3.10800
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	2.155.709,13	0,00	Postergação	4.9.4.50.90.3.10800
Despesas de Contribuições Filantrópicas	96.860,00	0,00	Falta de adição	8.1.7.15.00.8.10800
O. Despesas - Auto de Infração - Tributos - Multas	213.380,85	0,00	Falta de adição	8.1.9.99.00.6.21106
Participações no Lucro - Administradores	100.000,00	0,00	Falta de adição	8.9.7.10.10.8.00000
TOTAL	2.644.712,21	0,00		

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO – JANEIRO DE 2009

CSLL	Jan/09
Base de cálculo apurada pela empresa	95.030,48
Provisão para Riscos Fiscais - INSS	12.441,92
Provisão para Riscos Fiscais - COFINS	41.335,92
Base de cálculo apurada pela fiscalização	148.808,32
CSLL Apurada - 15%	22.321,25
(-) CSLL Declarada	14.254,57
Diferença Apurada - CSLL	8.066,68
Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de antecipação mensal CSLL - 50%	4.033,34

11. Cientificada a contribuinte MERCANTIL DO BRASIL FINANCEIRA SA CREDITO FIN E INVEST do auto de infração por via postal em 22/01/2013 conforme fls. 4, em 20/02/2013 a contribuinte apresenta sua impugnação (fls. 666 a 690), mais documentação anexa, onde argumenta o que se segue:

12. Inicia a impugnação argumentando a tempestividade da mesma e fazendo uma breve síntese da autuação.

Esclarecimentos Iniciais

13. Argumenta a impugnante:

Inicialmente, há de se ressaltar que a base de cálculo da CSLL não é a mesma do IRPJ, muito embora seja comum, em determinadas fiscalizações, equipará-las na parte relativa à indedutibilidade de custos e despesas, sob a equivocada compreensão de que as bases são reflexas.

Com efeito, 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, 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 nº 8.981/95, que, ao estender à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, ressaltou que deveriam ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas especificamente previstas na legislação para a aludida contribuição social.

Dedutibilidade da Multa por Infração Fiscal

14. Em seguida, a contribuinte passa a discorrer sobre a dedutibilidade da multa por infração fiscal lançada no processo nº 10680.003171/2001-21.

Segundo sustentado pela Fiscalização, o art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95, impede a dedução, como custo ou despesa operacional, das multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Esse dispositivo, embora aplicado para a determinação do lucro real, também se estenderia à apuração da CSLL, na concepção do Fisco, diante do que estabelece o art. 57 da Lei nº 8.981/95. (...)

Aqui se fazem aplicáveis os esclarecimentos tecidos no tópico anterior, no sentido de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sempre devem ser tratadas individualmente, observando-se as prescrições legais para cada uma delas. Para que houvesse, portanto, a obrigatoriedade de adição, na apuração da CSLL, das multas fiscais, seria necessária expressa previsão legal nesse sentido, a qual inexistente até o momento.

Ciente da inexistência de lei que determine, para fins de apuração da CSLL, a adição das multas punitivas, o Auditor Fiscal se apegou às disposições versadas

em simples instrução normativa. De fato, a indedutibilidade das multas por infrações de leis de natureza tributária encontra-se prevista tão somente na Instrução Normativa nº 390/04 (...)

15. Argumenta a contribuinte que as instruções normativas são atos emanados do Poder Executivo que visam complementar e/ou esclarecer as disposições de leis vigentes. não podendo acrescentar, inovar, modificar ou suprimir o conteúdo normativo das leis. E continua argumentando que:

Denota-se, por dedução, que falece aos atos normativos emanados do Poder Executivo, como são as instruções normativas, competência para ampliar a base de incidência de tributos, contrariamente ao estabelecido em lei. Revela-se juridicamente ilegítima, portanto, a determinação da indedutibilidade das despesas relativas às multas por infrações fiscais, uma vez que prevista apenas na IN SRF nº 390/04. Se a lei não estabeleceu a indedutibilidade, não pode uma norma de hierarquia inferior dispor dessa forma.

Dedutibilidade das Participações nos Lucros e Resultados Pagas aos Administradores

16. Nesse item, a impugnante argumenta que a vedação contida art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/77 aplica-se somente ao IRPJ:

Igualmente às parcelas tratadas no item anterior, não existe qualquer dispositivo legal impedindo a dedução, na apuração da CSLL, das participações nos lucros e resultados atribuídas aos administradores da empresa. Como fundamento de sua atuação, o Auditor Fiscal se valeu das disposições do art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que determinam sejam adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores. Constatou-se, novamente, que a lei se limitou a tratar do lucro real, que constitui a base de cálculo do IRPJ.

Dedutibilidade dos Valores Referentes aos Patrocínios Efetuados pela Impugnante a Projetos Culturais

17. Argumenta a contribuinte:

Neste tópico, segundo alegado pela Fiscalização, a Impugnante deixou de adicionar, na apuração da CSLL, os valores dos patrocínios disciplinados no art. 18 da Lei nº 8.313/91. Os fundamentos para a exigência dessa adição estão calcados no § 2º do mencionado dispositivo, segundo o qual "as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio (...) como despesa operacional". Concluindo seu raciocínio, o Fisco asseverou que, quanto à CSLL, aplicam-se as mesmas normas de apuração do IRPJ.

(...)

Salta aos olhos que o § 2º do art. 18 da Lei n. 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 nº 390/04, ao determinar tal adição para fins de CSLL (art. 38, XIII), é nitidamente ilegal.

Dedutibilidade dos Tributos com Exigibilidade Suspensa

18. Conforme já exposto nos itens anteriores, a contribuinte alega que a vedação contida no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 aplica-se somente ao IRPJ:

A fundamentação utilizada pelo Fisco para a lavratura do Auto de Infração, no tópico em epígrafe, está assentada, resumidamente, nas seguintes premissas: (a) a regra da indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é expressa para fins de apuração do lucro real (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95), que o art. 57 do mesmo diploma estendeu à apuração da CSLL, (b) os lançamentos contábeis relativos a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como provisões por não refletirem obrigações fiscais efetivamente constituídas,

sujeitas à exigência futura certa, mas, sim, um provisionamento contra eventuais riscos de a ação impetrada ter resultados desfavoráveis.

Quanto ao primeiro ponto levantado pelo Auditor Fiscal, vale dizer, novamente, o que tem sido esclarecido ao longo de toda a defesa: o fato de determinada rubrica ser indedutível para fins do IRPJ não significa dizer que ela deverá ser adicionada da base imponible da CSLL. No caso em foco, a regra que determina a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95) faz remissão expressa ao "lucro real", de modo que se aplica apenas ao IRPJ. Portanto, este dispositivo não se aplica à CSLL, em virtude dos seus próprios limites semântico-interpretativos. E o art. 50 da Instrução Normativa SRF nº 390/04, que pretendeu fazê-lo à força, tampouco pode ser invocado, pois esbarra na rígida legalidade tributária, que exige lei, em sentido formal, para o tratamento e apuração da base de cálculo das espécies tributárias.

19. Passa a discorrer a contribuinte a respeito da questão de que, ao seu ver, os tributos com exigibilidade suspensa não tem natureza de provisão. Argumenta que:

Entende-se por provisão os valores que devem ser contabilizados pela empresa com o objetivo de saldar despesas que podem ou não surgir no futuro ou que, já tendo ocorrido o fato jurídico que lhes deu origem, não possam ainda ser mensuradas com exatidão. O traço característico da provisão é, portanto, a incerteza em relação ao valor exato, ao prazo para pagamento das obrigações futuras, ou, ainda, à própria concretização destas.

Em virtude dessa indefinição ínsita às provisões, a Fiscalização defendeu que os tributos com exigibilidade suspensa possuem tal natureza contábil, ao argumento de que as despesas a eles relativas não podem ser consideradas definitivamente incorridas, visto que, de seu questionamento judicial, poderão advir resultados favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte. Assim, por perdurar dúvida quanto à efetiva liquidação das obrigações tributárias contestadas em juízo, cuja exigibilidade esteja suspensa, o Fisco sustenta que suas respectivas despesas devem ser contabilizadas como provisão.

Esse, no entanto, não é o entendimento mais acertado sobre a matéria, com as vênias de estilo. Segundo as mais basilares regras do Direito Tributário, com a ocorrência do fato gerador, a dívida já se torna líquida e certa, representando para o contribuinte uma despesa incorrida com natureza contábil de "contas a pagar". Constituído, pois, o dever jurídico relativo ao cumprimento da obrigação tributária principal, deve esta já ser escriturada, ainda que não se proceda ao efetivo recolhimento do tributo no respectivo período. (grifos no original)

Desconsideração, pela fiscalização, dos efeitos da postergação

20. Argumenta a contribuinte:

(...) ainda que prevalecesse o entendimento lastreado no "Termo de Verificação Fiscal" — o que se admite apenas por argumentação —, no sentido de que tais valores constituem provisões indedutíveis, mesmo assim a CSLL lançada haverá de ser revista por esta Delegacia de Julgamento.

Deveras, segundo o próprio "Termo de Verificação Fiscal", parte das despesas relativas aos tributos com exigibilidade suspensa, inicialmente deduzida na apuração da CSLL nos anos de 2008 e 2009, foi ajustada em período posterior (ano-calendário de 2010). Desse modo, não houve diminuição de arrecadação para os cofres federais, mas, tão somente, postergação do pagamento da exação, cabendo à Administração Tributária exigir apenas juros e multa. É o que determinam os §§ 6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, bem como os itens 6.1 e 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996.

(...)

Muito embora a Fiscalização tenha afirmado que levaria os efeitos da postergação para o cálculo da CSLL devida, fato é que, por mero equívoco, este

procedimento não foi adotado. A demonstração dessa assertiva não é difícil de ser feita e, para facilitar a compreensão, a Impugnante partirá dos mesmos dados e das mesmas tabelas que foram utilizadas pelo i. Auditor por ocasião da lavratura do Auto de Infração.

(...)

Em que pese a intenção da Fiscalização de adotar os efeitos da postergação com relação às parcelas denominadas "Provisões para Riscos Fiscais — COFINS", esse procedimento, consoante já informado, não foi realizado.

21. A contribuinte apresenta uma tabela (fl. 685) com a qual pretende demonstrar que foi aplicada a alíquota de 15%, inclusive sobre as Provisões para Riscos Fiscais. Abaixo, reproduzo a tabela da contribuinte:

ANO-CALENDÁRIO DE 2008	
Valor total das diferenças apuradas (base de cálculo)	R\$ 1.032.518,73
CSLL lançada no Auto de Infração para o ano-calendário	R\$ 154.877,81

ANO-CALENDÁRIO DE 2009	
Valor total das diferenças apuradas (base de cálculo)	R\$ 2.644.712,21
CSLL lançada no Auto de Infração para o ano-calendário	R\$ 396.706,83

22. E segue afirmando a contribuinte:

Somando-se os valores da contribuição social lançada para cada ano-calendário, chega-se ao montante de R\$ 551.584,64, que corresponde, exatamente, à cifra exigida no Auto de Infração. Isso demonstra, inexoravelmente, que o i. Auditor Fiscal deixou de considerar os efeitos da postergação no lançamento de ofício, tanto que incluiu, na formação da base de cálculo da CSLL, os valores referentes às "Provisões para Riscos Fiscais — COFINS".

Provisão para Riscos Fiscais – INSS

23. Afirma a impugnante:

No caso em análise, o tributo com exigibilidade suspensa ("Provisão para Riscos Fiscais INSS") não adicionado na base de cálculo da CSLL de 2008 e 2009 foi, posteriormente (no ano calendário de 2011), submetido à tributação. Consoante comprova a documentação anexa (doc. n° 04), em 2011, a Impugnante adicionou a referida parcela ("Provisão para Riscos Fiscais INSS") na base imponible da contribuição social, de modo que, em relação a ela, o tratamento a ser conferido é o de mera "postergação" do pagamento da CSLL, o que acarreta o dever de a Fiscalização proceder ao lançamento apenas das multas e dos juros, excluindo-se, pois, o tributo propriamente dito, pago em 2011.

Não foi, contudo, o tratamento dispensado pela Fiscalização, conforme se infere das informações apresentadas pela Fiscalização na tabela intitulada "Demonstrativo das Irregularidades Apuradas"

Pelas razões expostas, resta demonstrada a necessidade de se proceder ao ajuste dos valores lançados, para que, com relação à "Provisão para Riscos Fiscais INSS", seja dispensado o tratamento de mera postergação no pagamento do tributo, já que a referida parcela foi adicionada na CSLL referente ao ano calendário de 2011.

Improcedência da Multa Isolada Após o Término do Ano-Calendário

Consoante já sedimentado no âmbito do CARF, descabe, após o encerramento do ano-calendário, a aplicação de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas de IR e CSLL. Embora interpretando o art. 44 da Lei nº 9.430/96 em momento anterior às modificações implementadas pela Lei nº 11.488/07, a exegese dada pelo órgão colegiado é perfeitamente aplicável ao novo regramento.

3.A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

BASE DE CÁLCULO.

Com o advento da Lei nº 8.981, de 1995, em seu artigo 57, que determinou que se aplicam à CSLL as mesmas regras de apuração do IRPJ, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL tornaram-se semelhantes.

MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. A DRJ é órgão incompetente para tanto.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.Em síntese, a DRJ deu provimento à impugnação em um único ponto: o reconhecimento dos efeitos da postergação relativamente às "Provisões para Riscos Fiscais, COFINS". A contribuinte demonstrou, com base nos próprios dados e tabelas utilizados no TVF, que a fiscalização, embora tenha declarado a intenção de aplicar o tratamento de postergação às parcelas de "Provisões para Riscos Fiscais, COFINS", na prática não o fez, incluindo integralmente esses valores na base de cálculo da CSLL lançada, aplicando a alíquota de 15% sobre o total das diferenças apuradas (R\$ 1.032.518,73 em 2008 e R\$ 2.644.712,21 em 2009), sem deduzir os valores de CSLL correspondentes à postergação já reconhecida.

5.A DRJ acolheu essa demonstração da contribuinte, reconhecendo que os cálculos apresentados na tabela de fl. 685 estavam corretos. Com isso, determinou o recálculo do auto de infração, reduzindo a CSLL devida para R\$ 96.019,01 (ano-calendário 2008) e R\$ 146.530,72 (ano-calendário 2009), após a dedução dos valores de CSLL já pagos e calculados no auto de infração original (R\$ 58.858,80 em 2008 e R\$ 250.176,11 em 2009). Sobre os valores remanescentes, manteve a incidência de multa de 75% e juros.

6.Todos os demais pontos da impugnação foram rejeitados: a tese de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não são reflexas (afastada com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981/95), a dedutibilidade das multas por infração fiscal, das participações nos lucros de administradores, dos patrocínios culturais e dos tributos com exigibilidade suspensa (todos

mantidos como indedutíveis), a alegação de postergação quanto às provisões para riscos fiscais, INSS (não comprovada documentalmente), e a improcedência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário (mantida com base no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996).

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

- **Distinção entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ**: O art. 57 da Lei 8.981/95 estendeu à CSLL apenas as normas de "apuração e pagamento" do IRPJ, ressaltando 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.
- **Multa por infração fiscal**: A vedação do art. 41, § 5º, da Lei 8.981/95 aplica-se apenas ao lucro real (IRPJ). Inexiste previsão legal de indedutibilidade de multas punitivas para fins de CSLL. A IN SRF 390/04 (art. 56) não pode inovar em matéria de base de cálculo por ser norma infralegal.
- **PLR paga a administradores**: 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.
- **Patrocínios culturais (Lei Rouanet)**: O art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91 veda a dedução como despesa operacional apenas para fins de determinação do 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 regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 faz remissão expressa à "determinação do lucro real", aplicando-se apenas ao IRPJ. Tributos com exigibilidade suspensa não têm natureza de provisão: a obrigação tributária, desde o fato gerador, é certa e líquida, constituindo "contas a pagar" e não provisão contábil. O questionamento judicial não torna a obrigação incerta ou ilíquida.
- **Postergação, "Provisão para Riscos Fiscais, INSS" (ad argumentandum)**: Ainda que se entendesse pela indedutibilidade, os valores de INSS com exigibilidade suspensa (R\$ 127.800,13 em 2008 e R\$ 71.115,14 em 2009) foram adicionados à CSLL no ano-calendário de 2011, configurando mera postergação (art. 6º, §§ 6º e 7º, DL 1.598/77, e PN COSIT 02/96), cabendo lançar apenas multa e juros. Contesta a DRJ/REC, afirmando que a planilha de fl. 722 comprova a inclusão dos valores na DIPJ 2012, contrariamente ao que concluiu o acórdão recorrido.

- **Multa isolada após o término do ano-calendário:** Após o encerramento do exercício e a apuração definitiva da CSLL, desaparece a base imponible das antecipações (estimativas), tornando inaplicável a multa isolada por insuficiência de recolhimento (art. 44, II, "b", Lei 9.430/96).

8.É o relatório.

VOTO VENCIDO

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

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

DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

10.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.

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

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

Quanto aos valores referentes a patrocínios e doações no âmbito da Lei Rouanet, a questão apresenta maior complexidade em razão das sucessivas alterações legislativas. A redação do artigo 26, § 1º da Lei nº 8.313/91 permitia que as pessoas jurídicas

tributadas com base no lucro real abatessem as doações e patrocínios como despesa operacional, o que implicava sua dedutibilidade tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Com a edição da Lei nº 9.874/99, foi acrescido o § 2º ao artigo 18 da Lei nº 8.313/91, estabelecendo expressamente que "as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional". Essa alteração legislativa tornou indedutíveis, para fins de IRPJ, as doações e patrocínios realizados no âmbito da Lei Rouanet.

(...)

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 explícito 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.

11.Importa registrar que os mesmos fundamentos acima, concernentes a multas por infrações fiscais e aos patrocínios e doações no âmbito da Lei Rouanet, aplicam-se "*mutatis mutandis*" à PLR paga a administradores e aos tributos com exigibilidade suspensa.

12.Realmente, quanto à rubrica "tributos com exigibilidade suspensa", a Recorrente apresenta, em resumo, dois argumentos autônomos: primeiro, que a regra de indedutibilidade do art. 41, §1º da Lei nº 8.981, de 1995, faz remissão expressa à "determinação do lucro real", aplicando-se exclusivamente ao IRPJ; segundo, que os tributos com exigibilidade suspensa não possuem natureza de provisão, constituindo obrigação certa e líquida desde a ocorrência do fato gerador, com natureza contábil de "contas a pagar", e não de provisionamento contra riscos futuros.

13. Nenhum dos dois argumentos prospera. Quanto ao primeiro, o art. 41, §1º da Lei nº 8.981, de 1995, ao excluir do regime de dedutibilidade pelo regime de competência os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, 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. 41, §1º, 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 tributos e contribuições, disciplinando quando determinada despesa pode ser reconhecida na apuração. Trata-se, portanto, de norma de apuração alcançada pelo comando integrador do art. 57.

14. A circunstância de o art. 41 empregar a expressão "na determinação do 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. 41, §1º, como excludente de sua aplicação àquela contribuição equivaleria a negar eficácia ao próprio art. 57, esvaziando o comando de convergência metodológica nele contido.

15. Quanto ao segundo argumento, relativo à natureza contábil dos tributos com exigibilidade suspensa, a questão é juridicamente irrelevante para o deslinde da controvérsia. A indedutibilidade dessas despesas na apuração da base de cálculo da CSLL decorre diretamente da norma legal (art. 41, §1º da Lei nº 8.981, de 1995, aplicável por força do art. 57 do mesmo diploma), e não da classificação contábil que o contribuinte atribui ao lançamento. Pouco importa, para fins de aplicação da regra de indedutibilidade, se o contribuinte registrou os valores como "provisão para riscos fiscais" ou como "contas a pagar": em ambas as hipóteses, trata-se de tributos e contribuições cuja exigibilidade está suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN, circunstância fática que, por si só, atrai a incidência da vedação legal. A discussão sobre a adequação da nomenclatura contábil, embora possa ter relevância em outros contextos, não tem o condão de afastar a aplicação de norma tributária cuja hipótese de incidência é definida em função da situação jurídica do crédito tributário (exigibilidade suspensa), e não da forma de escrituração adotada pelo sujeito passivo.

16. No que toca à PLR paga a administradores, a vedação do art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, embora textualmente referida à determinação do lucro real, constitui igualmente norma de apuração alcançada pelo art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, aplicando-se à CSLL pelas mesmas razões já expostas.

DA POSTERGAÇÃO RELATIVA À "PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS, INSS"

17.Registro, de início, que este argumento foi deduzido em caráter subsidiário, pressupondo a manutenção da exigência de adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL. Assim, seu exame somente se justifica na medida em que, conforme abordado no tópico anterior, entende-se pela procedência do lançamento neste ponto.

18.A controvérsia, neste particular, é estritamente probatória. A Recorrente sustenta que os valores de INSS com exigibilidade suspensa, não adicionados na base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2008 e 2009, foram posteriormente submetidos à tributação no ano-calendário de 2011, configurando mera postergação do pagamento da contribuição. A DRJ, embora tenha acolhido o mesmo argumento para a rubrica "Provisão para Riscos Fiscais, COFINS", entendeu que a documentação de fls. 715/722 não seria apta a demonstrar a adição dos valores do INSS na DIPJ 2012 (AC 2011).

19.Razão assiste à Recorrente.

20.Com efeito, a matéria encontra disciplina no art. 6º, §§ 4º, 6º e 7º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. O § 4º estabelece que os valores que, por competirem a outro período-base, forem adicionados ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação do lucro real, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. O § 6º determina que o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do § 4º. O § 7º, por sua vez, ressalva que o disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

21.A aplicação desse regime à CSLL, por força do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, é reconhecida pelo próprio Fisco. O Parecer Normativo COSIT nº 02/96, em seus itens 6.1 e 6.2, explicita que se considera postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, e que o fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa.

22.Esse regime não é facultativo para a autoridade lançadora. Trata-se de imposição normativa: verificada a postergação, o lançamento de ofício deve considerar os valores já oferecidos à tributação em período subsequente, sob pena de exigência em duplicidade do tributo. A própria fiscalização, no TVF (fls. 17/33), admitiu expressamente a aplicabilidade desse regime ao caso concreto ao afirmar que, *"em relação às provisões para a COFINS com exigibilidade suspensa não adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL nos anos de 2008 e 2009, aplicamos a orientação contida no artigo 6º do Decreto Lei nº 1.598"*, reconhecendo *"os efeito de*

postergação de pagamento da CSLL do período de competência 2008 e 2009 para o período de efetivo pagamento".

23.A questão, portanto, não é de aplicabilidade do regime jurídico da postergação, que é incontroversa, mas sim de comprovação fática: se a Recorrente demonstrou, ou não, que os valores do INSS com exigibilidade suspensa foram efetivamente adicionados à base da CSLL em período posterior. Nesse passo, verifica-se que a Recorrente juntou aos autos, por ocasião da Impugnação, os documentos de fls. 715/722, identificado como "Doc. nº 04", com a finalidade específica de comprovar que os valores relativos à *"provisão para riscos fiscais INSS foram adicionados na base de cálculo da CSLL referente ao ano-calendário de 2011"*.

24.Esse conjunto documental é composto pelos seguintes elementos: o recibo de entrega da DIPJ 2012, ano-calendário 2011 (fls. 716); a Ficha 17 da DIPJ 2012, intitulada "Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" (fls. 718); os razões com saldos individualizados das contas de provisões para riscos fiscais nas datas-base de dezembro de 2008 (fls. 721), dezembro de 2009 (fls. 720) e dezembro de 2011 (fls. 719); e o "Demonstrativo de Riscos Fiscais" (fls. 722), que constitui a planilha-síntese de conciliação entre os saldos contábeis e o valor declarado na DIPJ 2012.

25.Os balancetes de saldos individualizados (fls. 719/721) demonstram, conta a conta, a evolução dos saldos das provisões para riscos fiscais relativas ao INSS. As contas envolvidas são quatro: 4.9.4.50.20.2.1.06.00 (INSS, Lei 9.876/99); 4.9.4.50.20.2.1.50.00, subconta 1-0 (atualização monetária, INSS, Lei 9.876/99, Folha Pgto, Proc. 2000.013153-7); 4.9.4.50.90.3.1.12.00 (INSS, autônomos, Lei 9.876/99); e 4.9.4.50.90.3.1.50.00, subconta 1-0 (atualização monetária, INSS, Lei 9.876/99, autônomo, Proc. 2000.013153-7). Os saldos dessas quatro contas, somados, totalizam R\$ 746.496,83 em dezembro de 2008, R\$ 817.611,97 em dezembro de 2009 e R\$ 817.762,68 em dezembro de 2011:

Painel 1: Evolução dos saldos contábeis do bloco INSS (fls. 719/722)

Conta contábil	Descricao	12/2008 (fl. 721)	12/2009 (fl. 720)	12/2011 (fl. 719)
4.9.4.50.20.2.1.06.00	INSS, Lei 9.876/99	354.832,70	424.175,76	424.175,76
4.9.4.50.20.2.1.50.00 (1-0)	Atualiz. monet., INSS, Folha Pgto	24.093,84	24.093,84	24.093,84
4.9.4.50.90.3.1.12.00	INSS, autônomos, Lei 9.876/99	323.980,00	325.752,08	325.902,79
4.9.4.50.90.3.1.50.00 (1-0)	Atualiz. monet., INSS, autônomo	43.590,29	43.590,29	43.590,29
Saldo total INSS		746.496,83	817.611,97	817.762,68

Fonte: Balancetes de saldos individualizados (fls. 719, 720 e 721) e Demonstrativo de Riscos Fiscais (fl. 722).

Painel 2: Variações anuais do bloco INSS (fl. 722)

Exercício	Saldo atual	Saldo anterior	Variação
2008	746.496,83	618.696,70	127.800,13
2009	817.611,97	746.496,83	71.115,14
2010	817.762,68	817.611,97	150,71
2011	817.762,68	817.762,68	0,00

Nota: Os valores de R\$ 127.800,13 (2008) e R\$ 71.115,14 (2009), destacados acima, correspondem exatamente aos montantes autuados como "Provisão para Riscos Fiscais, INSS" para os anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente.

Painel 3: Composição do valor adicionado na linha 31 da Ficha 17 da DIPJ 2012, AC 2011 (fls. 718 e 722)

Bloco de provisão	Saldo adicionado em 2011 (R\$)
INSS, Lei 9.876/99	817.762,68
PIS, EC n. 10	178.764,87
PIS, jan/96 a jun/96	53.658,95
Total oferecido a tributação na DIPJ/2012 (fl. 722)	1.050.186,50
Valor constante da linha 31, Ficha 17, DIPJ 2012 (fl. 718)	1.050.186,50

Fonte: Demonstrativo de Riscos Fiscais (fl. 722) e Ficha 17 da DIPJ 2012 (fl. 718). A coincidência exata entre o total da planilha e o valor declarado na DIPJ confirma a composição analítica do montante adicionado.

26.O "Demonstrativo de Riscos Fiscais" de fls. 722 organiza esses dados e apresenta, para cada exercício, os saldos atuais e anteriores, bem como as variações. No bloco do INSS, a variação entre o saldo do exercício anterior (R\$ 618.696,70) e o saldo do exercício atual em 2008 (R\$ 746.496,83) é de exatamente R\$ 127.800,13, valor que corresponde à "Provisão para Riscos Fiscais, INSS" autuada para o ano-calendário de 2008. A variação entre o saldo de 2008 (R\$ 746.496,83) e o saldo de 2009 (R\$ 817.611,97) é de R\$ 71.115,14, valor que corresponde à mesma rubrica autuada para o ano-calendário de 2009. Esses valores, R\$ 127.800,13 e R\$ 71.115,14, são precisamente aqueles mencionados pelo Acórdão recorrido em seu item 56:

56. Em 2008 a Provisão Para Riscos Fiscais – INSS foi no valor de R\$ 127.800,13 já em 2009, essa provisão foi de R\$ 71.115,14. Porém, os documentos trazidos aos autos (fls. 715 a 722) não lograram êxito em demonstrar que esses valores se encontram adicionados à DIPJ 2012 (AC 2011). Na referida DIPJ consta uma adição de R\$ 1.050.186,50 na linha 31 da ficha 17. A soma das provisões poderia estar incluída no valor dessa linha, porém, os documentos complementares apresentados pela impugnante não fazem referência aos valores das provisões para os anos 2008 e 2009. Não há coincidência de valores que pudesse comprovar que as provisões foram contabilizadas e adicionas em 2011. Deve portanto ser mantido o lançamento nesse item.

27.A planilha de fls. 722 prossegue demonstrando que o saldo integral do bloco INSS em 2011, no montante de R\$ 817.762,68, foi adicionado na DIPJ 2012 (AC 2011), conforme

anotação expressa constante do documento: "Saldo integral adicionado DIPJ/12, ano calendário 2011". O mesmo tratamento é indicado para os blocos de PIS EC 10 (R\$ 178.764,87) e PIS jan/96 a jun/96 (R\$ 53.658,95). O rodapé da planilha totaliza esses três blocos em R\$ 1.050.186,50, como "Total oferecido à tributação na DIPJ/2012, ano base 2011".

28. Esse valor de R\$ 1.050.186,50 coincide com exatidão com o montante informado na linha 31 ("Tributos com Exigibilidade Suspensa") da Ficha 17 da DIPJ 2012, cuja cópia consta de fls. 718 dos autos. A correspondência é perfeita e permite identificar, de forma analítica, a composição integral do valor declarado na DIPJ:

CNPJ 33.040.601/0001-87		DIPJ 2012 Ano-calendário 2011		Pag. 19 de 36
Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido				
Discriminação				Valor
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL				
01. Lucro Líquido antes da CSLL				8.308.727,43
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT				0,00
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT				8.308.727,43
ADIÇÕES				
04. Provisões Não Dedutíveis				7.578.926,91
05. Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)				90.655,39
06. Enc. Depr., Amort. Exaust. Baixa Bens-Dif. C. Monet. - IPC/BTNF				0,00
07. Lucros Disponibilizados no Exterior				0,00
08. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior				0,00
09. Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências				0,00
10. Ajustes Dec. Emprést. C/Pessoas Vinc. ou Sit. País Trib. Favor.				0,00
11. Ajustes Dec. Operações c/Pessoas Sit. em País c/Trib. Favor.				0,00
12. Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)				0,00
13. Var. Camb. Ativas - Op. Liq. (MP nº 1.858-10/1999)				0,00
14. Ajustes por Dimin. Valor de Invest. Aval. p/ PL				64.552,88
15. Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL				0,00
16. Perdas em Operações Realizadas no Exterior				0,00
17. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio Pagos ou Creditados				0,00
18. Juros sobre Capital Próprio Recebido - Investimento Avaliado pelo MEP				0,00
19. Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)				0,00
20. Disp. Pesq. Cient. Tec. e Inov. Tec. - ICT ou Ent. Priv. s/Fins Luc.				0,00
21. Dispênd. Pesq. Tec. e Dês. Inov. Tec. - Rever. Amort/Deprec. (Lei nº 11.196/2005)				0,00
22. Realização de Reserva de Reavaliação				0,00
23. Perdas de Capital p/Varição Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL				0,00
24. Deságio Amortizado Anterior à Alienação ou Baixa de Invest.				0,00
25. Prêmios na Emissão de Debêntures - Destinação Diversa				0,00
26. Doações e Subvenções para Investimento - Destinação Diversa				0,00
27. Realiz. Rec. Orig. Planos Benef. Adm. Ent. Fechada Prev. Compl.				0,00
28. Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade				0,00
29. Desp. e Custos c/Pesq. Desenv. Prod. e Proc. Inov. Empr. Ent. Nac.				0,00
30. Desp. e Custos c/Remun. Pesq. Empr. Ativ. Inov. Tecn. Empr. País				0,00
31. Tributos com Exigibilidade Suspensa				1.050.186,50
32. Resultados Negativos com Atos Cooperativos				0,00
33. Custos/Despesas Vinc. às Receitas Ativ. Imobil. Trib. p/RET				0,00
34. Parcela Lucros Contratos Constr. p/Empr. Forn. c/PJ Dir. Púb.				0,00
35. Aj. Neg. a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art. 35)				0,00
36. Depreciação Integral - Reversão (Lei nº 11.196/2005, art. 17, III)				0,00
37. Outras Adições				25.669,62
38. SOMA DAS ADIÇÕES				8.809.991,30

29. Constata-se, portanto, que a documentação de fls. 715/722 estabelece uma cadeia probatória completa e internamente coerente: os razões contábeis de cada exercício (fls. 719/721) fornecem os saldos individualizados por conta; a planilha de fls. 722 consolida esses saldos, demonstra as variações anuais (que correspondem aos valores autuados), apresenta os totais por bloco de provisão e indica que o saldo integral de cada bloco foi adicionado na DIPJ 2012 (AC 2011); a Ficha 17 da DIPJ 2012 (fls. 718) confirma a adição do valor total de R\$ 1.050.186,50 na linha correspondente a tributos com exigibilidade suspensa. A verificação cruzada entre esses documentos permite identificar, com segurança, que os valores de R\$ 127.800,13 (variação de 2008) e R\$ 71.115,14 (variação de 2009), relativos ao INSS, integram o saldo de R\$ 817.762,68, que por sua vez compõe os R\$ 1.050.186,50 declarados.

30. O Acórdão recorrido, em seu item 56, consignou que os documentos de fls. 715 a 722 "não lograram êxito em demonstrar que esses valores se encontram adicionados à DIPJ 2012 (AC 2011)". Fundamentou essa conclusão em dois argumentos: (a) que "os documentos complementares apresentados pela impugnante não fazem referência aos valores das provisões

para os anos 2008 e 2009"; e (b) que *"Não há coincidência de valores que pudesse comprovar que as provisões foram contabilizadas e adicionas em 2011"*.

31.Quanto ao primeiro fundamento, a planilha de fls. 722 faz referência expressa e específica às variações de R\$ 127.800,13 e R\$ 71.115,14 nas colunas correspondentes aos exercícios de 2008 e 2009, respectivamente, na linha de "variação" do bloco INSS. Esses valores aparecem destacados no documento e correspondem exatamente aos montantes autuados. A afirmação de que os documentos complementares *"não fazem referência aos valores das provisões para os anos 2008 e 2009"* é, portanto, contrariada pelo próprio conteúdo da planilha. Não é possível afirmar que a DRJ tenha examinado adequadamente o conteúdo específico da fl. 722, já que a decisão recorrida se refere genericamente ao conjunto de "fls. 715 a 722", sem analisar individualmente o demonstrativo de conciliação.

32.Quanto ao segundo fundamento, a exigência de "coincidência de valores" entre os montantes individuais das provisões de INSS e alguma linha específica da DIPJ 2012 revela uma incompreensão sobre a estrutura da declaração. A linha 31 da Ficha 17 da DIPJ ("Tributos com Exigibilidade Suspensa") registra necessariamente o valor agregado de todos os tributos com exigibilidade suspensa adicionados no exercício. Não há, na estrutura da DIPJ, campo para discriminação individualizada de cada provisão revertida. Exigir que os valores de R\$ 127.800,13 e R\$ 71.115,14 aparecessem como itens autônomos na declaração equivaleria a exigir uma forma de comprovação que a própria estrutura do documento oficial não permite. O que o Recorrente fez, e que constitui o máximo de desagregação razoavelmente exigível, foi apresentar um demonstrativo analítico (fls. 722) que decompõe o total de R\$ 1.050.186,50 em seus componentes (INSS: R\$ 817.762,68; PIS EC 10: R\$ 178.764,87; PIS jan/jun 96: R\$ 53.658,95), cuja soma é exata e cuja consistência pode ser verificada por meio dos balancetes contábeis de cada exercício.

33.Acrescente-se, ainda, que a própria DRJ reconheceu, no item 56, que *"a soma das provisões poderia estar incluída no valor dessa linha"*, referindo-se à linha 31 da Ficha 17. Essa admissão é significativa: reconheceu-se a plausibilidade da alegação do contribuinte, mas optou por rejeitá-la com base em critério de prova excessivamente rígido, que, como demonstrado, não encontra amparo na realidade documental dos autos.

34.Outrossim, cabe observar que o Acórdão recorrido acolheu os efeitos da postergação para a rubrica "Provisão para Riscos Fiscais, COFINS" (itens 52 a 54), reconhecendo que a fiscalização, embora tenha qualificado as deduções como postergação no TVF, não deduziu os valores de CSLL postergados do montante lançado. Para essa rubrica, a DRJ confirmou os cálculos apresentados pelo contribuinte e determinou o recálculo do auto de infração.

35.Ora, ambas as rubricas, COFINS e INSS, dizem respeito a tributos com exigibilidade suspensa, deduzidos da base da CSLL nos anos-calendário de 2008 e 2009, e adicionados em período posterior. A natureza jurídica da situação é idêntica: trata-se, em ambos os casos, de postergação do pagamento da CSLL decorrente da falta de adição tempestiva de provisões para tributos com exigibilidade suspensa, com posterior regularização em exercício

subsequente. O regime jurídico aplicável é o mesmo (art. 6º, §§ 6º e 7º do DL 1.598/77, c/c PN COSIT 02/96).

36.A única diferença que se pode identificar entre as duas situações é que, para a COFINS, a própria fiscalização reconheceu previamente os efeitos da postergação no TVF e calculou os valores postergados nas tabelas de "Demonstrativo de Imputação de Pagamentos", o que dispensou maiores esforços de comprovação por parte do contribuinte. Para o INSS, a fiscalização não fez esse reconhecimento prévio, e o contribuinte precisou trazer documentação própria.

37.Essa diferença, contudo, é irrelevante do ponto de vista normativo. O dever de a autoridade lançadora considerar os efeitos da postergação no momento do lançamento de ofício decorre diretamente da lei (art. 6º, §§ 6º e 7º do DL 1.598/77), independentemente de a fiscalização havê-la previamente identificado ou reconhecido. O que importa é se a postergação efetivamente ocorreu, isto é, se os valores foram de fato adicionados em período posterior. E, conforme demonstrado acima, a documentação dos autos comprova que isso ocorreu.

38.Dispensar tratamento diverso a duas rubricas que se encontram na mesma situação fática e jurídica, apenas porque para uma delas a fiscalização já havia reconhecido a postergação e para a outra não, configuraria assimetria injustificável e violação ao princípio da isonomia no tratamento dos fatos tributários.

39.Configurada a postergação do pagamento da CSLL quanto à rubrica "Provisão para Riscos Fiscais, INSS", o lançamento de ofício, relativamente a essa parcela, deve ser recalculado, ampliando-se o valor postergado segundo os mesmos critérios utilizados pela autoridade lançadora para a postergação (imputação proporcional).

MULTA ISOLADA APÓS O TÉRMINO DO ANO-CALENDÁRIO

40.A Recorrente argumenta que, após o encerramento do ano-calendário, é inaplicável a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas de CSLL. Defende que, embora o art. 44 da Lei 9.430, de 1996, tenha sido alterado pela Lei 11.488, de 2007, a exegese aplicável permanece a mesma.

41.Neste tópico, adoto as razões de decidir constantes do voto que proferi no Acórdão nº 1004-000.261¹, a saber:

(...)

29.No que se refere à alegação de que a cobrança de multa isolada sobre antecipações de IRPJ e CSLL, após o encerramento do período, desconforma a hipótese de incidência destes tributos, importa rememorar o disposto na Súmula CARF nº 178, *verbis*:

Súmula CARF nº 178

¹ J. 23.09.2025, v.u. 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).

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

30. Vale dizer, se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é devida mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

31. Confira-se, a esse respeito, o voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353, adotado como um dos precedentes para a edição da referida súmula e cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cingese à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I- dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II- dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III- do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV- do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque punese a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente;

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta

opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da exConselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo

negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse

constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas.

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 110100.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

32. Destarte, salta à toda evidência que o legislador estabeleceu a possibilidade de aplicação da penalidade vir a ocorrer por falta recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário, tenha ou não o contribuinte apurado, no final do ano, tributo a recolher.

CONCLUSÃO

42. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para admitir a postergação na glosa de “provisão para riscos fiscais, INSS”, com aplicação do mesmo critério utilizado no lançamento (“imputação proporcional”).

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) e de “multas por infrações fiscais”. 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.

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 nº 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 nº 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 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 verificar constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, 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-se-ia 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.

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 nº 93/1997, 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.

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 nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 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 nº 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 embasam 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 nº 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 Colegiado² 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 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.

² 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).

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 trata 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 das 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 tranquila” **seria de responsabilidade da empresa Primos Participações** o que abrangia 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 poder 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 interpretação 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:

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 nº 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, fuge 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 nº 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 nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 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 nº 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 nº 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.

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 pontuou que: i) o art. 57 da Lei nº 8.981/95 determina a aplicação das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL e o art. 58, parágrafo único do Decreto-lei nº 1.598/77 afirma a indedutibilidade das gratificações e participações atribuídas a dirigentes e administradores da pessoa jurídica; 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 deduções referidas no art. 13 da Lei nº 9.249/95 “não são taxativas”.

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:

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 sobre 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 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 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 § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 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 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) e de multas por infrações fiscais, prevaleceram aqui os fundamentos expressos pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no voto condutor do Acórdão nº 9101-007.482:

Das despesas com doações e patrocínios – Lei nº 8.313/1991 – Lei Rouanet

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

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

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

- a) doações; e
- b) patrocínios.

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

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

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: a indedutibilidade 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 8.313/91 foram excluídos do conceito de despesa operacional pelo próprio Legislador, nenhum reparo cabe à manutenção da glosa.

Das despesas com multas por infrações

De acordo com o artigo 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95, *não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.*

Neste ponto, o próprio sujeito passivo, ao apurar o Lucro Real, considerou tais despesas como indedutíveis, razão pela qual a sua natureza não operacional

acabou sendo por ele próprio admitida, de modo que a glosa de sua dedução na base de cálculo da CSLL, conforme exposto no item anterior, deve ser restabelecida. *(destaques do original)*

Estes os fundamentos, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto às matérias “dedutibilidade com patrocínio” e “multas por infrações fiscais”.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa